

ALCANCES DEL ARTÍCULO 14 DE LA DECISIÓN N° 578 DE LA COMUNIDAD ANDINA, RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Nataly Daniela Aspinwall Mejía¹

I. INTRODUCCIÓN

Actualmente, nuestra sociedad se constituye en base al concepto de Estado - Nación, el cual se encuentra integrado por la personalidad jurídica de cada uno y en la interacción que tienen los ciudadanos con las entidades políticas autónomas de cada Estado.²

Al respecto, debemos precisar que el Estado es el órgano máximo que cuenta con soberanía e independencia dentro de un territorio, lo cual le permite organizarse de manera política, administrativa y jurídicamente, protegiendo y velando los intereses de su población.³

Ahora bien, como podemos observar, para que se constituya un Estado se requiere de soberanía dentro de un territorio, la cual es el poder absoluto que posee un Estado para ejercer autoritariamente una Ley sobre los individuos que forman parte dentro de un determinado territorio.

Desde el punto de vista del Derecho Tributario, la soberanía se mani-

¹ Abogada egresada y titulada de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), asociada del Estudio Olaechea, miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano y de la Asociación Peruana de Derecho Aduanero y Comercio Internacional (APDACI).

² Cfr. Apuntes elaborados por María Casaseca, Tema 7. El concepto actual de Estado.

³ Cfr. <<http://www.derechoconstitucional.es/2011/11/concepto-juridico-de-estado.html?m=1>>.

fiesta en la potestad tributaria con la que cuenta un Estado para crear, unilateralmente, tributos dentro de su jurisdicción, de exigir el pago de estos tributos a las personas que se encuentren sometidas a su jurisdicción, y, de decidir respecto del destino de lo recaudado para cubrir las erogaciones que implica el atender las necesidades públicas.

La jurisdicción es ejercida en función al territorio y a la nacionalidad de los individuos que forman parte de un Estado, de la siguiente manera:⁴

- En el territorio del Estado sobre las personas que lo habitan, lo cual incluye a los sujetos nacionales y a los extranjeros.
- Sobre ciertos hechos o actos que realizan dentro del territorio de un Estado las personas que se encuentran fuera de dicho Estado.
- Sobre los propios sujetos nacionales que se encuentran domiciliados en otros Estados.

De esta manera, se puede apreciar que las normas tributarias de un Estado, únicamente, se aplican a aquellas personas que alcanzan la soberanía de dicho Estado; por lo que, los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta definen el derecho que posee un Estado para imputar dicho impuesto en determinadas personas.

Teniendo en cuenta ello, debemos mencionar que para que un enriquecimiento sea calificado como renta que genere el impuesto correspondiente en un determinado Estado, resulta necesario que exista un tipo de conexión o vinculación con dicho Estado que se atribuye jurisdicción para hacer tributar ese fenómeno en sus arcas.⁵

Los criterios de conexión o vinculación pueden clasificarse de la siguiente manera:⁶

⁴ TEIJEIRO, Guillermo. "Aplicación de las normas en el espacio". En: *Tratado de Tributación*. Dirigido por Horacio García Belsunce. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003.

⁵ GARCIA MULLIN, Roque. *Impuesto sobre la Renta - Teoría y Técnica del Impuesto*. República Dominicana, 1980, Pág. 35.

⁶ Cfr. INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. *Criterios de vinculación y su aplicación para calificar renta de fuentes peruana*. Lima, Perú. En: <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/Criterios_de_vinculacion_y_su_aplicacion.pdf>.

- a) Criterio subjetivo: Es aquél que toma en consideración el estatus personal del sujeto pasivo (deudor tributario). Dicho estatus se refleja en las siguientes cualidades:
- a.1) *La nacionalidad del sujeto pasivo*. Mediante esta cualidad, las rentas que perciben las personas serán gravadas en el país del cual son nacionales.
 - a.2) *La residencia del sujeto pasivo*. Ello significa que, el sujeto pasivo será considerado como contribuyente del Impuesto a la Renta respecto del Estado en el que tiene su residencia habitual.
- b) Criterio objetivo: Este criterio relaciona al sujeto pasivo (deudor tributario) y el hecho económico con el Estado, teniendo en cuenta la ubicación territorial de la fuente productora de la renta. En efecto, bajo este criterio, la potestad tributaria se fundamenta concretamente en la pertenencia del hecho gravado a la estructura económica de determinado país; esto quiere decir, que el país de la ubicación del bien o actividad productora de renta, será el que se encuentre habilitado para efectuar el gravamen.

La aplicación de dichos criterios en los sujetos no residentes puede ocasionar el ejercicio irrazonable de la jurisdicción tributaria por parte de un Estado, lo cual podría ser impugnado como una violación del derecho tributario internacional por parte del contribuyente y/o el Estado del que es nacional.

En estos casos, se presenta el problema de la doble imposición, la cual se origina cuando dos o más países se atribuyen la potestad tributaria sobre determinada renta. La doble imposición tiene efectos perjudiciales para el desarrollo de las operaciones comerciales internacionales (los intercambios de bienes y servicios, y los movimientos de capitales, tecnologías y personas). Por ello, resulta de suma importancia preocuparnos constantemente en la eliminación de dicho obstáculo (la doble imposición).

En efecto, dicha preocupación ha incentivado al diseño de los convenios para evitar la doble imposición, los cuales permiten que los Estados renuncien a su potestad tributaria sobre determinada ganancia, decidiendo que sólo uno de los Estados sea quien recauda el respectivo

Impuesto a la Renta.

Asimismo, dichos convenios permiten realizar una imposición compartida; esto es, que todos los Estados se atribuyan la potestad tributaria de gravar dicha operación. Sin embargo, para que ello suceda, se deberá respetar las tasas límites establecidas por estos convenios.

Teniendo en cuenta ello, debemos precisar que, en la actualidad, existen los siguientes modelos de convenio para evitar la doble imposición, los cuales son utilizados frecuentemente en el Derecho Tributario Internacional:

- a) *El modelo de las Naciones Unidas⁷ (ONU)*: Dicho modelo aplica el principio de la fuente y el principio de la residencia; sin embargo, otorga más importancia al principio de la fuente, cuya consecuencia se basa en el reconocimiento por el país fuente de que:
 - En la tributación de la renta del capital extranjero se deberán tener en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de dicha renta, originando que la renta se grave sobre una base neta.
 - La imposición no sea tan elevada como para desalentar las inversiones.
 - Tenga en cuenta la conveniencia de repartir la renta con el país que aporte el capital.⁸

- b) *El modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Econó-*

⁷ La Organización de las Naciones Unidas (ONU) ha sido fundada el 24 de Octubre de 1945 con la firma de la Carta de las Naciones Unidas, al finalizar la Segunda Guerra Mundial. Dicha organización ha sido creada para facilitar la cooperación en asuntos de paz y seguridad internacional, desarrollo económico y asuntos relacionados con los Derechos Humanos. Teniendo en cuenta ello, como parte del desarrollo de sus fines, se instaló la Convención modelo de la ONU, cuyo objeto es la lucha contra la doble tributación, para lo cual se diseñaron modelos de acuerdos fiscales bilaterales, los cuales han ejercido una gran influencia en la práctica internacional en materia de tratados.

⁸ NACIONES UNIDAS. *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Revisión 2011. New York. 2013.

*mico*⁹ (OCDE): Este modelo establece la base jurisdiccional de imposición, la cual recae en el principio de la fuente de la renta o el lugar en donde se desarrolla la actividad económica; y, el principio de la residencia del sujeto pasivo generador de la renta gravable. Ello, ocasiona que se dé una tributación compartida, que fija tasas límites de gravamen para las principales rentas pasivas.¹⁰

En general, los Convenios para evitar la doble imposición establecen los criterios y los procedimientos que las Administraciones Tributarias utilizarán para evitar la doble tributación en los casos de disputa, por lo que, incluye acuerdos de intercambio de información entre las Administraciones Tributarias de los estados contratantes, y provisiones para la asistencia en la recaudación de impuestos.¹¹

En ese sentido, debemos precisar que los convenios que son firmados por los países, constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional y que deberá ser respetado por las Administraciones Tributarias de cada Estado Contratante.

Teniendo en cuenta ello, se advierte que dependerá del mutuo acuerdo de los Estados Contratantes la correcta aplicación e interpretación de los convenios para evitar la doble imposición. Es así, como se pueden

⁹ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha sido fundada en 1961 como un foro que agrupa a 34 países miembros para promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Como parte del desarrollo de sus actividades, la OCDE viene luchando contra la doble imposición, para lo cual, en 1963, se diseñó el Convenio Modelo OCDE, el cual ha tenido un gran impacto en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios tributarios bilaterales. Dicho modelo ha venido evolucionando con el paso del tiempo, reflejando así la realidad actual de las operaciones comerciales, lo que ha ocasionado que este modelo sea utilizado como un documento básico de referencia en las negociaciones bilaterales entre los países miembros y no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones internacionales mundiales o regionales en el ámbito de la doble imposición y problemas conexos.

¹⁰ VILLAGRA CAYAMANA, Renée A. "Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú". En: *CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición*. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Lima, Perú. Pág. 25.

¹¹ *Ibidem*, Pág. 26.

generar problemas de interpretación entre los estados Contratantes; por ello, es que tanto la ONU como la OCDE han diseñado comentarios a los modelos de los convenios, los cuales no están destinados en modo alguno a figurar como anexos de los convenios, sino que han sido diseñados para servir como herramientas que podrán ser utilizadas por las Administraciones Tributarias de cada Estado Contratante para consultar regularmente respecto a la interpretación de los convenios tributarios bilaterales.

Dichos comentarios son utilizados para decidir respecto de los temas del día a día como para resolver controversias de mayor relevancia relativas a las políticas y objetivos que subyacen en las diversas disposiciones.

Sin embargo, aún siguen prevaleciendo problemas de interpretación entre los Estados Contratantes respecto a la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición, como por el ejemplo la problemática que gira en torno al concepto de regalías en los convenios suscritos en base al modelo de la OCDE o, la problemática respecto al lugar del gravamen de los beneficios y servicios empresariales en operaciones con Países de la Comunidades Andina de Naciones.

Una de estas problemáticas es la que desarrollaremos en el presente artículo, y es que siendo el Perú parte de la Comunidad Andina de Naciones, resulta relevante establecer cuándo se trata de beneficios empresariales y de servicios profesionales empresariales gravados en el país que obtuvo el beneficio económico o cuándo se trata de un servicio gravado en el país de la fuente productora.

Por ello, a continuación, analizaremos los supuestos afectados por la Decisión N° 578, Convenio Multilateral para evitar la doble tributación suscrito por los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, específicamente respecto de los beneficios empresariales y los servicios profesionales empresariales, estableciendo cuál de los criterios de vinculación o conexión analizados en los párrafos precedentes, debería aplicarse para establecer en qué Estado Contratante debería gravarse este tipo de beneficios y/o servicios.

II. ANÁLISIS

2.1. Antecedentes del Convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones

La Comunidad Andina de Naciones (CAN) es una organización regional constituida por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, cuyo objetivo es alcanzar un desarrollo integral, equilibrado y autónomo, a través de la integración andina, sudamericana e hispanoamericana.¹²

El 26 de mayo de 1969, los países miembros de la CAN, en cumplimiento de su objetivo, han suscrito el Acuerdo de Cartagena, cuyo propósito era mejorar el nivel de vida de los habitantes de los países miembros de la CAN a través de la integración y la cooperación social y económica, con lo cual se inició el proceso andino de integración.

Continuando con el citado proceso andino de integración, en el año 1971, los países miembros de la CAN celebraron la Decisión N° 40, el cual fue el primer Convenio Multilateral para evitar la doble tributación, adoptando el modelo de convenios de la ONU, descrito en la parte introductoria del presente artículo.

La Decisión N° 40 recogió el principio de la fuente, dado que dispuso que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas o entidades, las rentas de cualquier naturaleza que obtuvieran, sólo serían gravables en el país miembro en el que tales rentas tenían su fuente productora, salvo algunos casos de excepción, como son: las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, las ganancias de capital y las rentas provenientes de algunos servicios personales. En estos casos de excepción se utiliza el criterio del domicilio del sujeto pasivo.¹³

Sin embargo, el 05 de mayo de 2004, se publicó en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063, la Decisión N° 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, la cual derogó tácitamente a la Decisión N° 40.

¹² Cfr. <https://es.wikipedia.org/wiki/Comunidad_Andina>.

¹³ VILLAGRA CAYAMANA, Renée A. *Op. Cit.*, Pág. 29.

Dicha Decisión tiene como objetivo básico el evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en la subregión andina, generando así un mecanismo para prevenir la evasión fiscal, un incentivo para la inversión extranjera y el comercio fluido entre los países miembros.

Teniendo en cuenta ello, debemos precisar que la Decisión N° 578 consagra como principio estructural de aplicación el de la fuente productora; por lo que, las rentas son gravadas, únicamente, en el país de la fuente, debiendo el país de residencia “*considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio*”.¹⁴

En ese sentido, se advierte que los diversos artículos de esta Decisión tienen por finalidad establecer criterios para determinar cuál es el país de la fuente respecto a cada categoría de renta, y, por tanto atribuirle a éste exclusiva competencia para gravar ciertas operaciones con su Impuesto a la Renta.¹⁵

Finalmente, debemos mencionar que, la Decisión N° 578 fue reconocida por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanas (SUNAT) mediante la Carta N° 111-2010-SUNAT/200000,¹⁶ en la cual se estableció lo siguiente:

“(...) la Decisión N° 578 “Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” de la CAN tiene aplicación directa en el Perú, sin requerir un procedimiento de incorporación al ordenamiento jurídico nacional, y produce plenos efectos jurídicos desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena”.

En consecuencia, se puede afirmar que, en el Perú, la Decisión N° 578

¹⁴ El artículo 3 de la Decisión N° 578.

¹⁵ GROZO COSTA, Lyda Debbie y PICÓN GONZÁLEZ, Oscar O. “Situaciones de nula imposición en rentas pasivas a la luz de las normas de la Decisión 578 de la CAN”. En: *CDIs - Convenios para evitar la Doble Imposición*. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Lima, Perú. Pág. 619.

¹⁶ La Carta N° 111-2010-SUNAT/200000 de fecha 10 de setiembre del 2010 emitida por el Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos, el señor Ricardo Arturo Toma Omayá, y, dirigido al Presidente de la Cámara de Comercio e Integración Peruano Ecuatoriano, el señor Miguel Arbulú Alva.

se encuentra vigente desde el 01 de enero del 2005 hasta la actualidad.

2.2. Ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión N° 578

El artículo 1 de la Decisión N° 578 señala que:

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

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

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

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

En ese sentido, se puede apreciar que la Decisión N° 578 establece un régimen para evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio a nivel comunitario, siendo de aplicación, únicamente, a las personas naturales o jurídicas domiciliadas en cualquiera de los países miembros de la CAN.

2.3. Jurisdicción tributaria de la Decisión N° 578

Como hemos mencionado en los numerales precedentes del presente artículo, la Decisión N° 578 ha sido diseñado para evitar la doble tribu-

tación sobre una misma renta o patrimonio en la subregión andina, siendo estructurada bajo el principio de la fuente productora.

Ello, se advierte de la redacción de su artículo 3, el cual establece lo siguiente:

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

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

Para tales efectos, el artículo 2 de la Decisión N° 578 dispone que: *“La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta”.*

Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de la CAN ha establecido, en diversas jurisprudencias, que: *“(...) el principio de la fuente productora ampara al País Miembro donde se genere la riqueza, es decir, pretende que sólo el país donde se den los medios para producir la renta sea el que tenga jurisdicción para gravarlas”.*¹⁷

Como podemos observar, con la finalidad de cumplir su principal objetivo, la Decisión N° 578 ha adoptado por eliminar o atenuar la doble imposición internacional entre los Países Miembros a través de la aplicación del principio de la fuente productora y el método de exención

¹⁷ Interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la CAN ante la consulta del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, Cuarta Sala, Quito, República de Ecuador, de los artículos 1, 3, 6 y 14 de la Decisión N° 578 realizada mediante el Proceso 125-IP-2010; y, la interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la CAN ante la consulta del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, Cuarta Sala, Quito, República de Ecuador, de los artículos 1, 3 y 14 de la Decisión N° 578 realizada mediante el Proceso 63-IP-2011.

íntegra,¹⁸ mediante el cual un País Miembro, al exigir el impuesto a sus residentes, excluirá aquellas rentas cuya imposición se reserva, exclusivamente, al otro País Miembro.¹⁹

En ese sentido, se advierte que la Decisión N° 578 establece como regla general el principio de la fuente productora, el cual implica que las rentas de cualquier naturaleza sólo serán gravables en el País Miembro en donde se desarrolle la actividad que genere dichas rentas; por lo que, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas.

No obstante ello, existen ciertas excepciones a dicha regla general que están previstas en la misma Decisión. Una de estas excepciones es el caso de las rentas obtenidas por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, cuyo tratamiento tributario se encuentra establecido en el artículo 14 de la Decisión N° 578, el cual analizaremos en las siguientes líneas del presente artículo.

2.4. Excepción a la regla general: Los beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría

Como lo hemos mencionado en los párrafos precedentes, la Decisión N° 578 es el acuerdo para evitar la doble tributación entre los países miembros de la CAN,²⁰ cuya regla general consiste en que las rentas obtenidas por actividades empresariales son gravables con el Impuesto a la Renta sólo por el país miembro donde las actividades se hubieran realizado (criterio de la fuente productora de renta).

No obstante ello, el artículo 14 de la Decisión N° 578 señala que:

¹⁸ Cabe mencionar que, bajo el Modelo OCDE, se aplica el método de Deduciones (*tax credit*), mediante el cual el Estado de la residencia comparte la recaudación del impuesto con el país de la fuente.

¹⁹ Cfr. FERNANDEZ VENTOSILLA, Arturo. *Beneficios y servicios empresariales en operaciones con países de la Comunidad Andina de Naciones*. En: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/contribuyente/2014/11/23/beneficios-y-servicios-empresariales-en-operaciones-con-paises-de-la-comunidad-andina-de-naciones/>>.

²⁰ Los Países Miembros de la CAN son: Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú.

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

De lo mencionado anteriormente, se puede apreciar que en el artículo 14 de la Decisión N° 578 se aplica una regla especial para los beneficios empresariales por prestación de servicios profesiones, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, mediante la cual el país donde se produce el beneficio de tales servicios deberá recaudar el respectivo Impuesto a la Renta. Para tales efectos, salvo prueba en contrario, se presumirá que dicho beneficio se produce en el lugar donde se imputa y registra el respectivo gasto.

La aplicación de dicha regla especial ocasiona que del análisis del artículo 14 de la Decisión N° 578, se desprendan las siguientes conclusiones:

- a) La primera posición consiste en que la potestad tributaria recae en el País Miembro, en el cual el receptor del servicio (usuario del mismo) tiene una presencia que le permite registrar e imputar un gasto en él.

Ello, significaría que el beneficio originado por la prestación de uno de los servicios mencionados en el artículo 14 de la Decisión N° 578, se produce en el País Miembro donde domicilia el pagador del servicio, dado que es éste quien imputa y registra el gasto por los servicios que le han sido prestados y quien obtiene directamente el beneficio del servicio.

De esta manera, debemos precisar que el término “*beneficio*” se referiría a la utilidad que el servicio tendría para quien lo contrató, lo cual contradeciría la definición de “*beneficio*” establecida en toda la Decisión N° 578; sin embargo, se armonizaría con el hecho de que dicha utilidad, usualmente, ocurre en el lugar en el que se registra el gasto por el usuario de dicho servicio, es decir, en el lugar en que reside el usuario del mismo.²¹

²¹ Cfr. PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC). *Boletín - Edición Febrero 2008*.

En ese sentido, esta posición o interpretación generaría el problema que, al gravarse la renta en la jurisdicción del pagador, se complicaría la determinación del beneficio entendido como un concepto neto.²²

- b) Por otro lado, podemos apreciar una segunda posición, la cual consiste en que la potestad tributaria recae en el País Miembro en el cual el prestador del servicio tiene una presencia que le permite registrar e imputar un gasto en él.

Bajo esta interpretación, el término “*beneficio*” al concepto de renta, más no hace referencia a los ingresos percibidos por la prestación del servicio, lo cual ocasionaría una afectación de los servicios involucrados con los correspondientes costos y gastos.

En consecuencia, teniendo en cuenta que únicamente en estos casos se podría contabilizar el gasto, el servicio resultaría sujeto a imposición en el lugar de domicilio de la empresa o donde tuviera un establecimiento permanente, lo cual significaría que la jurisdicción fiscal no recaiga ni en el país de la fuente pagadora, ni en el país en que se preste efectivamente el servicio.

Teniendo en cuenta lo mencionado en los párrafos precedentes, advertimos que ambas posiciones encuentran sustento en el texto del artículo 14 de la Decisión N° 578. Por lo que, con la finalidad de determinar los alcances de dicho artículo se deben revisar los antecedentes y los documentos oficiales que forman parte del proceso de redacción y aprobación de la Decisión N° 578.

Como primer antecedente se encuentra el artículo 14 de la Decisión N° 40²³ de la CAN, el cual establece que las rentas obtenidas por empresas de servicio profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se prestaren tales servicios.

Asimismo, el Anteproyecto de la Decisión Sustitutoria de la Decisión N° 40 (documento SG/dt 139/Rev 1) establece que la primera recomen-

²² Cfr. *Ibidem*.

²³ La Decisión N° 40 establece el Régimen para evitar la doble tributación entre los Países Miembros de la CAN vigente antes de la publicación de la Decisión N° 578.

dación brindada para la redacción del primer párrafo propuesto para el artículo 15 de dicho Anteproyecto (actualmente, el artículo 14 de la Decisión N° 578) consistía en incluir los servicios técnicos, dado que en los Países Miembros dichos servicios son diferentes a los servicios profesionales y a los de asistencia técnica.²⁴

Posteriormente, la Secretaria General de la CAN recomendó modificar el texto revisado del artículo 15 del Anteproyecto, quedando dicho artículo redactado de la siguiente manera:

“Artículo 15º.- Empresas de Servicios Profesionales, Servicios Técnicos y de Asistencia Técnica y Consultoría. Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa el correspondiente gasto”.

De ello, se advierte que los documentos y cuadros comparativos oficiales no señalan el motivo que llevó al grupo de expertos sobre doble tributación a cambiar la frase “en cuyo territorio se presten tales servicios” a la frase “en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios”.²⁵

Como podemos apreciar, los antecedentes y los documentos oficiales que forman parte del proceso de redacción y aprobación de la Decisión N° 578 no aportan ningún elemento de juicio para ser utilizados en la interpretación del artículo 14 de la Decisión N° 578.

Sin perjuicio de ello, debemos precisar que respecto a estas posiciones, algunas de las Administraciones Tributarias de los Países Miembros de la CAN se han pronunciado; lo cual podría permitirnos adoptar un criterio uniforme sobre la posición que se debe tener en cuenta para interpretar el artículo 14 de la Decisión N° 578.

En Colombia, mediante el Concepto N° 090657 de fecha 07 de diciem-

²⁴ Cfr. PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC). *Op. Cit.*

²⁵ Cfr. PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC). *Op. Cit.*

bre del 2005,²⁶ la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha señalado lo siguiente:

“En caso de las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, el artículo 14 de la Decisión N° 578 establece que estas son gravables sólo en el país miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Es decir, que, independientemente de la ubicación de la fuente (que para el caso de los servicios es el lugar en que se realiza la actividad), tratándose de los beneficios empresariales derivados de los servicios a que hace referencia el artículo 14 de la Decisión, estos sólo serán gravables en el país en el cual se produzcan tales beneficios. Para efectos de definir cuál es el país en cuyo territorio se producen los beneficios, el mismo artículo 14 citado consagra una presunción según la cual, salvo prueba en contrario, el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

En estas condiciones, cuando los servicios de que trata el artículo 14 de la Decisión N° 578 son prestados desde Colombia a favor de usuarios localizados en otro país miembro de la comunidad, se presenta una excepción a la regla general de imposición de acuerdo a la ubicación de la fuente, pues el país con derecho a gravar los beneficios derivados de tales servicios no es el país donde se lleva a cabo la actividad (Colombia), sino el país donde se obtienen los beneficios o rentas derivados de la misma, es decir, el país donde está ubicado el cliente que paga por el servicio y registra el correspondiente gasto”.

No obstante ello, unos años más tarde, la DIAN emitió un nuevo pronunciamiento respecto a la interrogante que hace referencia a si el artículo 14 de la Decisión 578 reconoce el principio de fuente, o el principio de beneficio efectivo, es así como a través del Concepto N° 044126 de fecha 02 de mayo de 2008²⁷ y del Concepto N° 067326 de fecha 23

²⁶ Cfr. <<http://actualicese.com/normatividad/2005/Conceptos/diciembre/090657.htm>>.

²⁷ Cfr. <<http://forvm.com.co/wp-content/uploads/2015/03/Concepto-N%C3%BAmero-044126-de-02-05-2008.-Direcci%C3%B3n-de-Impuestos-y-Aduanas-Nacionales..docx>>.

de diciembre de 2012,²⁸ estableció lo siguiente:

“La Decisión 578 se rige por el principio de la fuente con algunas excepciones que la misma norma consagra. Se destaca que el artículo 14 ibídem, establece el tratamiento aplicable a los beneficios empresariales por la prestación de servicios profesionales, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría, de conformidad con esta disposición las rentas obtenidas por los conceptos señalados sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios.

Entonces, como quiera que el término empresa contenido en la Decisión 578 de 2004, conforme la definición del artículo 2 de la misma hace referencia a “organización constituida” que realice una actividad económica, debe entenderse que independientemente del número de integrantes, en cuanto ésta desarrolle la actividad de prestación de los mencionados servicios, deberá acogerse a sus disposiciones y las rentas que se obtengan por el desarrollo de estos servicios, siempre que se trate de una empresa de prestación de servicios profesionales técnicos y asistencia técnica, sólo serán gravados en el país miembro en donde se obtenga provecho de los mismos”.

De la jurisprudencia glosada, se puede apreciar que para la Administración Tributaria de Colombia, se debe aplicar el principio del beneficio efectivo y no el principio de la fuente para interpretar correctamente el artículo 14 de la Decisión N° 578.

Por su parte, mediante el Proceso N° 125-IP-2010,²⁹ el Tribunal de Justicia de la CAN ha señalado lo siguiente:

“(…) El artículo 14 es una excepción al principio de la fuente

²⁸ Cfr. <<http://forvm.com.co/wp-content/uploads/2015/03/Oficio-N%C3%BAmero-067326-de-23-12-2014.-Direcci%C3%B3n-de-Impuestos-y-Aduanas-Nacionales.docx>>.

²⁹ Interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la CAN ante la consulta del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, Cuarta Sala, Quito, República de Ecuador, de los artículos 1, 3, 6 y 14 de la Decisión N° 578 realizada mediante el Proceso 125-IP-2010.

productora descrito en el literal C de la presente Interpretación Prejudicial. La norma se basa en el principio del beneficio efectivo y prevé que “las rentas obtenidas por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto”.

Adicionalmente a ello, el Tribunal de Justicia de la CAN ha confirmado que el artículo 14 de la Decisión N° 578 es una excepción al principio de la fuente productora, dado que:

*“En este caso no es determinante dónde se realizó la actividad empresarial que genera la renta, sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurra para acceder al servicio. El beneficio en este caso es el efecto de la prestación del servicio. (...), lo importante es que el País Miembro con jurisdicción para gravar la renta es aquél en donde se produce el beneficio por la prestación del servicio”.*³⁰

En ese sentido, se advierte que el Tribunal de Justicia de la CAN confirmó el criterio de la DIAN, estableciendo que se debe aplicar el principio del beneficio efectivo y no el principio de la fuente para interpretar correctamente el artículo 14 de la Decisión N° 578.

Teniendo en cuenta ello, podemos apreciar que la ambigüedad respecto de la aplicación del principio del beneficio efectivo para la interpretación del referido artículo ha sido esclarecida tanto por la DIAN como por el Tribunal de Justicia de la CAN. Sin embargo, queda pendiente la ambigüedad respecto de si el gasto era aquél incurrido por el prestador del servicio o el gasto incurrido para pagar el servicio contratado.

Al respecto, en Perú, la Superintendencia Nacional de Administración

³⁰ Interpretación prejudicial del Tribunal de Justicia de la CAN ante la consulta del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, Cuarta Sala, Quito, República de Ecuador, de los artículos 1, 3 y 14 de la Decisión N° 578 realizada mediante el Proceso 63-IP-2011.

Tributaria y de Aduanas (SUNAT) intentó esclarecer la referida ambigüedad; emitiendo el Informe N° 008-2012-SUNAT/2B0000, mediante el cual ha establecido que:

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

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

Afirmando dicho criterio, la SUNAT ha emitido el Informe N° 027-2012-SUNAT/4B0000, mediante el cual ha señalado lo siguiente:

“(...) el artículo 14 de la referida Decisión establece que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Así pues, de acuerdo con la Decisión 578 las rentas obtenidas por una empresa por la prestación de servicios profesionales y de consultoría tributan en el País Miembro donde se producen los beneficios de dichos servicios.

Ahora bien, dado que el servicio de asesoría y consultoría materia de consulta es prestado íntegramente en el Perú y sus beneficios se producen en este país, las rentas que la empresa no domiciliada obtenga por dicho servicio tributarán íntegramente en el Perú”.

En ese sentido, la Administración Tributaria de Perú ha confirmado el criterio establecido tanto por la DIAN como por el Tribunal de Justicia de la CAN, al señalar que debe aplicarse el principio del beneficio efectivo para interpretar correctamente el artículo 14 de la Decisión N° 578.

Teniendo en cuenta lo mencionado en los párrafos precedentes, debemos mencionar que, de acuerdo la Decisión N° 578, cuando nos referimos a beneficios empresariales, nos referimos a las rentas obtenidas por cualquier clase de empresa (actividad o negocio).

De esta manera, se puede concluir que los beneficios de las empresas serán gravables por el País Miembro dónde se hubiesen realizado; esto es, en donde la empresa tenga su domicilio.

Ahora bien, en caso se considere que el autorizado a gravar la renta es el País Miembro donde se utiliza el servicio (en el País Miembro donde el usuario del servicio registra contablemente el gasto) se estaría violando la Decisión N° 578, siempre y cuando la norma interna del País del usuario grava la renta bruta del prestador sin aceptar la deducción del gasto incurrido en la prestación del servicio; y/o, el País del prestador no acepta la deducción de los gastos incurridos para la prestación del servicio (adicionándose dichos gastos para determinar la renta neta imponible) dado que al haberse gravado la renta en el país del usuario, ésta sería una renta exonerada en el País del prestador. Ello ocasionaría que se grave doblemente la porción no deducida.³¹

Sin embargo, si consideramos que el autorizado a gravar la renta es el País Miembro donde el prestador del servicio imputa y registra contablemente los gastos incurridos para la prestación del servicio, no podríamos incurrir en el supuesto de doble imposición señalado en el párrafo precedente, dado que en dicho territorio se determinaría el impuesto en base al beneficio neto de la operación.

Adicionalmente, debemos precisar que el principio de beneficio efectivo implica que cada contribuyente pague sus impuestos en función de los beneficios obtenidos por la actividad comercial que desarrollen. Esto quiere decir que los beneficios de las empresas se gravaran en el país

³¹ Cfr. PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC). *Op. Cit.*

donde se da el aprovechamiento económico del servicio por el usuario o uso inmediato del servicio.

En ese sentido, somos de la idea que para interpretar el artículo 14 de la Decisión N° 578 se debe aplicar el principio del beneficio efectivo; por lo que, las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría serán gravables sólo en el País miembro donde se produzca el aprovechamiento económico o uso inmediato de dichos servicio. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél donde domicilia la empresa usuaria del servicio que imputa y registra el respectivo gasto incurrido para pagar los mismos.

III. CONCLUSIONES

- a) Las operaciones con sujetos domiciliados en los Países Miembros de la CAN (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) tributarán de acuerdo a las disposiciones de la Decisión N° 578: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, la cual se encuentra vigente desde el 01 de enero del 2005 hasta la actualidad.
- b) La Decisión N° 578 ha adoptado por eliminar o atenuar la doble imposición internacional entre los Países Miembros a través de la aplicación del principio de la fuente productora y el método de exención íntegra.

En ese sentido, debemos precisar que la Decisión N° 578 establece como regla general el principio de la fuente productora; ello quiere decir que, las rentas atribuibles a personas domiciliadas en uno de los Países Miembros de la CAN, únicamente, serán gravadas en el País Miembro en que tales rentas tenga su fuente productora; es decir, en donde se realiza la actividad que genera dicha renta, debiendo los demás Países Miembros considerarla exonerada.

- c) Nosotros creemos que el artículo 14 de la Decisión N° 578 es una excepción al principio de la fuente productora establecido en dicha normativa, dado que para interpretar dicho artículo debe utilizarse el principio de beneficio efectivo. Por lo que, las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia téc-

nica y consultoría serán gravables sólo en el País miembro donde se produzca el beneficio efectivo de dichos servicio, el que, frecuentemente, resulta ser el País Miembro donde domicilia la empresa usuaria del servicio, quien imputa y registra contablemente el respectivo gasto incurrido para pagar los mismos.

- d) Dicho criterio ha sido establecido por la Administración Tributaria de Colombia, el Tribunal de Justicia de la CAN y la Administración Tributaria de Perú.

Lima, febrero de 2016.

