



A PROPÓSITO DE LA RECIENTE INTERPRETACIÓN DE LA SUNAT

La imposición de rentas procedentes de la Comunidad Andina

La posición de la Sunat respecto a las rentas obtenidas en un país extranjero miembro de la CAN por una persona domiciliada en el Perú genera polémica.

La Decisión 578 ("la decisión") de la Comunidad Andina de Naciones ("CAN") es una norma comunitaria que establece reglas de asignación de potestad tributaria a los países que conforman la CAN, actualmente, Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. La decisión basa sus reglas en el principio de imposición exclusiva en el "país de la fuente", esto es, en aquella jurisdicción en la cual las rentas se generan; a su vez, en estos casos el estado de residencia del contribuyente debe considerar tales rentas como exoneradas.

Desde este precepto, si un inversionista residente en un país de la CAN –por ejemplo, Perú– adquiere acciones o bonos emitidos por empresas situadas en otro país miembro –siguiendo el ejemplo, Colombia–, será este último Estado el único facultado para gravar los dividendos, intereses o ganancias derivadas de esta inversión; por su parte, el país donde reside el inversionista –en el ejemplo, Perú, estas rentas se encontrarán exo-



VÍCTOR VALDEZ

SOCIO DEL ESTUDIO
REBAZA, ALCÁZAR &
DE LAS CASAS

neradas, esto es, no sujetas a gravamen.

La opinión de la Sunat

Mediante el Informe N° 098-2023-SUNAT/770000 ("el informe"), la Sunat ha interpretado que la exoneración regulada por la decisión se aplica en el Estado de residencia única y exclusivamente si el Estado de la fuente ejerce un gravamen efectivo sobre las rentas originadas en su jurisdicción. Caso contrario, si dicho gravamen no se produce, la Sunat considera que el Estado donde reside el inversionista podrá gravarlo sin mayor limitación. En otras palabras, el criterio condiciona la aplicación de la exoneración en residencia a un impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente.

La Sunat sustenta su interpretación en el objetivo de la decisión, que es evitar la doble imposición, y al mismo tiempo prevenir la evasión y elusión tributaria. Asimismo, la Sunat se remite a la interpretación prejudicial emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina ("TJCA") en el

marco del proceso N° 646-IP-2018; en este pronunciamiento, referido al Impuesto al Patrimonio, el tribunal considera que debe analizarse en cada caso en concreto si la aplicación de la decisión busca evitar la doble imposición, o si nos encontramos frente a un supuesto de evasión o elusión fiscal; en este sentido, la Sunat considera, siempre en el marco del impuesto al patrimonio, que si en una situación en particular el Estado de la fuente no contempla este impuesto, el Estado de residencia quedaría facultado a aplicar este impuesto dada la inexistencia de este tributo en la fuente.

Observaciones

Si bien en un primer momento el criterio de la Sunat podría parecer razonable –al buscar que se evite el fenómeno de la "doble no imposición"–, al profundizar en la materia observamos que nos encontramos frente a un concepto que no puede ser aplicado, ligeramente, de manera general a toda situación.

En primer lugar, la decisión parte de la directriz general de asignar la facultad de gravamen al Estado de la fuente. A su vez, por razones de política fiscal, cada Estado, en virtud de la soberanía propia que le asiste, puede decidir diseñar el ámbito de aplicación de cada impuesto en los términos que mejor se considere apropiado o, inclusive, establecer inafectaciones legales, exoneraciones o, en general, beneficios en algunos casos dirigidos explícitamente a no domiciliados con el propósito de atraer la inversión del exterior.

En este contexto, un cuestionamiento bastante claro a la postura de la Sunat se presenta en los casos de exenciones explícitamente diseñadas por el Estado, en las que se renuncia a gravar un determinado elemento de renta en aras de promover cierta inversión. Pensemos, por ejemplo, en la inafectación que resulta aplicable, comúnmente a nivel doméstico, a la deuda soberana local. La pregunta evidente es: ¿un inversionista residente en un país de la CAN debería perder el beneficio de la exoneración a que se refiere la Decisión 578 por el solo hecho de que el Estado peruano regule un desgravamen sobre los bonos soberanos? Creemos firmemente que no.

Llevando esta misma situación al pronunciamiento del TJCA, frente a una inversión en acciones o bonos, si un inversionista peruano obtiene dividendos o intereses no gravados en la fuente en virtud de un desgravamen doméstico, ¿el criterio del TJCA sería aplicable? En nuestra opinión, la respuesta es, contundentemente, no.

La razón es que el pronunciamiento del TJCA citado por la Sunat se refiere al análisis del impuesto al patrimonio, donde se considera que el Estado de residencia –en ese caso Colombia–, podía aplicar el impuesto al patrimonio sobre depósitos bancarios en entidades peruanas, debido a que en Perú no existe un impuesto al patrimonio. No obstante, esa situación es diametralmente distinta a un escenario donde el Estado de la fuente sí regule, por ejemplo, la imposición a la renta y voluntariamente decida no aplicarlo en virtud de una exención local; tal escenario no podría calificarse como uno de potencial evasión o elusión tributaria, pues lo que busca en ese caso el Estado de la fuente es que no se grave una determinada renta.

Política fiscal

La posición tomada por la Sunat, en los términos generales del informe emitido, resulta sumamente cuestionable. No discrepamos en términos absolutos, pues pueden existir situaciones de utilización abusiva de convenios internacionales para lograr esquemas elusivos que sí son reprochables y corresponde desconocer.

No obstante, no puede perderse de vista que, en muchos casos, ciertas situaciones de desgravamen son expresamente buscadas por motivos de política fiscal, no siendo razonable que los beneficios de la decisión se desconozcan por ese solo motivo.