

LOS CRITERIOS DE VINCULACION EN EL IMPUESTO A LA RENTA

(Para Luis Carlos Rodrigo Mazuré)

HUMBERTO MEDRANO C.

Las normas jurídicas sólo tienen incidencia en aquellas personas a quienes alcanza la soberanía del estado que las dicta. Si la compra venta de moneda extranjera está tipificada sin excepciones como delito por las leyes de un determinado país, esa regulación es inaplicable a quienes comercian con moneda extranjera en otro país en que tal operación es lícita. Obsérvese que en el caso propuesto la operación en el exterior puede ser hecha - sin merecer sanción- por nacionales del país en cuyo ordenamiento penal ello se considera como acto punible. Inversamente, en el territorio de este último la transacción no podría ser hecha ni siquiera por extranjeros.

Numerosas constituciones consideran como nacionales de un país (A) a quienes han nacido en su territorio pero también a quienes aún habiendo nacido en otro país (B) son hijos de padres nacionales de (A). Por lo tanto, si cada uno de los padres es

nacional de dos diversos estados (A-B) y tienen un hijo que nace en el territorio de un tercer país, (C), se produce una concurrencia de nacionalidades posibles. La definición sobre la situación de estas personas tiene gran importancia jurídica en diversos campos de la vida. Así, si la ley personal sigue a cada quien será necesario establecerla para determinar si un sujeto puede o no divorciarse, puede o no aspirar a ciertos cargos públicos (que exijan, por ejemplo, nacionalidad por nacimiento) si puede o no ser propietario de inmuebles cerca de las fronteras, si su inversión tiene o no el carácter de nacional, etc.

Los ejemplos enunciados ponen en evidencia que en razón de su soberanía cada estado puede establecer las regulaciones que considere más apropiadas a sus necesidades o conveniencias pero, como ocurre con toda norma jurídica, tan importante como dictarla es la capacidad

coercitiva de quien la dicta; es decir, su aptitud para poder exigir que ella sea cumplida o para sancionar a quienes la violen.

En materia tributaria cada país, de acuerdo a su propio ordenamiento, puede establecer la base fáctica que considere más adecuada para que resulten obligados los que se ajusten a ella, pero es claro que entre el estado que hace la descripción hipotética de los hechos y las personas que serán los sujetos pasivos debe mediar un nexo, un puente. Esto es, entre el estado que dicta la medida -dentro de su vocación de acreedor- y la persona en quien se cumple la hipótesis -obligado a la prestación- tiene que existir un cierto nivel de relación, porque de lo contrario además de carecer de justificación la norma resultaría impráctica pues el pretendido acreedor no estaría en aptitud de exigir su cumplimiento. Por ejemplo, no basta que la ley grave de una cierta forma las utilidades que obtienen las empresas o que afecte los beneficios percibidos por las personas naturales que enajenan inmuebles. Si tales empresas o personas domicilian y llevan a cabo íntegramente sus operaciones mercantiles en el extranjero, si el capital de aquéllas pertenece únicamente a socios no domiciliados y si los sujetos que enajenan los bienes son extranjeros, el estado que dictó la ley referida, no podría en términos prácticos exigir su cumplimiento en los casos citados. Lo que ocurre es que en tales casos no se aprecia razón alguna que pudiera justificar que las normas de ese estado resulten aplicables a dichas personas o empresas.

Esa cierta relación entre el estado y el pretendido sujeto pasivo resulta indispensable para poder exigir la prestación tributaria. En la esfera del impuesto a la

renta esa conexión se conoce como “criterios de vinculación”. Tales criterios son la nacionalidad, el domicilio y la fuente de la renta. De acuerdo con sus conveniencias, los estados utilizan uno o varios de dichos criterios para gravar a determinadas personas.

NACIONALIDAD

Al emplear este criterio un estado (A) puede exigir el pago del impuesto a la renta a todas las personas que tengan esa nacionalidad (A) con prescindencia del lugar (B) en que domicilien o del país (C) en que esté ubicada la fuente que genera el beneficio. Sin perjuicio de admitir que la soberanía de un país le permite adoptar este criterio, resulta cuestionable su empleo -por lo menos como nexo único- porque teniendo la tributación que ver con hechos económicos, no es posible percibir el antecedente de esa clase que pudiera justificar que por el sólo hecho de tener una nacionalidad determinada una persona resulte tributariamente obligada frente al respectivo estado, a pesar que ella domicilia en otro país y que la fuente de la ganancia se encuentra ubicada en un tercer estado. En el caso propuesto, el sujeto activo no tienen “costo” alguno respecto de la producción de la renta del sujeto pasivo que pudiera explicar -de manera tangible- la razón de la imposición. Si el contribuyente está domiciliado en un estado (A) y disfruta de los servicios que éste le brinda o la renta que lo beneficia es generada en un estado (B) podría encontrarse una justificación para la exigencia tributaria por parte de (A) o (B), lo cual no ocurre cuando el criterio esta restringido a la nacionalidad.

Por lo demás, este criterio sólo podría aplicarse respecto de personas naturales que son las únicas que, jurídicamente tie-

nen nacionalidad. Por otra parte, una persona puede cambiar de nacionalidad y seguir manteniendo el mismo domicilio sin modificar la ubicación de la fuente generadora de la renta; ¿qué razón podría existir en este caso para gravar a esa persona?. De otro lado, la adopción del criterio puede llevar a la falta de certeza o a la múltiple imposición porque hay situaciones en las que dos estados distintos pueden “atribuirse” la nacionalidad de un determinado sujeto pasivo, para lo cual bastaría que (A) adoptara el principio “jus sanguinis”, en cuya virtud el hijo tiene la nacionalidad de los padres y que (E) contemplara el principio “jus soli”, por cuyo mérito son nacionales los que nacen en su territorio. En otro caso, si la mujer al casarse adquiere la nacionalidad del marido -de acuerdo con las leyes del país de éste- pero no la modifica según las leyes del país de ella, vuelven a presentarse las confusiones a que hemos aludido.

LA NACIONALIDAD EN LA CONSTITUCION PERUANA

De acuerdo con la Carta Fundamental son peruanos los nacidos en el territorio de la República. Lo son también los hijos de padre o madre peruanos nacidos en el exterior siempre que sean inscritos en el registro correspondiente durante su minoría de edad o manifiesten su deseo de serlo hasta después de un año de alcanzada la mayoría (artículo 89°).

También puede optar por la nacionalidad peruana al llegar a su mayoría de edad el hijo de extranjero nacido en el exterior, siempre que haya vivido en la República desde los cinco años de edad (artículo 90°).

Estas regulaciones constitucionales permiten que una persona pueda ser con-

siderada en corto tiempo con nacionalidades diferentes, de manera que si el legislador tributario escoge la nacionalidad como criterio de vinculación, podría producirse una rápida y sucesiva variación de la situación impositiva del eventual sujeto pasivo. Ahora bien, mayor complejidad se presenta en el caso específico de nuestro país que con una clara vocación integracionista ha incluido en la Constitución un precepto, según el cual: “Los latinoamericanos y españoles de nacimiento domiciliados en el Perú pueden naturalizarse, sin perder su nacionalidad de origen... El peruano que adopta la nacionalidad de otro país latinoamericano o la española no pierde la nacionalidad peruana” (artículo 92°).

Aunque el ejercicio de estos derechos requiere la celebración de convenios internacionales y de leyes sobre el particular, que seguramente dispondrán la suspensión de nacionalidades, para los efectos que aquí interesa puede advertirse que el latinoamericano o español puede mantener su nacionalidad de origen y, paralelamente, adoptar la nacionalidad peruana. En la hipótesis que dos de los países involucrados consideren la nacionalidad como criterio de vinculación, ambos estados tendrían la pretensión de actuar como sujetos activos para exigir prestaciones tributarias a la persona que se encuentre en esa situación. Esto es especialmente importante porque en el caso de los latinoamericanos y españoles el requisito del domicilio es exigido por la Constitución única y exclusivamente para el momento de la nacionalización, pero luego de obtenida la cual el ciudadano puede desplazarse al extranjero y fijar su residencia permanente allí. Si el domicilio se ubica en un tercer país resultaría que contando con dos nacionalidades posibles y residiendo en el territorio de un estado distin-

to, podría producirse una convergencia de tres potenciales sujetos activos respecto de la renta de una misma persona.

En sentido inverso si sólo se tomara en cuenta la nacionalidad bastaría que, por ejemplo, un peruano cuyas fuentes de renta se encuentren ubicadas exclusivamente en el Perú, adoptara la nacionalidad de otro país pero manteniendo su residencia en el territorio nacional, para lograr no ser considerado como sujeto pasivo en el Perú. Esta circunstancia pone en evidencia que los estados no pueden emplear como único criterio de vinculación la nacionalidad porque la pérdida o adquisición de ella, su rápida variación o la eventual concurrencia de varias nacionalidades complica la relación jurídica y en muchos casos no permite una adecuada fiscalización. Sin embargo, en esta materia lo que resulta sorprendente en el Perú es el artículo 95° de la Constitución según el cual: “La nacionalidad de las **personas jurídicas** se rige por la Ley y los Tratados, especialmente los de integración”.

Las personas jurídicas no tienen nacionalidad. Todo parece indicar que la intención del constituyente fue dejar abierta la posibilidad de que el ordenamiento jurídico establezca definiciones, de tal manera que la Carta no significara un impedimento para suscribir tratados internacionales sobre esta materia.

Cuando inadecuadamente se habla de nacionalidad de las sociedades, es claro que se alude en realidad a la nacionalidad de las personas naturales que son sus socios. Por lo tanto, si la ley define como peruana a una sociedad se trataría de una mera abstracción pero no de una calidad inherente a esa persona jurídica. Es más, también en este caso las leyes de dos estados podrían entrar en conflicto al consi-

derar ambas como “nacionales” a una misma empresa, todo lo cual nos lleva a pensar que tributariamente resultaría inaplicable este concepto si es que no se agrega los factores domicilio o fuente. Para llegar a tal conclusión es suficiente imaginar el caso de una sociedad anónima constituida y operando íntegramente en el exterior, pero cuyos accionistas son todos de nacionalidad peruana; ¿cuál sería la nacionalidad de esa empresa?. Si únicamente se analizara la condición de los socios podría afirmarse que ella es peruana. Sin embargo, tal análisis no siempre podría arrojar una respuesta tan enfática. Así, por ejemplo, si los propietarios de las acciones están divididos en cinco grupos, cada uno de los cuales es titular del 20% del capital social; si, además, cada grupo de socios es de nacionalidad diferente, ¿cuál sería la nacionalidad de esa sociedad anónima?. Evidentemente no sería posible inclinarse en un determinado sentido. Problemas similares podrían presentarse casi en forma ilimitada por lo que no resulta adecuado referirse a la nacionalidad de las personas jurídicas sino, en todo caso, a la de sus socios para el único efecto de calificarla como nacional o extranjera. Este es el camino seguido por la Decisión 24 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena referida al tratamiento del capital foráneo donde se distingue entre empresas nacionales, mixtas y extranjeras. Son nacionales aquellas en las que más del 80% del capital pertenece a inversionistas nacionales. Son extranjeras las que tienen el 51% o más del capital en manos de inversionistas extranjeros y son empresas mixtas aquellas en que más del 51% pero menos del 80% pertenece a inversionistas nacionales. En tales regulaciones no se ha pretendido darle una nacionalidad determinada a las sociedades, sino simplemente calificar la naturaleza de la inversión tomando como

elemento de referencia la nacionalidad de sus socios a quienes se agrupa en sólo dos posibilidades genéricas.

En resumen, la nacionalidad -por lo menos como factor aislado o excluyente- no parece ser un medio idóneo para relacionar un específico estado con una persona a la que aquél pretenda exigirle el pago del impuesto a la renta. Entendemos que en América Latina sólo México utiliza este criterio de vinculación.

LA LEY TRIBUTARIA PERUANA

De acuerdo con el artículo 6° del Decreto Legislativo 200: “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 sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”.

Como se advierte, nuestra ley prescinde por completo del criterio nacionalidad debiendo observarse que al mencionar este concepto (para excluirlo) alude sólo a las personas naturales. El texto emplea como elementos vinculantes, de manera alternativa, el domicilio y la fuente de la renta, ensanchando de esta forma el espectro de los potenciales contribuyentes. Así, las personas domiciliadas en el Perú (nacionales o extranjeras) tributan por sus rentas de fuente mundial mientras que las no domiciliadas (nacionales o extranjeras) deben hacerlo únicamente por sus

rentas de fuente peruana.

Ahora bien, si los conceptos domicilio y fuente peruana se mantuvieran únicamente como enunciados genéricos, darían lugar a numerosas dificultades de aplicación práctica, por lo cual resulta indispensable establecer, de un lado, quiénes deben ser considerados legalmente como domiciliados y, por otra parte, cuándo una renta determinada puede calificarse como de fuente peruana. Sobre ambos extremos la ley efectúa diversas precisiones que es conveniente analizar.

DOMICILIADOS EN EL PERU

De acuerdo con el artículo 7° del Decreto Legislativo 200, se consideran domiciliadas en el país:

“a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país de acuerdo con las normas del derecho común”.

Obsérvese que en este caso el concepto nacionalidad, una vez más, está ligado sólo a las personas naturales pero es empleado únicamente como un factor de referencia que -por sí sólo- carece de poder vinculante ya que para ser jurídicamente eficaz debe complementarse con el domicilio, cuya determinación, por su parte, requiere una remisión al Derecho Civil.

Ahora bien, ¿cuándo se considera que una persona natural es domiciliada según las reglas del derecho común?

De acuerdo con el artículo 33° del Código Civil: “El domicilio se constituye por la residencia habitual de la persona en un lugar”.

Desde luego, no existe en la ley una definición de lo que debe entenderse por “habitual”, por lo que se le debe atribuir el sentido que deriva de “hábito”, como lo usual, acostumbrado, ordinario, de ello se sigue que una persona puede cambiar su lugar de residencia o puede optar por residir alternativamente en dos sitios distintos. En tal caso, el Código Civil señala que el cambio de domicilio se realiza por el traslado de la residencia habitual, lo que no requiere ninguna declaración formal ni permiso de ninguna autoridad. No obstante, obsérvese que estas regulaciones civiles están dirigidas a legislar sobre el domicilio dentro del territorio nacional, de manera que para los fines que persiguen los criterios de vinculación en el impuesto a la renta, ello tiene escasa significación. En este campo lo importante es establecer si el domicilio está dentro (en cualquier punto) del país o en el extranjero, pues se entiende que la soberanía de un estado alcanza a todo su territorio. La residencia del sujeto pasivo en el exterior restringe las posibilidades fiscales para exigirle prestaciones tributarias, las que quedan limitadas a las rentas de fuente nacional.

El domicilio utilizado como criterio de vinculación se explica porque en el territorio donde reside habitualmente el contribuyente se proyecta la soberanía del estado, para quien resulta legítimo exigir prestaciones tributarias a los que disfrutan de las ventajas que se les ofrece en materia de seguridad, bienestar, garantía de la propiedad, etc. Por lo demás, tal criterio hace posible una más eficaz fiscalización de los obligados por parte del sujeto activo.

Ahora bien, no es suficiente que la ley se refiera al domicilio, porque -sobre

todo en materia tributaria- podría darse el caso de una persona con múltiples domicilios los que eventualmente podrían confundirse con la residencia. Aún más, las normas civiles a las que remite la Ley del Impuesto a la Renta, permiten a una persona fijar tantos domicilios como requiera para la ejecución de diversos actos jurídicos. Así, por ejemplo, en un contrato las partes pueden señalar un domicilio para los fines de ese específico convenio, de manera que cualquier emplazamiento judicial pueda hacerse ante los jueces y tribunales del domicilio fijado y que puede no guardar relación alguna con el concepto a que se refiere el artículo 33° del Código Civil. Es decir que una misma persona puede tener un domicilio civil genérico y varios otros domicilios específicos como contratante, en sendas relaciones jurídicas con terceros.

La posibilidad de varios domicilios desde el punto de vista civil está reconocida en el artículo 35° de dicho Código al señalar que a la persona que vive alternativamente o tiene ocupaciones habituales en varios lugares se le considera domiciliada en cualquiera de ellos, mientras que -inversamente- a la persona que no tiene residencia habitual se le considera domiciliada en el lugar donde se encuentre.

Desde luego, para los fines del criterio de vinculación no es posible convenir en la existencia de un domicilio, sino que éste (dentro o fuera del país) se ubica en el lugar que ordena la ley y no en aquél que el contribuyente pudiera desear. En otras palabras, la condición del contribuyente se establece en función del cumplimiento o no de los supuestos contemplados por la ley, sin que tenga importancia la voluntad del obligado.

LOS INCAPACES

El poder tributario del estado está restringido por una serie de principios que tienden a evitar que por la vía impositiva se violen las garantías que la Constitución reconoce. Uno de tales principios es el de "Igualdad", en cuya virtud a la misma capacidad contributiva debe corresponder la misma carga tributaria. El artículo 139° de la Carta alude a este principio denominándolo "Justicia", mientras que el artículo 77° señala que "todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley".

Como quiera que los impuestos suponen siempre un entorno patrimonial que es escogido por el legislador como hipótesis de incidencia, es esto lo único que cuenta a efectos de establecer la capacidad tributaria, entendida como la aptitud económica para soportar un tributo.

De otro lado, la obligación tributaria tiene como única fuente la ley a diferencia de las obligaciones civiles que, además, pueden originarse en la voluntad de las partes.

En razón de la autonomía del Derecho Tributario éste puede crear instituciones propias que se alejan o aún se contraponen a las del Derecho Civil. Es por ello que quienes son civilmente incapaces absolutos, pueden perfectamente ser considerados por la ley impositiva como sujetos pasivos de obligaciones tributarias, exigiéndoles el cumplimiento de la respectiva prestación económica aunque, como es evidente, las obligaciones formales tendrán que ser cumplidas por el representante legal.

El artículo 43° del Código Civil considera que son absolutamente incapaces:

“1.- Los menores de 16 años, salvo para aquellos actos determinados por la ley.

2.- Los que por cualquier causa se encuentren privados de discernimiento.

3.- Los sordomudos, los ciegosordos y los ciegomudos que no pueden expresar su voluntad de manera indubitable.”

Tratándose de los menores de edad nuestra legislación, históricamente, no los ha considerado como sujetos pasivos del impuesto a la renta, pues la que a ellos pudiera corresponder debe ser declarada por los padres. Pero en los otros casos mencionados si los incapaces perciben rentas por ser propietarios de precios o accionistas de sociedades anónimas, etc., ellos estarán obligados a pagar el impuesto con cargo a sus propios recursos porque, según lo dicho, lo que importa en este caso es la realidad patrimonial que el legislador ha considerado idónea para soportar la carga tributaria, con independencia de la incapacidad civil del percceptor de la renta que, para este propósito, carece de trascendencia.

No obstante, la capacidad y el domicilio -en el sentido que aquí reseñamos- tienen una importante relación ya que la ley tributaria se remite al derecho común y en éste encontramos que los incapaces civiles (sujetos pasivos, sin embargo, del impuesto) no domicilian en su lugar de residencia habitual -como ocurre con los capaces, según hemos visto- sino en el domicilio de sus representantes legales. En efecto, el artículo 37° del Código Civil establece: “Los incapaces tienen por domicilio el de sus representantes legales”.

En consecuencia, si el sujeto pasivo -incapaz- reside en el Perú será considerado como no domiciliado si su representante legal es una persona no domiciliada. El punto tiene trascendencia porque, es un ejemplo extremo, si el incapaz percibe una renta de gran volumen pero generada única y exclusivamente por fuentes ubicadas en el exterior, no tendrá que tributar en el Perú si es que su representante legal es una persona no domiciliada. En efecto, por el mérito de la norma civil transcrita, en el caso propuesto el incapaz estaría jurídicamente domiciliado en el extranjero y como quiera que los no domiciliados tributan sólo por sus rentas de fuente peruana, es claro que la persona a que nos referimos no estaría obligada a pagar el impuesto.

LA SOCIEDAD CONYUGAL

La ley impositiva no contiene ninguna regulación especial sobre el domicilio de la sociedad conyugal, lo que constituye un significativo vacío ya que, por otra parte, esa misma ley la considera como sujeto pasivo del tributo. Según el artículo 13° del Decreto Legislativo 200, son contribuyentes “las personas naturales, las sociedades conyugales, las sucesiones indivisas y las personas jurídicas...”. En consecuencia, es evidente que el legislador distingue entre las personas naturales y las sociedades conyugales, pues las menciona de manera independiente, considerándolas como sujetos diferentes, pero al regular el domicilio sólo alude a las primeras remitiéndose, como hemos visto, al derecho común, olvidando por completo a las segundas. Por lo tanto, siendo sujetos distintos no se puede aplicar a unas el concepto que la ley emplea específicamente para otras, pues ello requeriría una norma expresa que, ciertamente, no contiene nuestro ordenamiento.

¿Dónde domicilia la sociedad conyugal?. No existe en la ley ninguna referencia explícita lo que, quizás, podría explicarse por el carácter sui géneris de este “sujeto”. Sin embargo, ello no debería haber inhibido al legislador, pues la regulación sí existe para el caso de otro contribuyente especial: la sucesión indivisa, la misma que debido a su singularidad, ha merecido que se le dedique una regla concreta considerándola domiciliada si el causante al fallecer tenía esa condición. Esta norma permite conocer cuales son las rentas (en función de la ubicación de la fuente) sobre las que deben tributar los causahabientes.

Como no existe una regulación expresa sobre la forma en que debe establecerse el domicilio de la sociedad conyugal, ello puede generar grandes dificultades en la práctica para determinar si ciertas rentas deben o no estar sujetas al tributo en el país. Así, por ejemplo, tratándose de la renta producida por bienes propios o comunes de los cónyuges, civilmente la renta pertenece a ambos por el mérito de la sociedad de gananciales. Ahora bien, si los bienes que producen tales rentas están ubicados en el exterior ¿debe pagarse el impuesto si el esposo domicilia en el extranjero?.

Esta situación puede no ser insólita si se recuerda que si bien es deber de ambos cónyuges hacer vida común en el domicilio conyugal, “El Juez puede suspender este deber cuando su cumplimiento ponga en grave peligro la vida, la salud o el honor de cualquiera de los cónyuges o la actividad económica de la que depende el sostenimiento de la familia” (Código Civil, artículo 289°). La misma o parecida circunstancia puede presentarse cuando los cónyuges por cualquier otra razón (estudios de los hijos, enfermedad de parien-

tes cercanos, etc.) acuerdan o se ven obligados a vivir en dos países distintos sin que medie separación legal; es decir subsistiendo para todos sus efectos la sociedad conyugal.

En tales casos si el esposo reside y trabaja en el extranjero ¿debe pagarse el impuesto a la renta en el Perú sólo por el hecho de que la esposa sea domiciliada en el país?. ¿Acaso la residencia de la esposa determina que la sociedad conyugal se considere domiciliada y por lo tanto obligada a tributar por aquellas rentas?.

Si la respuesta fuera afirmativa significaría que el domicilio está dado por la esposa, lo que no tiene asidero en norma legal alguna. Si la respuesta fuera negativa, ello llevaría a concluir que el domicilio es fijado por el esposo, lo que tampoco tiene fundamento explícito ni en la ley tributaria ni en la ley civil.

Un indicio de la voluntad del legislador podría encontrarse en el artículo 147° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo con el cual: “La declaración jurada de la sociedad conyugal deberá ser presentada con el nombre y el número de la libreta tributaria que corresponde al marido, pudiendo ser suscrita por ambos cónyuges o por cualquiera de ellos”.

“Cuando la declaración estuviera firmada por uno de los cónyuges, la Dirección presumirá que el firmante está facultado para representar a la sociedad, salvo que el otro cónyuge manifieste su disconformidad por escrito dentro de los 15 días siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada”.

De acuerdo con la norma transcrita, la firma de los dos cónyuges o cualquiera

de ellos obliga a la sociedad conyugal, pero el hecho de exigir que la identificación corresponda a la libreta tributaria del marido, parecería indicar una cierta tendencia a considerar que el domicilio lo fija el esposo, pero sin que ello pueda asegurarse de manera enfática debido a la ausencia de regulación sustantiva. Es por eso que resulta curioso que el artículo 148° del Reglamento al señalar quienes están obligados a presentar la respectiva declaración jurada se refiera a:

“a) Las personas naturales domiciliadas en el país, **incluyendo a las sociedades conyugales**”.

Por otra parte, el artículo 20° del Reglamento considera como sujetos del impuesto:

“a) Por la totalidad de las rentas de fuente peruana y extranjera:

2.- Las sociedades conyugales **domiciliadas** en el país”.

Es evidente que existe una contradicción o un vacío cuando, de un lado, se grava la renta de fuente mundial y se obliga a declarar a las sociedades conyugales domiciliadas pero, por otra parte, no se establece la menor regla para determinar cuando se les debe considerar como tales.

Esto es especialmente importante porque, de acuerdo con el artículo 2° inciso 2) de la Constitución, “el varón y la mujer tienen iguales oportunidades y responsabilidades. La ley reconoce a la mujer derechos no menores que al varón”, de lo cual se sigue que para nuestro ordenamiento jurídico no existe supremacía de uno de los cónyuges sobre el otro, de manera que sin norma expresa no puede asumirse o dar por descontado que el

domicilio lo fija uno de ellos. Este extremo está reiterado por el artículo 313° del Código Civil vigente, según el cual “Corresponde a ambos cónyuges la administración del patrimonio social...” Mientras que el artículo 290° del mismo resulta absolutamente preciso al abordar la cuestión que tratamos, pues al referirse a los cónyuges indica que “A **ambos** compete, igualmente, fijar y mudar el domicilio conyugal...”.

Es probable que las deficiencias anotadas en el campo impositivo tengan su origen en las regulaciones civiles. En efecto, debe recordarse que la versión original de la Ley del Impuesto a la Renta se promulgó cuando aún se encontraba vigente el Código Civil de 1936, cuyas reglas habrían permitido al juzgador llegar a una más rápida conclusión, ciñéndose a las normas siguientes: “El marido dirige la sociedad conyugal” (Artículo 161°) y, sobre todo, “Al marido compete fijar y mudar el domicilio de la familia” (Artículo 162°). La clara orientación masculina del texto facilitaba la decisión sobre los tópicos en que la legislación tributaria dejaba vacíos. El nuevo ordenamiento jurídico -más sintonizado con los tiempos- al establecer preceptos de igualdad civil obliga a consignar normas especiales para fines tributarios. Se trata de un aspecto que ha pasado desapercibido para el legislador pues, no obstante que se han realizado diversas modificaciones en la ley impositiva cuando ya estaba vigente el nuevo Código Civil, esta materia específica no ha sido objeto de regulación.

Por lo tanto, con arreglo a las disposiciones vigentes no es posible establecer que el domicilio de la sociedad conyugal está en el lugar en que reside uno de los cónyuges aunque, como vimos anterior-

mente, la tendencia del legislador parecería ser considerar que la sociedad conyugal domicilia en el lugar que señala el marido. Dentro de esta misma línea, el artículo 15° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que si bien las rentas de la sociedad conyugal se consideran como de una persona natural, acumulándose las producidas por los bienes propios de los cónyuges y por los de los hijos menores que administran los padres, se excluye de tal regulación “... las rentas que la mujer obtenga por su trabajo personal, las que deberán ser declaradas independientemente por ésta”, lo cual significa que en todos los demás casos la renta debe ser declarada por el marido, con lo cual el domicilio de éste sería el de la sociedad conyugal, como parece insinuarlo la Resolución del Tribunal Fiscal 19449 de 21 de marzo de 1986 al señalar:

“Que, si bien parecería que doña Teresa Jara Vásquez es cónyuge del recurrente, los requerimientos se debieron cursar a éste, **en su condición de representante** de la sociedad conyugal, según lo dispuesto en el artículo 15° del Decreto Legislativo 200”.

De lo dicho se sigue, en síntesis, que no existe una regulación expresa en un sentido determinado; que el marido es quien debe, en principio, presentar la declaración jurada y que el domicilio debe ser fijado por ambos cónyuges, pero no existe la menor referencia sobre la manera de solucionar los eventuales casos de discrepancia, vacío que es indispensable llenar para lo cual podría tomarse como punto de partida lo dispuesto en el artículo 36° del Código Civil según el cual:

“El domicilio conyugal es aquel en el cual los cónyuges viven de consuno o, en su defecto, el último que compartieron”.

De acuerdo con ello, si -por ejemplo- el marido domicilia en el exterior y la mujer residiendo en el Perú no se opone a aquel domicilio o, aún más, lo acepta expresamente, parece evidente que la sociedad conyugal debe considerarse domiciliada en el exterior y, por lo tanto, sólo estaría obligada a tributar por las rentas de fuente peruana. En caso de oposición de la mujer habría que estar al último domicilio que compartieron, lo que determinaría la amplitud de la obligación.

LAS PERSONAS NATURALES EX-TRANJERAS

Se consideran domiciliadas en el país:

“b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país dos años o más en forma continuada. Las ausencias temporales de hasta 90 días calendarios en cada ejercicio gravable no interrumpen la continuidad de la residencia o permanencia”.

Desde luego, son extranjeras aquellas personas que no tienen la nacionalidad peruana, pero como ya se dijo arriba los peruanos que adopten la nacionalidad de cualquier país latinoamericano o España no pierden su nacionalidad, de manera que esta regulación no es estrictamente aplicable a quienes se encuentren en dicha situación, pues se les podría tratar siempre como nacionales que retornan y no como extranjeros.

Ahora bien, ¿cómo debe computarse el plazo a que se refiere la norma?. Para ello hay que tomar en consideración que los años se cuentan por períodos de doce meses de día a día. Así, si una persona natural extranjera llega al país el 5 de julio del año (1), el mismo día del año (3)

habría permanecido dos años, cumpliéndose el supuesto previsto en la regulación. Este temperamento encuentra apoyo en la norma XV del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual los plazos legales y reglamentarios se contarán de la manera siguiente:

“a) Los plazos expresados en... años se computarán de día a día con arreglo al calendario...”.

Es importante distinguir el concepto “año” del concepto “ejercicio”. Para fines del Impuesto a la Renta este último comprende un período de 12 meses que coincide con el año calendario. Naturalmente, aunque la norma no lo dice, debe entenderse que se exceptúan el primer y el último ejercicios ya que en ellos no necesariamente debe presentarse tal coincidencia. En efecto, el artículo 64° del Decreto Legislativo 200 señala:

“A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1° de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción”.

Como ya se dijo, la continuidad de la permanencia del extranjero no se interrumpe por ausencias de hasta 90 días en **cada ejercicio gravable**; esto es, por el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año. Por lo tanto, en el ejemplo propuesto las ausencias de hasta 90 días deben computarse entre el día 5 de julio y el día 31 de diciembre del año (1), que comprende un ejercicio a pesar de abarcar menos de doce meses. Igualmente, el cómputo debe realizarse respecto de las ausencias habidas entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del año (2) y entre el 1° de enero y el

5 de julio del año (3).

Si bien la permanencia debe ser continua, la ausencia a que se refiere la ley no necesariamente debe ser ininterrumpida, pues deben acumularse las producidas a lo largo de cada uno de tales ejercicios, tal como lo señala el artículo 13° del Reglamento.

Como quiera que a partir del día 91 de ausencia se interrumpe la continuidad, de producirse el retorno del contribuyente al país, ello obligaría a iniciar el cómputo de un nuevo período. Sin embargo, si al momento de la interrupción la persona natural extranjera ya había cumplido un año de residencia en el país, ¿el nuevo cómputo empieza de cero días o se reconoce el año ganado y, por lo tanto, se inicia con el primer día del segundo año?

En el ejemplo propuesto arriba, el día 5 de julio del año (2), la persona natural extranjera ya habría cumplido un año en el país, al cual llegó en esa fecha del año (1). Si a partir de ese momento se ausenta por más de 90 días y, por ejemplo, regresa al país el día 1° de noviembre del año (2), ¿ese mismo día es el primero de los dos años que debe residir o el primero del segundo año, considerando que durante su permanencia anterior ya estuvo durante un período?. Al respecto debe observarse que la ley señala que los 90 días de ausencia “no **interrumpen** la continuidad”; por lo tanto, cuando la ausencia excede de aquel plazo sí ocurre una **interrupción**. Nosotros consideramos que ello obliga a reiniciar desde el principio el cómputo de los dos años ya que la ley no alude a suspensión, donde al cesar la causa se reinicia el cómputo que había quedado detenido, lo que no sucede en la interrupción.

Aún cuando la ley tributaria no contiene una disposición específica que defina lo que debe entenderse por “interrupción” para este propósito, nosotros estimamos que se trata de un concepto que el legislador ha empleado en el mismo sentido que lo hace el Código Civil donde al regular la prescripción se distingue entre suspensión e interrupción. En la primera, desaparecida la causa, la prescripción reanuda su curso adicionándose el tiempo transcurrido anteriormente (artículo 1995°). En cambio, “si la interrupción se produce... la prescripción comienza a correr nuevamente...” (artículo 1998°).

Mientras transcurre el tiempo para ganar el domicilio, el contribuyente que se encuentre en esa situación sólo estará obligado a tributar por sus rentas de fuente peruana, ya que durante ese lapso sigue siendo considerado como no domiciliado.

FUNCIONARIOS EN EL EXTRANJERO

Se consideran domiciliadas en el país:

“c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional”.

La regla transcrita contiene obviamente una ficción jurídica, pues no hay duda que la persona a que alude el texto reside -quizás durante mucho tiempo- fuera del país. Esta regulación específica dirigida a tales personas en particular predomina sobre la disposición general del Código Civil sobre la residencia habitual y, además, resulta concordante con la norma que contiene el artículo 38° del mismo Código, según el cual: “El domicilio de las personas que residen temporalmente

en el extranjero, en el ejercicio de funciones del Estado o por otras causas, es el último que hayan tenido en el territorio nacional”.

Si bien esta disposición resulta congruente en lo que respecta al funcionario público, no es muy clara cuando alude a quienes residen “temporalmente” en el extranjero. ¿Cómo se mide esa temporalidad?. ¿Cuándo empieza y cuándo concluye?. ¿Cuándo la ausencia es transitoria y en qué oportunidad se considera definitiva?. No existe ninguna disposición que permita arriesgarse a señalar un plazo determinado para ello. En cambio, tratándose de los funcionarios públicos, la transitoriedad debe considerarse en principio como una regla, pues tiene que asumirse que el encargo conferido por el estado no es indefinido o vitalicio sino que, por el contrario, por su propia naturaleza es evidente que sólo debe durar un determinado lapso.

Pero además de las dificultades de precisar la duración de un encargo para ser calificado como temporal, obsérvese que el artículo transcrito abarca a quienes radican en el exterior por función del estado “**o por otras causas**”; es decir, que la norma incide en absolutamente todas las situaciones posibles, ya que la expresión “o por otras causas” no contiene ninguna exclusión o limitación. Las imprecisiones sobre la temporalidad y el comprender todos los casos de residencia en el exterior, impiden establecer con nitidez y precisión la calidad en que debe considerarse civilmente a determinadas personas.

Sin embargo, este aspecto se encuentra adecuadamente cubierto por la Ley Tributaria al puntualizar que, salvo los funcionarios públicos, las personas pier-

den su condición de domiciliadas, “cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú” o cuando residen dos años o más en el exterior (artículo 7° ante penúltimo párrafo). Por lo tanto, podría ocurrir que una persona se encuentre civilmente domiciliada en el Perú, pero sea tributariamente considerada como no domiciliada y, por ello, obligada a pagar el impuesto sólo por sus rentas de fuente peruana.

Ahora bien, si a los funcionarios a que se refiere el inciso comentado se les reputa domiciliados, ello significa que deben tributar en el Perú por sus rentas de fuente mundial. Esta regulación podría dar lugar a algunas consecuencias manifiestamente injustas. Obsérvese que la norma no señala que el carácter de domiciliado se otorga sólo respecto de la remuneración que perciba el funcionario por el servicio de representación o el ejercicio de cargo oficial en el extranjero, de manera que es forzoso interpretar que se le considera domiciliado para todos los fines contemplados en la ley. Por lo tanto, el vínculo domicilio lo obligará a tributar por sus rentas de fuente mundial lo cual también incluye, naturalmente, los beneficios que obtenga de fuentes ubicadas en el extranjero. Es evidente que el diseño de esta regulación ha sido hecho pensando en el caso usual de los diplomáticos nacionales que en razón de su función radican en otro país. Pero no es éste, ciertamente, el único caso que se ajusta a la letra de la norma. Veamos. Es frecuente que para desempeñar el cargo de Cónsul en un país determinado se nombre, usualmente con carácter ad honorem, a una persona nacional de ese país que generalmente no tiene bienes en el Perú ni rentas cuya fuente esté ubicada en nuestro territorio. En este caso se darían todos los supuestos previstos por la norma para considerar a

tal persona como domiciliada en el país. En efecto, se trataría de alguien que desempeña en el extranjero “funciones de representación o cargos oficiales” y que, además, ha sido “designado por el Sector Público Nacional”. Concurriendo todos los elementos exigidos por la ley, dicho Cónsul será considerado para efectos tributarios como domiciliado en el Perú. Ahora bien, si esa persona no cuenta con rentas de fuente nacional pero sí con significativas ganancias (mercantiles, profesionales, inmobiliarias, etc.) generadas en su propio país, donde ejerce las funciones de representación, la letra de la norma nos llevaría necesariamente al siguiente raciocinio: Se trata de una persona domiciliada en el Perú y, por ello, está obligada a tributar por sus rentas de fuente mundial. Eso significa que los beneficios obtenidos en su país en razón de sus actividades particulares serían jurídicamente gravables en el Perú. Esta posición encontraría fundamento en el ya citado artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual está sujeta al tributo “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... ni la ubicación de la fuente productora...”.

Como se advierte, en el caso propuesto el silogismo funciona: al Cónsul del ejemplo se le considera domiciliado. Los domiciliados deben tributar por todas sus rentas sin importar que la fuente generadora esté en el extranjero; ergo dicho Cónsul debe pagar en el Perú el impuesto por las rentas que obtiene en su país.

Es evidente que tal conclusión no puede haber estado en la mente del legislador, pero a ella se llega sí, con rigor impecable, nos ceñimos a la letra de la ley.

Esta distorsión obliga a señalar que debe modificarse la definición del concepto domiciliado a que se refiere el inciso que analizamos, vinculando el cargo con la previa condición de domiciliado o no que tenga el funcionario. En efecto, en principio podría incurrirse en la tentación de tratar de solucionar esta dificultad vinculando el cargo con la nacionalidad, a fin de incluir en la definición exclusivamente a los peruanos que actúan en el exterior en funciones de representación oficial y no a los extranjeros que asumen tales cargos. Es probable que el legislador tributario haya partido de la falsa premisa de que todos los cargos oficiales en el exterior sólo pueden ser cubiertos por nacionales lo que explicaría la redacción del texto. Sin embargo, aún en la hipótesis que se modificara el inciso comentado, para que este comprendiera sólo a los peruanos, no se produciría una solución integral. No existiría razón alguna para exigir el pago del impuesto a la renta al peruano que en el momento de ser designado para el cargo venía domiciliado por muchos años en el extranjero. ¿Qué fundamentación podría esgrimirse para exigir el tributo sobre sus rentas generadas en el exterior a una persona de nacionalidad peruana radicada por muchos años fuera del país?. En el caso que se comenta no existe, virtualmente, ninguna diferencia entre cualquier extranjero y ese peruano de larga residencia en el exterior. Es más, cabe preguntarse si en este supuesto el peruano que por residir más de dos años en el exterior tenía la condición de no domiciliado, ¿al aceptar el cargo de Cónsul ad honorem recupera la calidad de domiciliado y con ello la obligación de tributar por sus rentas de fuente mundial? Aún cuando creemos que el legislador no buscó una respuesta afirmativa, lo expuesto revela objetivamente las deficiencias del texto.

Por otra parte, ¿a qué clase de representación se refiere la norma?. Es claro que el legislador tuvo presente, en esencia, el caso de los miembros del servicio diplomático o de los representantes en organismos internacionales. Sin embargo, no sólo ellos o los cónsules de que hemos tratado pueden ostentar una representación oficial. En efecto, ya hemos tenido la experiencia de la específica situación de abogados extranjeros domiciliados en el exterior que son designados por el Gobierno para asumir su representación en los procedimientos judiciales instaurados por los bancos acreedores para exigir el pago de parte de la llamada “deuda externa”. La representación judicial conferida por el Sector Público (mediante Resolución Suprema) ¿convierte a tales abogados en personas domiciliadas en el Perú y, por lo tanto, obligadas a tributar por sus rentas de fuente extranjera?. Resultaría un verdadero contrasentido que por el solo hecho de aceptar la representación del Sector Público Nacional en un juicio en el extranjero dichos abogados se convirtieran en sujetos pasivos frente al Fisco del Perú respecto de todas sus rentas incluyendo los honorarios pagados por sus propios clientes también domiciliados en el exterior. La conclusión afirmativa no estuvo, obviamente, en la intención del legislador no sólo por razones sustantivas sino también por motivos de orden práctico. En efecto, repárese que tales personas no domicilian en el Perú y no obtienen rentas de fuente nacional, de manera que aún cuando se pretendiera exigirles el pago del tributo la fiscalización sería, virtualmente, impracticable. No es posible percibir las razones que podrían invocarse para sostener que la soberanía nacional alcanza a las personas que se encuentran en situaciones como las comentadas.

Consideramos que por todas las dificultades que presenta el texto actual, este debería modificarse para establecer que se consideran domiciliadas en el Perú a las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales siempre que al momento de su designación tuvieran la condición de domiciliadas. De esa manera el Cónsul del ejemplo, de nacionalidad extranjera, no quedaría comprendido como domiciliado porque en el momento de su designación carecería de tal calidad. Lo mismo ocurriría con el peruano que por estar ausente del país más de dos años ya no tenía la condición de domiciliado. Su nombramiento en una función en el exterior no lo convertiría en domiciliado ni, ciertamente, a los abogados extranjeros a quienes se ha conferido la representación judicial del estado en el exterior. Inversamente, las personas domiciliadas en el Perú a quienes se les nombrara para desempeñar un cargo en el extranjero mantendrían su condición.

Finalmente, y sólo como una cuestión lateral es necesario recordar que de acuerdo con el Artículo 34° del Decreto Legislativo 200 tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión oficial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría. En consecuencia, respecto de estas personas no sólo se les mantiene el carácter de domiciliados sino que, además, la materia imponible queda fijada de una manera distinta a la de los demás contribuyentes, regulación que, con seguridad, tiene su origen en las limitadas remuneraciones que perciben los representantes diplomáticos y las personas que ejercen fun-

ciones de representación oficial en el exterior.

LAS PERSONAS JURIDICAS CONSTITUIDAS EN EL PAIS

La característica esencial de la persona jurídica es que ella tiene existencia distinta de sus miembros y ninguno de éstos ni todos ellos tienen derecho al patrimonio de ella ni están obligados a satisfacer sus deudas (véase el artículo 78° del Código Civil). El carácter de personas jurídicas es otorgado por las leyes que autorizan su creación pero, no obstante, la ley del Impuesto a la Renta no se ciñe al criterio seguido por el derecho común y adopta caminos propios otorgando esa calidad sólo a las entidades que detalla en su artículo 13° (sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones en la proporción correspondiente al capital accionario, cooperativas, empresas de propiedad social, entre otras). De ello se sigue que las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, las sociedades colectivas y las sociedades civiles no son consideradas como personas jurídicas según la óptica del mencionado impuesto. Desde luego tampoco lo son las empresas unipersonales, las asociaciones en participación, las sociedades de hecho y entidades similares. La distinción tiene como propósito esencial gravar con el impuesto a la renta sólo a las entidades a las que califica como personas jurídicas, que son las únicas a las que la ley convierte en sujetos pasivos, sin perjuicio del impuesto que corresponde a sus socios o miembros. En cambio, las sociedades y entidades a las que no se considera personas jurídicas no son sujetos pasivos; es decir no están obligadas a pagar el impuesto por la renta que producen ya que el gravamen es exigible solamente en cabeza de sus socios o integrantes.

Ahora bien, cuando el inciso que se comenta considera como domiciliadas a “las personas jurídicas constituidas en el país”, ¿se refiere sólo a las sociedades, empresas y entidades a las cuales se le otorga el carácter de sujetos pasivos para el impuesto a la renta o en este caso se está utilizando el concepto dentro de la acepción que él tiene en el derecho común?.

Si nos ceñimos al texto de la ley, la referencia sólo abarcaría al primer tipo de entidades, porque el artículo 13° del Decreto Legislativo 200 señala: “Para los efectos de esta ley, se considerarán personas jurídicas exclusivamente las siguientes: ...”

Como se advierte, la definición es para los efectos de la ley (de toda ella, no sólo para los fines de atribución de la renta) y, por lo tanto, sólo serían domiciliadas esas específicas sociedades, empresas, etc. que la ley enuncia en la disposición referida. No obstante, si se llevara adelante tal interpretación literal resultaría que las sociedades y empresas que no son personas jurídicas para la ley tributaria pero sí para el derecho común, no estarían domiciliadas en el país, razón por la cual el tributo sólo se aplicaría (a sus socios, integrantes, etc.) sobre las rentas de fuente peruana, excluyéndose las del exterior, de manera que se crearía, así, una sustancial diferencia entre ambas clases de entidades, sin que pueda encontrarse razones que justifiquen la diversidad de trato.

Creemos que esta consecuencia pasó desapercibida para la ley, razón por la cual este extremo ha sido tratado en el Reglamento, lo que podría ser objetable porque siendo un aspecto sustantivo - nada menos que la determinación de la materia imponible- es claro que constitu-

ye un aspecto reservado a la ley, tal como lo establece el artículo 139° de la Constitución y la norma IV del título Preliminar del Código Tributario. Veamos. El artículo 17° del Reglamento se refiere a las entidades que, tributariamente, no son personas jurídicas y señala:

“Las empresas unipersonales, sociedades y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del artículo 13° del Decreto, constituidas o establecidas en el país, tienen la condición de domiciliadas”.

Es importante anotar que la ley alude a las “personas jurídicas **constituidas** en el país”, lo cual excluye de manera automática las asociaciones en participación o las empresas unipersonales que, ciertamente, no se constituyen sino simplemente se establecen, ya que no siendo personas jurídicas para el derecho común no requieren de escritura pública de constitución. Esto explica por que el Reglamento al tratar de colmar el vacío mencionada a las empresas, sociedades y entidades “**constituidas o establecidas**”, con lo cual abarca todas las situaciones pero -reiteramos- podría ser objetable que ello conste en una norma adjetiva y no en la ley.

LAS SUCURSALES

Se consideran domiciliadas en el país:

“Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente en cuanto a su renta de fuente peruana”.

Obsérvese que en este inciso existe una simbiosis entre los conceptos domici-

lio y fuente, porque si la norma se limitara a considerar como domiciliadas a las entidades que cita, la aplicación del artículo 6° de la ley las obligaría a pagar el impuesto por sus rentas de fuente mundial. Es por ello que el texto precisa que la condición de domiciliados les alcanza “en cuanto a su renta de fuente peruana”, que es lo mismo que decir que no rige para estas entidades el criterio domicilio sino el criterio fuente. Como puede apreciarse se trata de un caso singular en el cual no obstante considerarse domiciliadas, estas entidades sólo tributan por su renta de fuente peruana. Es claro que la razón de la norma es evitar que pudiera pretenderse que por el hecho de que la sucursal o agencia es sólo una parte de la principal a la que pertenece, pudiera pensarse que al domiciliarlas en el país el tributo tendría que ser pagado por las rentas que la casa matriz obtiene en el país de su sede o incluso en terceros estados, lo que sería un despropósito. Por tal razón en el caso de las entidades referidas, el hecho del domicilio tiene consecuencias recortadas. Esto tiene importancia por cuanto en el arrendamiento de predios, amoblados o porque a pesar de la declaración de la ley, se les trata como no domiciliadas en tanto y en cuanto sólo se les exige tributar por sus rentas de fuente local.

Debe repararse en que la regulación aquí comentada tiene gran importancia porque si la sucursal, agencia o establecimiento permanente lleva a cabo actividades en el exterior la renta sería de fuente extranjera y, por lo tanto, no estarían obligados a pagar en el Perú el impuesto correspondiente, porque respecto de esos ingresos serían no domiciliados que perciben rentas de fuente extranjera.

Inversamente, tienen la condición de domiciliados las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el

exterior de personas domiciliadas en el país. Por lo tanto, si una sociedad anónima constituida en el Perú establece una sucursal en otro país, esta última es considerada como domiciliada en el Perú; es decir sigue la suerte de su principal y, por lo tanto, debe tributar por su renta de fuente mundial lo que significa que la materia imponible estaría integrada por las rentas que pudiera obtener en el país en el cual se ha establecido o en cualquier otro del que perciba rentas.

La regulación de este extremo aparece en el artículo 18° del Reglamento y no era necesaria en sentido estricto por cuanto las sucursales, agencias o establecimientos permanentes no son jurídicamente independientes de la casa matriz, de manera que las rentas que ellas pudieran obtener terminarían reflejándose en los balances de la sociedad anónima constituida en el Perú, con lo cual esa renta estaría gravada en función del criterio domicilio. Sin embargo, asumiendo que las rentas de las que se trata son de tercera categoría, la imputación debe efectuarse en el ejercicio en que ellas se devenguen, de acuerdo con lo previsto por el artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Es importante destacar que nuestro ordenamiento no otorga el mismo trato cuando la renta generada en un tercer país es obtenida por un establecimiento permanente en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero. En efecto, si una empresa del exterior (A) establece en el Perú una sucursal (B) y ésta -a su vez- una agencia o establecimiento permanente (C) en un tercer país, con arreglo a la ley peruana sólo tendría que gravarse la renta que (B) obtenga de fuente peruana, de manera que aún cuando los beneficios obtenidos en (C) sean registrados en los

libros de (B) ellos no estarían sujetos al tributo por la expresa exclusión que hace el artículo 18° del Reglamento, el mismo que -una vez más- aparece abordando aspectos que, constitucionalmente, son materia reservada a la ley.

Sin embargo, dentro de la norma comentada, probablemente el aspecto más interesante esté representado por el concepto “establecimiento permanente”. Esta expresión persigue abarcar aquellas situaciones en las que estrictamente no existe un instrumento público de constitución ni un contrato que pueda permitir inferir la existencia de un “ente” con vida jurídica propia. Si las normas legales se limitaran a referirse a las sucursales, agencias, filiales, subsidiarias o conceptos similares, ciertas situaciones no quedarían contempladas y la utilidad que pudieran obtenerse en tales situaciones no serían alcanzadas por el impuesto. Por lo tanto, el concepto pretende “domiciliar” en el país a entidades del exterior por lo menos respecto de un segmento de sus actividades de manera que, por esta vía, puedan ser considerados como sujetos pasivos. De no mediar la institución comentada, dichas entidades del exterior llevarían a cabo operaciones sin pagar el impuesto, pues se argumentaría -con sólido fundamento- que la ley no los considera como domiciliados y que no se define sus rentas como de fuente nacional.

Desde cierto punto de vista, se trata de un aspecto más de la confrontación entre países importadores de capital que, naturalmente, sostienen que debe actuar como sujeto activo el Estado en que se ubica la fuente productora de la renta y los países exportadores de capital que, por razones de su óptica, pretenden que el sujeto activo sea el país en que está domiciliado el receptor de la ganancia. Por lo tanto al

crearse el concepto “establecimiento permanente” se rescata fundamentos para sostener que la fuente está ubicada en el país que contempla ese concepto y que, en caso contrario, no podría convertirse en acreedor.

El Reglamento (artículo 8°) define al establecimiento permanente como:

“Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior”.

“En especial... constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales, y cualquier instalación o estructura fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales”.

La regulación ha demostrado su razón de ser cuando resultó claro que la flota pesquera de la Unión Soviética por operar en nuestro mar territorial estaba obligada al pago del impuesto por el hecho de tener, precisamente, un “establecimiento permanente” en el país porque contaban con lugares de extracción de recursos naturales y con instalación para explotar recursos naturales de nuestro mar.

El texto de la ley se inspira, sin duda, en la decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena que contiene el convenio para evitar la tributación entre los países del área y el convenio tipo para ese mismo propósito entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión, los que a su vez, se apoyan en otros instrumentos internacionales.

En el artículo 7° del mencionado con-

venio se señala:

“Se considera, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un país miembro, cuando tiene en éste:

- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o **barco pesquero**”.

De no haberse seguido estos lineamientos, resultaría que la flota soviética por no tener en el país una sucursal, una agencia, una empresa subsidiaria o entidades similares no podría haber sido alcanzada por la legislación tributaria nacional.

La situación obviamente es distinta para las flotas que pudieran operar frente a nuestras costas pero más allá de las 200 Millas del mar territorial, pues en tal hipótesis no les alcanza la soberanía del Estado, y no podría sostenerse que existe un establecimiento permanente dentro del país.

También se considera que existe establecimiento permanente si una entidad del exterior ha otorgado poder a quien habitualmente concerta contratos en el Perú a nombre de la entidad del exterior. Pero en este caso es evidente que el tributo no puede aplicarse por el simple hecho de la adquisición de bienes en el país, ya que ello daría lugar a renta gravada de la empresa local considerando la diferencia entre el costo computable de los bienes y el valor de venta de los mismos a la empresa del exterior, sin que exista razón para gravar a ésta. Habría establecimiento permanente si el apoderado comprara a la persona X para venderlos luego a la persona Z. Lo mismo ocurre si tal apoderado mantiene en el país habitualmente mercadería para ser negociada a nombre

de la entidad del exterior. En este caso, dicha entidad no se habría limitado a efectuar una exportación hacia el Perú, (lo que no constituiría para ella hecho imponible), sino que en el fondo se habría establecido en el Perú actuando en condiciones similares a una empresa domiciliada por lo que en su tratamiento jurídico tienen que ser el que corresponde a cualquier persona que obtiene renta de fuente peruana. Lo contrario llevaría al absurdo de no gravar a quien realiza dentro del país virtualmente la misma actividad que una empresa formalmente domiciliada cuya renta sí debe tributar. No habría razón alguna para otorgar tratamiento más benigno a la entidad del exterior.

Es por ello que el propio Reglamento (artículo 10°) cuida de puntualizar que no constituyen establecimientos permanentes “las instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías...; el mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para abastecimiento de la... entidad constituida en el exterior”.

En este supuesto la renta de fuente peruana es obtenida por la persona domiciliada que vende a la empresa del exterior, pues esta no realiza en el país actividad alguna que permita señalar que percibe renta de fuente peruana. Se trata de una mera adquisición que sólo generará beneficios cuando la entidad del exterior, a su vez, enajene tales bienes, en cuyo caso la fuente estará ubicada en el lugar en que se lleve a cabo la transacción.

De acuerdo con el mismo artículo 10° tampoco se considera que existe establecimiento permanente cuando una empresa constituida en el exterior realiza en el país operaciones comerciales por inter-

medio de un corredor, un comisionista general o un representante independiente. En este caso, la fuente de la renta sigue estando ubicada en el exterior, lugar desde el cual se produce la exportación. Sin embargo, el comisionista o representante sí estará sujeto al Impuesto por el beneficio que le corresponde a él, ya que en su caso la fuente generadora sí estaría ubicada en el país.

Sin embargo, el mismo texto señala que cuando el representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa del exterior, no será considerado como representante independiente. Evidentemente el texto considera que la persona domiciliada en el Perú se dedica única o esencialmente a realizar operaciones en nombre de la entidad del exterior, en el fondo es ésta la que está llevando a cabo tales operaciones en el país y, por lo tanto, el fisco peruano resulta jurídicamente apto para convertir a dicha entidad del exterior en sujeto pasivo respecto de las rentas obtenidas con ocasión de sus operaciones en el Perú.

LAS SUCESIONES

Debido a la autonomía del Derecho Tributario, éste puede convertir en sujetos pasivos a quienes no son “personas” en sentido estricto sino simplemente un conjunto de bienes, un patrimonio. Al respecto cabe recordar que según el artículo 4° del Código Tributario son contribuyentes “las personas naturales o jurídicas y entidades que tengan patrimonio... que, conforme a ley, genere la obligación tributaria”. El artículo 12° del mismo Código señala que “corresponde a las personas que ejerzan la administración de patrimonios sujetos a obligaciones tributarias la representación y responsabilidad solidaria”.

Según el artículo 844° del Código Civil “si hay varios herederos cada uno de ellos es copropietario de los bienes de la herencia, en proporción a la cuota que tenga derecho a heredar”.

“El Estado de indivisión hereditaria se rige por las disposiciones relativas a la copropiedad, en lo que no estuviera previsto en este capítulo” (artículo 245° del Código Civil).

Para fines tributarios las Sucesiones se consideran domiciliadas cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado.

Ello significa que la sucesión deberá o no tributar sobre la renta de fuente mundial si el causante a la fecha de su fallecimiento estaba o no obligado a hacerlo. Obsérvese que la habitual coincidencia entre ejercicio económico y año calendario no se produce en el caso de fallecimiento de una persona que, naturalmente, deja de ser contribuyente al fallecer, pero sus herederos deberán pagar el impuesto por las rentas percibidas por él entre 1° de Enero del ejercicio correspondiente y la fecha de fallecimiento. La renta generada con posterioridad tiene, según el artículo 16° de la ley distintos tratamientos según la situación sucesoria.

En efecto, las rentas de las sucesiones indivisas se reputan como de una persona natural hasta el momento en que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba en los Registros Públicos el testamento.

En consecuencia, la totalidad de la renta generada por los bienes dejados por el causante debe ser agrupada en una sola masa para tributar sobre los bienes aplicando la escala progresiva contenida en la ley.

Dictada la declaratoria de herederos o inscrito el testamento o hasta la adjudicación de los bienes, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores deben incorporar a sus propias rentas la proporción que les corresponda en la sucesión de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio, excepto en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados. A partir de este momento pierde importancia la condición domiciliaria que tenía el causante, pues la proyección de la calidad de éste se circunscribe únicamente al contribuyente sucesión pero no se extiende a los causahabientes cuando éstos asumen la condición directa de sujetos pasivos, hipótesis en la cual el criterio de vinculación atenderá la particular situación de cada uno de ellos.

Obsérvese que si la sucesión está domiciliada -en el sentido que hemos señalado aquí- debe tributar por sus rentas de fuente mundial pero tan pronto ella deja de ser contribuyente, el criterio domicilio deja de ser aplicable a aquellos sucesores que domicilian en el exterior. El cambio tiene trascendencia porque si el causante domiciliado tenía rentas de fuente extranjera, él y la sucesión resultan obligados, en su caso, por la totalidad de sus rentas, inclusive las de esa fuente, mientras que si alguno de los sucesores es no domiciliado sólo estará obligado a tributar por las rentas de fuente peruana.

Ahora bien, debe recordarse que conforme a nuestro régimen civil, en la sociedad de gananciales puede haber bienes propios de cada cónyuge y bienes de la sociedad. Son bienes sociales los frutos y productos de todos los bienes propios y de la sociedad y las rentas de los derechos de autor e inventor. Ahora bien, a la muerte de uno de los cónyuges fenece el

régimen de la sociedad de gananciales (Código Civil, artículo 318° inciso 5) y, paralelamente, desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores (Código Civil, artículo 66°). Teniendo en cuenta que la legítima del cónyuge es independiente del derecho que le corresponde por concepto de gananciales, es claro que la sucesión indivisa, en tanto que contribuyente, tendrá que considerar sólo la renta correspondiente a la porción de los bienes que constituye la herencia, con exclusión de la parte que representa los gananciales cuya renta corresponde únicamente al cónyuge supérstite, quien deberá incluir en su declaración la parte pertinente.

Desde que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, cada uno de los herederos deberán computar la renta por los bienes que se le haya atribuido.

PERDIDA DE LA CONDICION DE DOMICILIADO

Con excepción de las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales, las personas naturales pierden su condición de domiciliadas cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú.

Por lo tanto, no es suficiente obtener formalmente la residencia en otro país sino que es indispensable haber abandonado el país. La condición de residente en otro país, según el artículo 13° del Reglamento, se acreditará con la visa correspondiente o con contrato de trabajo por un plazo no menor de un año visado por el cónsul del Perú.

En el supuesto que no pueda acreditarse la condición de residente en otro país, las personas naturales mantendrán su condición de domiciliadas en tanto no permanezcan ausentes del país durante dos años o más en forma continuada. La ausencia no se interrumpe con presencias temporales en el país de hasta 90 días calendario en el ejercicio gravable.

Ahora bien, según el artículo 14° del Reglamento:

“Los peruanos que hubieran perdido su condición de domiciliados, recobrarán ésta en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria no permaneciendo en el país más de 6 meses acumulados en el curso del ejercicio anual”.

La referencia a ese plazo ofrece algunas dificultades. Así, si el peruano retorna al país por ejemplo el 1° de agosto del año (1), en ese ejercicio no habría cumplido con el requisito de residir 6 meses acumulados y por lo tanto no tendría todavía la condición de domiciliado. El plazo recién se cumpliría en el ejercicio siguiente (2), aun cuando el plazo pudiera adelantarse al mes de febrero del año (2) en razón del artículo 7° antes mencionado: “Las personas naturales no domiciliadas podrán optar por someterse al tratamiento que esta ley otorga a las personas domiciliadas una vez que hayan cumplido con 6 meses de permanencia en el Perú y estén inscritas en el Registro Nacional de Contribuyentes”. Esta regulación no se refiere a personas de nacionalidad extranjera sino a no domiciliadas y, por lo tanto, abarca perfectamente a los de nacionalidad peruana que hayan perdido la condición de domiciliados.

OPORTUNIDAD PARA EL CAMBIO DE CONDICION

Se ha señalado que los no domiciliados para adquirir la condición de domiciliados deben permanecer en el país dos años o más en forma continuada. Asimismo, se ha dicho que las personas no domiciliadas pueden optar por someterse al tratamiento que se otorga a las domiciliadas una vez que hayan cumplido seis meses en el Perú y que estén inscritas en el Registro Nacional de Contribuyentes. También se ha precisado que, de acuerdo con el artículo 14° del Reglamento, los peruanos que hubieran perdido su condición de domiciliados la recobrarán en cuanto retornen al país. No obstante, ninguna de tales hipótesis funciona en la realidad de manera automática ni concede la calidad de domiciliado al vencimiento de los referidos plazos.

En efecto, de acuerdo con el artículo 8° de la ley:

“Las personas se consideran domiciliadas o no en el país según fuere su condición al principio de cada ejercicio gravable, juzgada con arreglo a lo dispuesto en el artículo precedente. Los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio gravable sólo producirán efectos a partir del año siguiente”.

Por lo tanto, el extranjero no domiciliado debe permanecer en el Perú dos años o más en forma continuada, para adquirir la condición de domiciliado. Si tal extranjero llegó, por ejemplo, en el mes de julio del año (1), en el mes de julio del año (3) habrá cumplido con el plazo para convertirse en domiciliado. Sin embargo, por la regulación comentada su condición en realidad sólo variará a partir del 1° de enero del año (4), debiendo considerarse durante todo el año (3) como no domiciliado porque al 1° de enero de dicho año (3) era no domiciliado.

Lo mismo ocurre con la persona no domiciliada que opta por someterse al tratamiento que corresponde a los domiciliados después de haber permanecido seis meses en el Perú. Así, por ejemplo, si una persona ingresa al Perú el día 1° de noviembre del año (1), el día 1° de mayo del año (2) habría cumplido con el referido plazo, pero la variación de su tratamiento sólo ocurrirá a partir del 1° de enero del año (3).

LA FUENTE DE LA RENTA

En los regímenes legales que adoptan el principio de la fuente (o del territorio), la suerte del tributo está supeditada a que se establezca la ubicación de la fuente generadora de la renta. Entre nosotros, los no domiciliados sólo tributan respecto de sus rentas de fuente peruana, de manera que el dato resulta esencial para determinar si el perceptor tiene o no la condición de sujeto pasivo en el país.

De acuerdo con nuestra ley: “En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana:

Artículo 9°, inciso a).- Las producidas por predios situados en el territorio de la República”.

Lo primero que debe observarse en esta regulación es que ella alude a predios y no a inmuebles, expresión que si bien comprende a los predios, no se limita a ellos, pues abarca las naves, aeronaves, ferrocarriles y sus vías, diques, muelles y demás bienes a que se refiere el artículo 885° del Código Civil.

Es interesante anotar que en el deroga-

do Código Civil de 1936 dentro de los inmuebles se consideraba expresamente los predios (artículo 812° inciso 2).

En cambio en el Código Civil vigente, al hacerse la relación de los bienes inmuebles (artículo 885°), no se menciona los predios sino que se hace referencia a “el suelo, el subsuelo y el sobresuelo” (inciso 1) no obstante que, en evidente contradicción terminológica, el mismo código previamente señala que “los derechos reales sobre **predios** rústicos se rigen por la legislación de la materia” (artículo 883°). Por otra parte al tratar de las servidumbres se precisa:

“La ley o el propietario de un **predio** puede imponerle gravámenes... que den derecho al dueño del predio dominante para... el uso del **predio** sirviente...” (artículo 1035°). También se hace referencia a “predios” en los artículos 1036°, 1038°, 1039°, 1042°, 1043°, 1044°, 1046°, 1048°, 1052° y 1053° del Código Civil, a pesar que esta expresión no es utilizada en el artículo que se refiere a los bienes que deben calificarse como inmuebles.

La vigente ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo 200) señala que las rentas afectas se califican en cinco categorías: “a) Primera: Rentas de **predios**” (artículo 21°). Más adelante la misma norma indica: “Son rentas de primera categoría: a) El producto en efectivo o en especie del arrendamiento o sub-arrendamiento de **predios** incluidos sus accesos...” (artículo 22°).

Es claro que el sentido que la ley otorga a la expresión predios es el que aparece del diccionario de Cabanellas: “Finca, heredad, hacienda, tierra, propiedad o posesión inmueble”, pero no existiendo definición en la ley tributaria, hubiera sido

deseable que la expresión fuera recogida por el Código Civil en el artículo que específicamente correspondía.

Es muy importante que la ley tributaria aluda a la especie predios y no al género inmuebles. Estos últimos, según el Código Civil, son -entre otros- las ruinas, canteras y depósitos de hidrocarburos (inciso 3). La actividad en el ámbito de la minería necesita autorización del Estado y supone denuncios y concesiones cuya transferencia, incluso temporal, requiere intervención de la autoridad competente. Por lo tanto, la suma recibida por el arrendamiento de una mina -en rigor de los derechos de explotación- no constituye renta de primera categoría sino de tercera, ya que para el titular se trata de una empresa, fuente en la que se reúnen capital y trabajo.

En otras palabras el contrato no versa sobre un predio, aún cuando se trata de un inmueble. Criterio simétrico debe seguirse respecto del arrendamiento de una instalación fabril como un todo, aunque comprenda también el predio en que está asentada. Así, por ejemplo, si una persona propietaria de una fábrica de harina de pescado la arrienda con sus instalaciones, maquinarias, equipos, lanchas, etc. el ingreso no podría ser calificado como renta de predios sino de una empresa lo que, por lo tanto, constituye renta de tercera categoría y no de primera ni podría tampoco seccionarse la renta para pretender que una parte de ella tiene carácter predial. Desde luego, el análisis sólo importa cuando el locador es persona natural ya que, de acuerdo con nuestra estructura legal, basta que el preceptor de la renta sea persona jurídica para que el beneficio se considere siempre de tercera categoría, con independencia de la categoría específica que pudiera corresponderle con arre-

glo a su naturaleza.

El mismo razonamiento debe efectuarse respecto de quien brinda servicios de naturaleza mercantil, aunque están estrechamente ligados con un predio. Así, si el propietario de un edificio dedicado a hotel lo arrienda con todos los servicios inherentes (cafetería, comedores, lavandería, peluquería, etc.) no habría renta de primera categoría sino de tercera. En rigor estaríamos frente a la cesión temporal de un negocio y no frente al arrendamiento de bienes singularizados. Lo mismo debe repetirse con relación al propietario de un inmueble que lo destina a depósito de bienes de terceros asumiendo las responsabilidades propias del depositario. En este caso el inmueble es sólo un medio del que se vale el propietario para prestar un servicio mercantil que le genera renta de tercera. En cambio, habría renta predial si tal propietario se limitara a arrendar el inmueble a un tercero quien, a su vez, brinda el servicio de depósito a sus propios clientes.

En este caso el propietario no realizaría actividad mercantil sino simplemente civil, de manera que percibe rentas de primera categoría y es solamente el arrendatario quien da lugar a la generación de rentas de tercera categoría.

En realidad, entre nosotros la expresión “predios” en el ámbito tributario es de antigua data. Al respecto basta señalar que el artículo 38° de la Ley 7904 -nuestra primera Ley del Impuesto a la Renta promulgada en julio de 1934- aludía ya al Impuesto sobre la Renta de “predios rústicos y urbanos”. La ley puntualizaba que por predios rústicos debía entenderse “la heredad” que, aún dentro de las poblaciones, está dedicada a uso agrícola, pecuario o forestal, inclusive sus construc-

ciones y edificios, aunque éstos total o parcialmente se destinen a vivienda.

Se agregaba que por predio urbano debía entenderse “el que está sito en poblado y se destina a vivienda o a fines de cultura, comercio, industria, deportes, recreo o cualquier otro...”.

Ahora bien, en las últimas décadas la renta de primera categoría ha derivado sólo del arrendamiento o subarrendamiento de predios urbanos, ya que la Ley de Reforma Agraria prohibió el arrendamiento de predios rústicos. Sin embargo, esta situación acaba de modificarse de manera que al permitirse el arrendamiento en el campo volverá a producirse esta clase de renta.

La explotación directa del predio rústico por el propietario no da lugar a la generación de rentas de primera categoría sino de tercera, ya que ella constituye una “explotación agropecuaria”, es decir, tiene naturaleza mercantil.

Por lo tanto, las rentas “producidas por predios” a que se refiere la norma son sólo las calificables como de primera categoría. Las que se generan en razón de negocios -aunque están relacionados con predios- no estarían comprendidas en esta regulación.

De otro lado, como una construcción especial del Derecho Tributario existe la llamada renta ficta. Esto es, el beneficio que corresponde al propietario de un predio que lo ocupa como casa habitación, recreo, veraneo ó estudio, oficinas, consultorios o talleres. También se considera que existe renta ficta de los propietarios si es que ellos han cedido su ocupación gratuitamente o a precio no determinado.

Tanto para la renta real como en el caso de la renta ficta, no es suficiente la existencia de un predio en el sentido señalado anteriormente sino que es indispensable que sea apto para la generación de renta. Así, por ejemplo, un terreno urbano baldío aun cuando obviamente tiene la condición jurídica de predio no da lugar a renta real ni ficta porque no es susceptible de generarla, en tanto permanezca en esa condición.

La ley considera como renta gravada el producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario y que legalmente correspondan al locador (artículo 22° inciso a, primer párrafo).

Si el propietario del predio es una persona no domiciliada, la renta resultará gravada en el Perú, aún cuando el arrendatario pague la merced conductiva en el exterior. En efecto, basta que el predio esté situado en el país para que la renta que él produce se considere de fuente peruana y, por lo tanto, gravable en cabeza de la persona no domiciliada, aún cuando la merced conductiva sea recibida en el exterior. En la medida en que el pago se origine en la explotación de dicho predio, la renta respectiva tiene su fuente ubicada en el país, hecho que no se modifica por pagarse y recibirse los arrendamientos en el exterior.

Este extremo es absolutamente claro si la renta se paga en efectivo, pero tropieza con algunas dificultades si es que el pago de la misma ha sido pactado en especie. En efecto, de acuerdo con el artículo 68° de la Ley “las rentas en especie se com-

putarán a valor de mercado de las especies en la fecha en que fueron percibidas”.

La norma transcrita genera diversos interrogantes por la alusión al valor de mercado. Si la renta se paga en el extranjero, ¿a cuál mercado debemos recurrir?. Es evidente que bienes de la misma naturaleza pueden tener valores diversos en dos lugares distintos. Así, si por el predio ubicado en el Perú el arrendatario paga la renta al propietario domiciliado en el extranjero transfiriéndole determinados productos agrarios, ¿qué valor debe tomarse como referencia, el del mercado local o el extranjero?. Nosotros creemos que pagándose la renta en el exterior a una persona no domiciliada, el enriquecimiento de ésta se produce en el exterior. Es decir, los bienes en el extranjero tendrán el valor que allí corresponda. Por lo demás, el artículo 72°- de la ley -aunque redactado tomando en cuenta otras circunstancias- señala que el valor asignado a los productos exportados no podrá ser inferior a su valor real, entendiéndose por tal el vigente en el **mercado de consumo**, aunque deberá tenerse en cuenta que, por mandato de la ley, la renta no puede ser inferior en ningún caso al 6% del valor del predio.

Debe observarse que la ley, obliga a computar la renta en especies por el valor que ellas tengan en la fecha en que fueron percibidas. Esta regulación contradice las reglas de imputación de la propia ley. En efecto, las rentas de primera categoría se computan con arreglo al criterio de lo devengado, pero si el arrendamiento es pagado en especie, la imputación debe hacerse por el criterio de lo percibido ya que la valorización tiene que efectuarse en tal fecha.

Por otra parte, según la ley, la renta se

genera no sólo respecto del predio (en sentido estricto) sino también de sus accesorios. ¿Qué se entiende por accesorios del predio?. En el caso de los predios rústicos resulta bastante claro que las maquinarias aplicadas a las labores agropecuarias, los establos, almacenes, corrales, etc. son accesorios de la heredad rural. Ahora bien, en un predio urbano ¿qué bienes se consideran accesorios del mismo?. No existe ninguna explicación en la norma y como quiera que, evidentemente, la expresión no comprende a los muebles porque la ley le reserva a éstos un tratamiento especial, debe llegarse a la conclusión de que el legislador parecería referirse a los derechos de uso de ciertas áreas que generalmente resultan paralelos al arrendamiento de las casas-habitación cuando existe condominio o propiedad horizontal. En esta categoría pueden encontrarse las zonas de estacionamiento, salas de fiestas, lugar para tendales, espacio para depósito, las piscinas, saunas y casos similares.

Adicionalmente, la renta está integrada también por las sumas que se paguen “por los servicios suministrados por el locador”. Tampoco en este caso se puntualiza los servicios a los cuales se alude, de manera que para comprender este extremo tendría que hacerse referencia a los casos más comunes, tales como guardiana, limpieza, seguridad, servicio de ascensoristas y otros similares. En todos estos casos el personal que brinda estos servicios no mantiene relación laboral con los arrendatarios del predio sino con el propietario, pero éste exige a aquéllos la compensación respectiva la que, de este modo, se convierte en renta de primera categoría. Igual situación tiene que presentarse modernamente si el inmueble cuenta con el servicio de televisión por cable que es pagado por el propietario y

del que disfrutan los arrendatarios quienes abonan al locador una suma adicional por este concepto.

Asimismo, integra la renta predial “el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario y que legalmente correspondan al locador”. ¿Cuándo un tributo corresponde a alguien?. La expresión parece no guardar armonía con el lenguaje que, en general, observa el legislador tributario. Todo parece indicar que la intención de la norma ha sido considerar como renta del locador el menor egreso que éste soporta cuando no sufre el impacto económico de un tributo respecto del cual tiene, conforme a ley, la condición de contribuyente. Este sería -señaladamente- el caso del Impuesto al Valor al Patrimonio Predial que grava al propietario del inmueble. Esto, por cierto, no impide su deducción autorizada por la ley a efectos de establecer la renta neta de la categoría. Lo que ocurre es que frente a una renta de 100 el locador deduce, por ejemplo, 3 de impuesto al Valor del Patrimonio Predial para reducir la materia imponible a 97. Si el conductor asumiera el tributo tendríamos, técnicamente, que la merced conductiva de 100 debe ser incrementada en 3 del Impuesto Patrimonial pagado por el conductor, lo que arroja 103 para luego deducir el Impuesto de 3 de manera que la renta gravable resulta ser de 100.

Sin embargo, obsérvese que el legislador ha cuidado de referirse al locador y no al propietario porque habida cuenta de que la ley permite el sub-arrendamiento la renta de primera categoría es percibida, en ocasiones, también por el arrendatario. Por lo tanto, la regulación abarca el tributo que afecta el pago de la merced conductiva. Este tributo es el Impuesto General a las Ventas que, de acuerdo con las

leyes de la materia, tienen como contribuyente a quien vende bienes o presta servicios gravados pero que puede trasladar la carga al comprador del bien o usuario del servicio. En esta hipótesis, ¿el monto del Impuesto General a las Ventas debe incluirse como renta del locador?. Creemos que la respuesta es afirmativa porque también dicho impuesto es deducible de la renta bruta, de manera que si simplemente se permitiera su deducción sin que previamente se hubiera incorporado a la renta, el tributo se estaría aplicando sobre un monto inferior al beneficio que en realidad percibe el locador.

Ahora bien, si el locador es una persona domiciliada en el exterior que debe tributar allí el Impuesto a la Renta y el Impuesto Patrimonial por los bienes ubicados en el Perú, ¿operan las reglas mencionadas?. Creemos que sí, que en tal caso el monto de los impuestos aplicables en el extranjero y que asume el conductor son una forma de pago de la renta y que, por ello, tendrían la condición de renta generada por un predio ubicado en el territorio de la República y, consecuentemente, sería considerada de fuente peruana, aun cuando el pago por estos conceptos pudiera ser hecho por el conductor al locador directamente en el exterior.

Si el predio arrendado se entrega con muebles, se considera como renta de primera categoría la totalidad de la merced conductiva pactada si es que el contrato no distingue la parte correspondiente a una y otra clase de bienes. En cambio, si se establecen montos distintos para cada uno de ellos, la porción que retribuya el arrendamiento de los muebles será considerada renta de segunda categoría.

Esto tiene importancia por cuanto en el arrendamiento de predios, amoblados o

no, para efectos fiscales se presume de pleno derecho que la merced conductiva no puede ser inferior del 6% del valor del predio. Por lo tanto, en dos inmuebles de idéntico valor pero uno amoblado y el otro no, la renta mínima es la misma en ambos casos ya que tal renta ha sido relacionada con el valor del predio con prescindencia de la cuantía que pudiera atribuirse a los muebles, a los servicios suministrados por el locador o al monto de los tributos a que dé lugar el arrendamiento.

LAS MEJORAS

También debe sumarse a las rentas de primera categoría el valor de las mejoras introducidas en el predio por el arrendatario o subarrendatario, en tanto constituyen un beneficio para el propietario, en la parte que éste no se encuentre obligado a reembolsar.

Teniendo en cuenta que, según lo expresado arriba, las rentas de primera categoría se imputan con arreglo al criterio de lo devengado, ¿cuándo -en qué ejercicio- debe el propietario declarar como renta el valor de las mejoras?. Por otra parte, en una economía inflacionaria ¿qué valor debe atribuirse a las mejoras?. El reglamento de la ley precisa que las mejoras deben computarse como renta del propietario en el ejercicio en que se le devuelva el predio, esto es no cuando ellas se introducen sino cuando las mismas entran a disposición del locador. De otro lado, se prescinde del costo que las mejoras significaron para el arrendatario, ya que su incorporación a la renta debe hacerse al valor que tengan a la fecha de la devolución.

Ahora bien, podría ocurrir que el arrendatario destine el predio a la realiza-

ción de actividades generadoras de rentas de tercera categoría. En este caso ¿cuál sería para él el tratamiento impositivo al valor invertido en las mejoras?. Según el Reglamento (artículo 103°), tales mejoras deben ser depreciadas por el arrendatario con la tasa correspondiente a los bienes que constituyen la mejora. Es decir, que la norma no se limita a las mejoras que tienen naturaleza de construcción o edificación (cuya tasa de depreciación es 3%), sino que abarca también otros casos en que no necesariamente existe edificación y que, al ser identificables, se deprecian con tasa propia. Este sería el caso de las instalaciones (tuberías y equipos de aire acondicionado central, ascensores, elevadores de automóviles, etc.) donde la tasa de depreciación es de 10%.

Ahora bien, si el contrato concluye cuando aún existe saldo por depreciar, el íntegro de dicho saldo debe deducirse en el ejercicio en que ocurra la devolución del inmueble.

Artículo 9°, inciso b).- Son rentas de Fuente Peruana: “Las producidas por capitales, bienes o derechos -incluidas las regalías- situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país”.

CAPITALES

El artículo 21° de la ley divide las rentas en cinco categorías. En la primera se considera la renta de predios y luego se señala que son de segunda categoría las rentas de “otros capitales”, por lo que resulta evidente que se alude a capitales distintos a los inmobiliarios; es decir, las rentas derivadas del capital movable que, de manera general, produce intereses y dividendos. Se trata, en esencia, de los beneficios generados por operaciones de

crédito y de inversiones en el capital de empresas y sociedades. En este caso el legislador regula esencialmente los rendimientos en favor de accionistas y socios, ya que los intereses son tratados específicamente en un apartado posterior.

Para que la renta de accionistas y socios se califique como de fuente peruana, el aporte debe haberse realizado al capital de empresas o sociedades establecidas o constituidas en el país. Con igual criterio también sería de fuente peruana el beneficio obtenido por una empresa no domiciliada que efectúa aportes, en calidad de asociada, a una asociación en participación que opera en el Perú teniendo como asociante a una sociedad domiciliada. Sin embargo, si dicha asociación realiza sus actividades en el extranjero, el asociado no obtendría renta de fuente peruana pues su capital no estaría utilizado económicamente en el país y, por lo tanto, la sociedad del exterior no estaría obligada a tributar por los beneficios que se deriven de esa actividad. En cambio, la empresa asociante por ser domiciliada en el Perú tendría que tributar incluso por la renta derivada de esa operación específica ya que, según lo dicho anteriormente, los domiciliados están gravados por su renta de fuente mundial.

BIENES

La renta es de fuente peruana cuando es producida por bienes que son explotados en el país. Esta circunstancia se presenta en el caso del arrendamiento simple, en el “leasing” o en cualquier otro contrato que permita al propietario o titular de los bienes obtener beneficios derivados de la aplicación de esos bienes a una finalidad económica en el Perú.

Desde luego, la renta no sería de fuen-

te peruana si la entrega de los bienes se realiza por compra-venta o cualquier otro título que suponga la transferencia de la propiedad, ya que en este caso para la persona no domiciliada se trataría de una mera operación de exportación de forma que la fuente de la renta se encontraría ubicada en el país desde el cual se efectúa la exportación.

La ley al referirse a los capitales comprende ciertamente al dinero pero no solamente a éste porque otros bienes (maquinaria, equipos, etc.) también son aportables al capital de empresas o sociedades a cambio de acciones o participaciones, ocasión en la cual el rendimiento se traduce en dividendos o utilidades, como ya se indicó. Lo mismo ocurre con los aportes para asociaciones en participación u otras formas de negocios transitorios específicos. En cambio, cuando se alude a rentas producidas por bienes deben entenderse que la ley no se refiere a ellos como aportados -para integrarlos a una masa que se emplea como capital- sino al rendimiento directo que pueden producir por la vía de arrendamiento, cesión temporal o cualquier otro contrato en cuya virtud el uso de los bienes en el país da lugar a una retribución en favor del propietario no domiciliado que, así, resulta convertido en contribuyente por obtener rentas de fuente peruana.

DERECHOS

En el texto legal las expresiones “capitales y bienes” son empleadas en su acepción de “cosas” mientras que los “derechos” son por esencia intangibles. De allí que en este concepto la ley incluya las regalías que son la contraprestación por el uso o privilegio de usar patentes, marcas, diseños, modelos, planos, fórmulas, etc. Las regalías así percibidas por un no

domiciliado son de fuente peruana, pero ellas no deben confundirse con el beneficio que pudiera derivarse de la cesión del derecho que las genera ya que el beneficio de tal cesión para el titular domiciliado en el exterior no sería renta de fuente peruana.

¿Qué derechos -además de los que producen regalías- son los que pueden dar lugar a renta de fuente peruana?. Entre ellos tenemos el derecho a la imagen y el derecho al nombre. Así, por ejemplo, si una persona (artista famoso, deportista de éxito, etc.) no domiciliado permite la utilización de su nombre o imagen para la promoción de ventas de un cierto producto, la retribución que percibiera por permitir el empleo de tales derechos en el país sería renta de fuente peruana, porque sus derechos estarían siendo utilizados económicamente en el Perú.

Con igual criterio, el derecho a explotar una concesión minera en el país -que es distinto al derecho sobre la mina misma- generaría renta de fuente peruana sobre la que el beneficiario no domiciliado quedaría sujeto al tributo porque el ingreso, de un lado, tiene carácter de renta y, por otra parte, califica como de fuente peruana. Similar situación se presenta para el titular de una licencia de un servicio público en el Perú que la cede en uso a un tercero.

Artículo 9º, inciso c).- Son rentas de Fuente Peruana: “Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole que se lleven a cabo en territorio nacional”.

De acuerdo con esta regla, aun cuando una persona no domiciliada sólo realice eventualmente trabajos en el país, está obligada a tributar por la parte de la renta

que retribuye esa labor. Esta obligación no se modifica por el hecho de recibir los pagos en el exterior de una persona no domiciliada, si es que el origen es la labor desarrollada dentro del país. Este es el caso que se presenta cuando una empresa (A) domiciliada contrata a otra empresa (B) no domiciliada para que le brinde servicios en el país. Sin duda la renta de (B) es de fuente peruana, pero también lo es la que pudiera percibir una persona natural (C) no domiciliada que es contratada por (B) para ejecutar materialmente el trabajo sin percibir remuneración directa de (A) -con quien no tiene vínculo laboral- sino de (B) que se la abona en el exterior. En este caso la parte que retribuye el trabajo de (C) en el Perú es de fuente nacional y debe tributar aquí aun cuando el pago sea hecho en el extranjero, por una persona no domiciliada. Inversamente, si el trabajo personal es realizado en el extranjero la renta no es de fuente peruana; de manera que en esa hipótesis el domiciliado en el exterior no resultaría obligado. Sin embargo, por mandato de la ley, aún en ese supuesto, existe un caso en el cual la renta también se considera de fuente peruana, tal como señala el artículo 10° inciso c) de la ley y al que nos referiremos más adelante.

Debe insistirse en que el lugar de ubicación de la fuente no debe ser confundido con el lugar desde el cual se realiza el pago aun cuando, en ocasiones, la ley los identifica por la vía de una presunción simple. Si una empresa (A) domiciliada en el Perú paga una comisión mercantil a una empresa (B) no domiciliada, para que ésta venda en el exterior los bienes producidos por (A), los pagos que ésta efectúe desde el Perú no constituyen para (B) renta de fuente peruana sino extranjera, atendiendo a que la actividad generadora se lleva a cabo íntegramente en el exte-

rior.

Criterio similar debe aplicarse a quienes siendo no domiciliados prestan servicios exclusivamente en el extranjero a personas domiciliadas en el Perú. Por ejemplo, quienes comprueban en el exterior la calidad de los productos a exportar hacia el Perú o a importarse desde el Perú. En todos estos casos la retribución constituye renta de fuente extranjera aunque los pagos provengan del Perú. Inversamente, si la retribución es percibida por un domiciliado que actúa como agente de compras o de ventas de una empresa del exterior, la renta debe calificarse íntegramente como de fuente peruana.

Como se advierte, la situación es bastante clara cuando la actividad es realizada exclusivamente en el Perú o exclusivamente en el exterior. Sin embargo, la realidad presenta circunstancias más complejas, existiendo casos en los cuales la actividad sólo se desarrolla parcialmente dentro del país mientras que la retribución tiene carácter global; es decir no se distingue entre la parte que compensa las labores locales de la que retribuye las llevadas a cabo en el exterior. ¿Cómo determinar en este caso la porción de la renta que debe considerarse como de fuente peruana y que, por lo tanto, debe estar sujeta al impuesto en el país? Los artículos 12° y 51° inciso d) de la ley establecen que tratándose de servicios técnicos que requieran la realización de actividades parte en el país y parte en el extranjero, prestados por personas jurídicas no domiciliadas, se presume que constituyen rentas de fuente peruana los importes que representen el 40% de los ingresos brutos generados por tales servicios.

El legislador ha optado por una solución práctica para hacer más simple el di-

lucidar la parte que en razón de la fuente peruana debe considerarse gravada en un no domiciliado. En este caso, como en toda presunción, existe una cierta inevitable arbitrariedad, porque si bien la actividad se cumple parcialmente dentro del país, no necesariamente esa parte tiene que representar el 40% del conjunto de la actividad ni el 40% de la retribución. Sin embargo, es una solución que facilita la determinación de la materia imponible ya que de otra forma -por procurar la justicia en detalle- la legislación se tornaría compleja y de difícil cumplimiento.

En cambio, según el artículo 12° de la ley, si las actividades se realizan parcialmente en el Perú y parcialmente en el extranjero, pero por una persona domiciliada en el Perú, se presume, de pleno derecho, que la renta es íntegramente de fuente peruana, excepto en el caso de sucursales o establecimientos permanentes en el país de empresas extranjeras, caso en el cual la parte de renta peruana se determinará en el porcentaje de 40%, según lo señalado anteriormente.

De otro lado, si para los no domiciliados sólo está gravada la renta de fuente peruana y no se trata de servicios parcialmente cumplidos dentro del Perú sino de contratos en que existe una pluralidad de prestaciones de diverso orden, es necesario identificar -hasta donde ello sea posible- la parte que representa renta de fuente peruana. Con ese propósito, el artículo 116° del Reglamento señala que “tratándose de contratos celebrados por no domiciliados para la provisión de bienes desde el exterior o la realización de servicios a prestarse íntegramente desde el exterior o la realización de otras actividades fuera del país... y que, además, incluyen la realización de obras o la prestación de servicios en el país u otras actividades

gravadas..., el impuesto se aplicará sólo sobre la parte que retribuya los hechos gravados. Esta parte se establecerá con arreglo al contrato correspondiente, a los documentos que lo sustenten y a cualquier otra prueba que permita precisar su importe”.

Obsérvese que en el caso citado es posible identificar determinadas prestaciones que claramente no dan lugar a rentas de fuente peruana, mientras que otras indudablemente si tienen ese carácter. La prueba para distinguir unas de otras se carga básicamente en el contribuyente. Las circunstancias descritas se presentan de ordinario en los contratos llamados “llave en mano”, donde la obra materia de contratación se entrega en funcionamiento a cambio de una retribución global. En este caso el legislador, en lugar de establecer que la renta gravada (es decir, la fuente peruana) constituye un porcentaje del ingreso bruto total, ha optado por pedir demostración de la manera que están divididas las prestaciones y la retribución que corresponde a cada una de ellas para decidir, entonces, el lugar de ubicación de la fuente de cada segmento específico.

Artículo 9°, inciso d).- Son rentas de Fuente Peruana: “Las obtenidas por la enajenación de acciones o Participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el país”.

En nuestro país ha existido una amplia discusión sobre el carácter gravable o no de los beneficios que una empresa no domiciliada pudiera obtener al enajenar tales acciones o participaciones. Debe observarse que en todos los casos en que el contribuyente es una persona no domiciliada, la ley arbitra los medios

para que otra persona domiciliada actúe como sujeto pasivo de hecho reteniendo el respectivo importe del tributo y entregándolo al Fisco dentro de un plazo determinado. Por otra parte, debe tomarse en cuenta que la renta que pudiera derivarse de esta operación no está incluida en el supuesto que contempla el inciso b); es decir, no se trata de renta “producida por capitales.. colocados en el país...”, sino un beneficio derivado de la enajenación de los derechos que representan ese capital. Si la venta se efectúa en el exterior, el eventual beneficio ¿es renta de fuente extranjera?. El antecedente más remoto está constituido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8342, de 7 de marzo de 1973, cuando no existía en la ley un texto como el del transcrito inciso d). En el caso a que dio lugar esa jurisprudencia, la empresa no domiciliada “Carnation” había vendido acciones emitidas por “Leche Gloria S.A.” -empresa constituida en el Perú- al señor Luis Berckemeyer, persona natural domiciliada en el país.

Las autoridades administrativas consideraron que existía un beneficio gravable y acotaron el impuesto al comprador de las acciones señor Luis Berckemeyer, atribuyéndole la condición de agente de retención, pero nadie se preguntó cómo podía el señor Luis Berckemeyer -aunque hubiera querido hacerlo- practicar la retención del impuesto si estaba imposibilitado de conocer la cuantía de la materia imponible y, por lo tanto, el monto del tributo, en caso de ser procedente.

Si la ley coloca a una persona como agente de retención, lo hace porque asume que éste se encuentra en aptitud de fijar la base gravable del contribuyente para aplicar sobre ella la tasa respectiva, dando lugar a una obligación cuyo importe puede deducir del precio de compra.

El beneficio, indudablemente, estaría representado por la diferencia entre el costo computable de las acciones y el valor de venta de las mismas. Este último elemento era fácilmente determinable por el comprador de las acciones, por cuanto él conocía el precio que estaba pagando. Sin embargo, ello solo no sería suficiente sino que, además, era indispensable conocer el costo computable (real o atribuible) de los bienes para fijar -por diferencia- el monto de la renta que correspondía al contribuyente Y poder de esa manera establecer el tributo cuya retención tiene que practicarse. Como quiera que la ley no señala la manera en que el comprador podría acceder al conocimiento del costo computable que las acciones tuvieran para el vendedor, carecía de todo sustento lógico exigir al comprador el pago de un impuesto que estaba imposibilitado de determinar. El Tribunal Fiscal en la Resolución mencionada señaló -sin dar fundamentación alguna- que el costo computable debía ser el valor nominal de las acciones transferidas. Con este temperamento, se llegaba al absurdo de gravar en exceso si el costo computable real era superior a dicho valor o gravar de manera diminuta si el valor nominal fuese más elevado que el costo computable real.

De otro lado, si lo que se grava es la renta de fuente peruana, ello significa que el tribunal consideraba que enajenar acciones representativas del capital de sociedades constituidas en el Perú implicaba renta de fuente nacional. Si ello es así, cabía preguntarse ¿qué ocurría si el accionista no domiciliado transfería sus títulos a otra persona no domiciliada?. Obsérvese que en este caso resultaría materialmente imposible la exigencia del tributo al comprador no domiciliado a quien no alcanza la regulación nacional. Precisamente esta última circunstancia se pre-

sentó posteriormente, dando lugar a la resolución del Tribunal Fiscal 11617, de 16 de junio de 1976, en que comprador y vendedor de las acciones emitidas por una empresa constituida en el Perú eran personas no domiciliadas. En el dictamen respectivo se afirma “en la venta de acciones emitidas por una compañía peruana que se realiza en el extranjero, pagándose el importe **con dinero que no proviene de fuente peruana, no está gravada la ganancia** obtenida”. Como se advierte, el dictamen confunde la ubicación de la fuente productora de la renta con el lugar desde el cual proviene el pago del precio. Como es fácil suponer, un temperamento de esa clase induciría al propietario (A) no domiciliado a triangular la operación, vendiendo primero los títulos a una persona (B) en el exterior por un valor de 100, operación que según la jurisprudencia no estaría gravada, a pesar de la eventual diferencia que pudiera existir entre el valor nominal de las acciones y los 100 de precio pagado. Inmediatamente después (B) vendería a una persona domiciliada (C) también en la cantidad de 100 (que es el valor de mercado) lo que según la jurisprudencia daría lugar, en principio, al tributo, pero como quiera que el valor de compra es igual al de venta, no habría materia imponible pues no existiría beneficio susceptible de ser gravado, de manera que en la relación A-B no habría lugar al impuesto por no ser renta de fuente peruana, mientras que en la relación B-C no existiría materia imponible.

Finalmente, la legislación ha sido modificada de tal manera que las normas vigentes sólo consideran renta de fuente peruana la utilidad obtenida en la enajenación de acciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú, cuando el accionista o socio

vendedor es una persona domiciliada en el Perú.

Artículo 10°, inciso a).- Los Intereses.

Además del caso específico a que antes nos hemos referido (intereses por capitales “colocados o utilizados económicamente en el país”), el artículo 10° de la ley contempla otros casos en que los intereses se consideran renta de fuente peruana, haciendo la precisión que el concepto envuelve no sólo los intereses propiamente dichos, sino también las “comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o, en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país”. Desde luego, la precisión que introduce la norma persigue dejar en claro que la renta de fuente peruana está constituida no sólo por lo que jurídicamente es susceptible de considerarse como intereses sino, además, por todos los rendimientos que pueden derivarse de la colocación o empleo de capital por operaciones de crédito. Sin embargo, debe advertirse que la tasa máxima de interés constituye en el Perú una norma de orden público, de manera que si en un pacto entre particulares se acordara entre el acreedor y deudor intereses, comisiones, primas y otros conceptos usuales en estas operaciones, pero que al acumularse excedieran del máximo permitido, la diferencia no sería exigible legalmente. No obstante, si el deudor cumpliera con pagar el íntegro del monto convenido, el exceso -desde el punto de vista tributario- tendría la condición de liberalidad, de manera que no constituiría renta del beneficiario pero, por cierto, dicho exceso no sería admitido como gasto al calcular la materia imponible del deudor.

Ahora bien, ¿cómo se determina el lugar en el que un capital está “colocado o

utilizado”?. El procedimiento obvio consiste en ubicar el territorio en el que dicho capital se encuentre financiando una determinada actividad económica. Sin embargo, ello no cubre todas las hipótesis puesto que una empresa prestataria domiciliada en un país (A) puede solicitar un crédito para utilizarlo en el territorio de un país (B) donde tiene una sucursal y pagar los intereses desde un país (C) en que tiene otro establecimiento permanente. En el caso del Perú los intereses son, en principio, deducibles como gasto para determinar la renta neta de quien los paga. Sin embargo, se aplica siempre el principio de causalidad en cuya virtud el egreso -para admitirse como tal- debe tener relación con la producción de renta gravada o con el mantenimiento de su fuente productora. En tal virtud, no serían deducibles los intereses que se pagaran por créditos que no son utilizados para esos propósitos, porque su pago sería considerado un acto de liberalidad o donación. De manera simétrica, los intereses así pagados no se considerarían renta de fuente peruana por su falta de colocación o utilización en el país.

Desde luego, no siempre es posible establecer con facilidad el lugar de colocación o utilización del capital; esto es, puede resultar arduo determinar en el territorio de qué país se llevan a cabo las actividades financiadas con el crédito que genera los intereses cuya fuente se trata de ubicar. En el caso del mutuo no existe ninguna regulación en el Perú que permita presumir el lugar de ubicación de la fuente en estos casos. Sin embargo, es ilustrativo tener presente que en la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena se precisa (artículo 10°) “los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se haya utilizado el crédito.

Salvo prueba en contrario se presume que el crédito se utiliza en el país desde el cual se pagan los intereses”.

Por lo tanto, de acuerdo con este instrumento la fuente se ubica en el territorio en que se utiliza el crédito y, en caso de no poder demostrarse este extremo, se presume que ello ocurre en el país desde el cual se pagan los intereses lo que, por cierto, no necesariamente se ajusta a la realidad pues -como se ha dicho- el capital puede colocarse en un país y pagarse los intereses desde otro. Es por esta razón que la presunción referida es “*juris tantum*”.

En cambio la ley tributaria contiene mayores regulaciones cuando los intereses son generados específicamente por obligaciones. Según la ley mercantil, una sociedad puede emitir títulos representativos de obligaciones con garantías específicas o sin ellas. La emisión puede ser garantizada esencialmente con hipoteca o prenda. Ahora bien, los intereses generados por las obligaciones se consideran renta de fuente peruana “cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía” (artículo 10°, inciso b).

Como fácilmente se advierte en este caso, puede producirse una concurrencia de sujetos activos, asumiendo que otras legislaciones contienen regulaciones similares. En efecto, si una sociedad constituida en un país (A) emite bonos que le permiten “levantar” un capital que claramente coloca o utiliza en actividades en el territorio de otro país (B), los intereses se considerarán de fuente (A) porque es en este país en que está constituida la sociedad emisora, pero también el Estado

(B) tendría derecho a exigir el tributo argumentando que la fuente de la renta se encuentra en su territorio, pues es allí donde se utiliza el capital que da lugar a los intereses gravables.

Obsérvese que si la sociedad emisora no está constituida en el país, pero es propietaria de inmuebles en el Perú que, precisamente, grava con hipoteca como garantía de la emisión, ello no hace que la fuente de la renta se ubique en el Perú. Tampoco puede considerarse renta de fuente peruana los intereses que una sociedad no domiciliada paga por bonos emitidos en el Perú, aunque -como en el caso anterior- la garantía incida en bienes ubicados en el Perú, ya que cuando la sociedad emisora no está constituida en el Perú solamente puede considerarse que la renta es de fuente peruana si es que el crédito es colocado o utilizado en el país.

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

El Código Tributario exige que la contabilidad se lleve en castellano y en moneda nacional. En algunos contados casos (contratos con empresas extranjeras para la explotación minera) es posible llevar la contabilidad en la moneda del país del cual proviene la inversión. Como consecuencia de la obligación general de llevar la contabilidad en moneda nacional, resultan frecuentemente “diferencias de cambio”; esto es, el reflejo de la variación del tipo de cambio entre la moneda nacional y la moneda de origen de la acreencia o deuda.

Con arreglo a nuestra ley tributaria, una acreencia en moneda extranjera debe contabilizarse al tipo de cambio de moneda nacional vigente en el momento de otorgarse el crédito. Si en el momento de efectuarse el cobro ha habido una devaluación,

ello genera una diferencia de cambio que está gravada con el tributo cuando el acreedor es una sociedad o empresa. Inversamente, es deducible la pérdida sufrida cuando, como consecuencia de la devaluación, la sociedad o empresa resulta pagando en moneda nacional una suma mayor que la contabilizada originalmente. En ciertos casos (pasivos vinculados con activos fijos o inventarios) las diferencias de cambio deben atribuirse al valor de los respectivos bienes.

Por otra parte, la renta en moneda extranjera (artículo 78° del Decreto Legislativo 200) debe convertirse en moneda nacional al tipo de cambio en la fecha del devengo o percepción de la renta. Las rentas de primera categoría (predios) y las de tercera categoría (negocios) se imputan de acuerdo con el criterio de lo devengado y las demás de acuerdo con el criterio de lo percibido. Por lo tanto, cuando la diferencia de cambio resulta gravable, esto es, cuando se genera en favor de sociedades y empresas, su fuente debe considerarse ubicada en el mismo lugar en que se encuentra la fuente de la renta de la cual se deriva la diferencia de cambio.

Tratándose de contribuyentes domiciliados, como ya se explicó, la ubicación de la fuente productora de la renta no tiene gran relevancia porque los beneficios estarán siempre gravados en el Perú en razón del criterio de vinculación domicilio. El tema tiene gran significación para el caso de empresas o sociedades no domiciliadas, señaladamente en el caso de las sucursales de empresas extranjeras que, según lo indicado antes, se consideran domiciliadas sólo respecto de su renta de fuente peruana, por lo que resulta esencial conocer la ubicación de tal fuente. No opera en este caso la fórmula ge-

neral según la cual los domiciliados tributan respecto de su renta de fuente mundial. En efecto, tratándose de sucursales de empresas extranjeras, si éstas llevan a cabo alguna actividad económica en el exterior, la renta no se encontraría gravada en el Perú, porque en tal supuesto se trataría de renta de fuente extranjera correspondiente a un no domiciliado. Por lo tanto, si esa sucursal percibe del exterior renta en moneda extranjera que contabiliza en moneda nacional al tipo vigente en el momento de generación de la misma pero que, además, da lugar a diferencias de cambio en su favor debido a devaluación de la moneda nacional, la diferencia de cambio tampoco estaría gravada porque ella se genera en el exterior. La circunstancia de su contabilización en el Perú no puede alterar el hecho de que las diferencias de cambio se originan en una renta de fuente exterior. Consideramos que ello es así porque tales diferencias tienen carácter accesorio de la renta y deben seguir la suerte de ésta.

Artículo 10º, inciso c).- Son de fuente peruana “los sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el Perú paguen o abonen a miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior”.

Si una sociedad anónima constituida en el Perú cuenta entre sus directores con una persona domiciliada en el extranjero que concurre a las sesiones del directorio que se llevan a cabo en el exterior, las dietas y participaciones que ese director perciba por su trabajo constituyen, en rigor, rentas de fuente extranjera, de manera que no estaría obligado, en principio a tributar en el Perú. Con seguridad el Fisco extranjero (el del domicilio) le exigirá el impuesto por las retribuciones recibidas de la empresa peruana. Sin embargo,

en este caso específico a pesar que la renta, de acuerdo con la circunstancia concreta, tiene su fuente ubicada claramente en el extranjero, la ley la considera de fuente peruana, lo cual obliga a la sociedad domiciliada a retener el tributo por los pagos hechos a su director.

En este caso la fuente se ha establecido por mandato legislativo y no por la naturaleza de las cosas. Es claro que el propósito perseguido por el legislador es evitar que por este medio se produzca una evasión del tributo.

Debe recordarse como dato lateral que, de acuerdo con la legislación mercantil vigente, no existe impedimento para que una persona domiciliada en el extranjero sea elegida como miembro del directorio de una sociedad constituida en el Perú.

Artículo 10º, inciso d).- Son rentas de fuente peruana: “Los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales”.

En rigor la fuente de la renta en este caso se encuentra en el exterior, porque es allí donde se desarrolla la labor de las personas a que alude la norma, de manera que la ubicación nacional es una ficción a que se llega sólo por mandato de la ley. De no mediar los usuales convenios respecto de los diplomáticos o el trato por reciprocidad, el país en que domicilian tales funcionarios estaría en aptitud jurídica de exigirles el tributo por las remuneraciones que perciben desde el Perú por su trabajo en ese país.

Ahora bien, desde la óptica del Fisco peruano y para los fines de gravar la ren-

ta, resulta innecesaria la precisión del carácter nacional de la fuente, toda vez que todas las personas alcanzadas por la disposición se encuentran legalmente domiciliadas en el Perú, y por ello, están obligadas a tributar en el país. En efecto, aún si la renta se considerara de fuente extranjera como en verdad lo es de acuerdo a su naturaleza la exigencia del tributo sobre ella sería pertinente ya que el domicilio es el criterio que obliga a la inclusión de las rentas de fuente mundial.

Como vimos anteriormente, el artículo 7° inciso c) de la ley considera como domiciliadas en el Perú a las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales. El hecho del domicilio obliga a pagar el tributo sobre las rentas obtenidas en el exterior. En consecuencia el mandato para considerar que existe fuente nacional se explicaría no para gravar dichas rentas o dejar de hacerlo sino para darles el tratamiento que corresponde a las rentas locales, si es que la ley contiene regulaciones distintas para las de fuente extranjera.

Sin embargo, lo más importante con relación a estas rentas es la disposición especial contenida en el artículo 34° de la propia ley, con arreglo a la cual los funcionarios públicos en el exterior que perciben sus haberes en moneda extranjera, deben considerar como renta gravada únicamente las sumas que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.

Se trata de una ficción jurídica cuyo propósito, evidentemente, es evitar que retribuciones fijadas en razón del costo de vida del lugar en el cual se desempeña el funcionario, resulten disminuidas en los hechos aplicándole el impuesto con una escala estructurada con arreglo al

costo de vida y al poder adquisitivo de las remuneraciones en el Perú.

DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Los distintos criterios de vinculación a que nos hemos referido son establecidos por cada estado en función de su soberanía y atendiendo a lo que consideran sus mejores intereses y pueden ser consignados en la ley de forma independiente o concurrente. Por ello, frecuentemente sucede que mientras un estado (A) emplea el domicilio como criterio de vinculación para gravar la renta, otro estado (B) emplea el criterio fuente con el mismo propósito. En este caso el contribuyente (1) que domicilia en el territorio de (A), pero percibe rentas que provienen de una fuente ubicada en (B), resultaría convertido en sujeto pasivo respecto de la misma renta por ambos estados. Sólo a mayor abundamiento podría consignarse la hipótesis de que (1) sea nacional de (C), país para el cual el criterio vinculante es, precisamente, la nacionalidad, con lo cual el contribuyente del ejemplo resultaría obligado frente a tres sujetos activos a la vez, cada uno de los cuales puede esgrimir justos títulos jurídicos -con arreglo a sus propios marcos constitucionales- para convertirse en acreedor. Esta circunstancia ha preocupado siempre a los especialistas y, por eso, se han intentado fórmulas para eliminar la doble o múltiple imposición, tratando que sólo uno de los estados tenga derecho a exigir las prestaciones lo que, naturalmente, suscita el rechazo de los demás. Por lo tanto, el único procedimiento que ofrece resultados tangibles es la celebración de tratados internacionales donde, usualmente, uno de los estados renuncia a actuar como sujeto activo conservando tal calidad, generalmente, el estado de la fuente. El Perú tiene celebra-

dos tratados de esta clase. Uno de ellos con Suecia según el cual la renta cuya fuente está ubicada en uno de los países sólo es gravable por ese país. En términos similares, la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena contiene el Convenio Para Evitar la Doble Tributación entre los países del área y un modelo de convenio que deben emplear tales países cada vez que tengan que celebrar tratados con naciones de fuera de la región.

En el artículo 4° del convenio, al referirse al Impuesto a la Renta se indica:

“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieran sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora...”.

De acuerdo con ello, el convenio precisa que las rentas provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables en el país miembro en el cual dichos bienes están situados. Es probable que la intención de la regulación haya sido dirigirse a los predios, pues no todos los inmuebles tienen ubicación inamovible ya que, según el Código Civil Peruano -según se vio antes-, no sólo la heredad es considerada inmueble, sino que el concepto incluye, entre otros bienes, las naves y aeronaves. Sin embargo, para fines prácticos este escollo es superado por el propio convenio al señalar (artículo 8°) que los beneficios de las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el país miembro en que dichas empresas estuvieran domiciliadas. Como se advierte, para esta clase especial de empresas no se utiliza el criterio fuente (de difícil precisión en esas actividades internacionales), optándose por el domicilio, even-

tualmente menos justo pero más práctico.

En el Perú se considera renta gravable la obtenida al enajenar bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de empresas o sociedades domiciliadas o establecidas en el Perú. Por lo tanto, constituyen renta aún las ganancias de capital; es decir, los beneficios derivados de operaciones ajenas al giro social, como por ejemplo la enajenación de activos fijos. Según la Decisión 40, las ganancias de capital sólo pueden gravarse por el país miembro en cuyo territorio estuvieran situados los bienes en el momento de su venta, pero se exceptúa las naves, aeronaves y otros vehículos de transporte que sólo son gravables en el país en el cual estuvieran registrados al momento de la enajenación. En el caso de acciones y otros valores, la ganancia se grava sólo en el país en cuyo territorio se hubieran emitido.

Así como las empresas de transporte internacional sólo son gravadas en el país del domicilio, las tripulaciones de los respectivos vehículos sólo son gravadas por el país miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Es interesante anotar que, según el artículo 5° del Convenio, los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el país miembro donde éstas se hubieren efectuado. Por otra parte, el artículo 11° precisa que los dividendos y participaciones sólo serán gravables en el país miembro donde la empresa que los distribuye estuviere domiciliada.

Como se advierte, la renta de la empresa tiene un tratamiento distinto al de la renta de sus accionistas. Así, por ejemplo, si una sociedad anónima domiciliada en

Venezuela tuviera entre sus accionistas a personas domiciliadas en el Perú y tal empresa realiza algunas actividades en el Perú, tendríamos que dicha sociedad pagaría aquí el impuesto por la renta de fuente peruana, pero sus accionistas domiciliados no estarían obligados a tributar por los dividendos que reciben, ni siquiera por la parte de ellos que pudiera tener su origen en las actividades que la sociedad llevó a cabo en el Perú.

Estas y otras regulaciones prácticas implican renunciadas de los países signatarios a sus derechos a convertirse en sujetos activos, en aras de evitar la reiterada imposición.

Ahora bien, en aquellos casos en que la doble imposición se presenta con países con los cuales no existen tratados internacionales para evitarla, el legislador peruano atenúa los efectos nocivos al considerar que el tributo abonado en el exterior tiene la naturaleza de crédito frente al impuesto que debe pagarse en el Perú. Sin embargo, tal crédito no puede exceder, de un lado, del tributo efectivamente abonado en el exterior y, por otra parte, no puede superar el importe que resulte

de aplicar la tasa media del contribuyente sobre la renta de fuente extranjera.

Si la ley de un país otorga incentivos consistentes en la reducción del tributo a quienes invierten en determinadas actividades económicas o zonas geográficas, el crédito a emplearse en el Perú no puede exceder el monto del impuesto realmente pagado (reducido por el beneficio) y no el que normalmente le hubiera correspondido. Esta regulación hace que el contribuyente pierda el beneficio obtenido en el país en el que lleva a cabo sus actividades, porque luego no se le reconocerá como crédito el íntegro del impuesto calculado sobre la renta generada, sino únicamente la porción entregada al fisco extranjero, de manera que lo que dejó de tributar en el país de la fuente tendría que pagarlo en el Perú, lo que desvirtúa el incentivo concedido.

De otro lado, al admitir como crédito sólo el monto que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a la renta de fuente extranjera, la ley evita que el crédito por el impuesto abonado en el exterior pueda exceder el tributo que debe pagarse en el Perú.