

INFORME N.º 144-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En relación con la aplicación del principio de no discriminación establecido en el artículo 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina se consulta lo siguiente:

1. Teniendo en cuenta que los rendimientos obtenidos por los fondos administrados por Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP) domiciliadas en el Perú, como resultado de sus inversiones en el país, efectuadas a través de fondos de inversión o fideicomisos constituidos en el Perú no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú, ¿los rendimientos obtenidos por fondos administrados por AFP con domicilio en Colombia, como resultado de sus inversiones en el Perú, efectuadas a través de fondos de inversión o fideicomisos constituidos en Colombia, tampoco se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú?
2. Considerando que las rentas y ganancias generadas por activos que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida constituidas o establecidas en el Perú, se encuentran inafectas al Impuesto a la Renta en virtud de lo establecido por el inciso f) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿los rendimientos obtenidos por los activos que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida constituidas o establecidas en Colombia, como resultado de sus inversiones en el Perú, efectuadas a través de fondos de inversión o fideicomisos constituidos en Colombia, tampoco se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú?
3. ¿Son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta en el Perú las fundaciones legalmente establecidas en Colombia cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los fines señalados en el inciso c) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

- Decisión 578 - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina, publicada el 5.5.2004 en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena del Año XXI – Número 1063 (en adelante, Decisión 578).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, “la LIR”).

ANÁLISIS:

1. En principio, cabe indicar que según lo dispuesto en el artículo 1 de la Decisión 578, esta es de aplicación a las personas domiciliadas en

cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina⁽¹⁾, respecto de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

A tal efecto, el literal c) del artículo 2 de la citada Decisión prevé que el término “persona” servirá para designar a:

- 1) Una persona física o natural.
- 2) Una persona moral o jurídica.
- 3) Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.

Asimismo, de acuerdo con el literal e) del referido artículo 2, una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual, en tanto que una “empresa” estará domiciliada en el país que señala su instrumento de constitución, o si este instrumento no existiese o no señalase domicilio, en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.



Por su parte, el primer párrafo del artículo 3 de la Decisión 578 dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, solo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora⁽²⁾, salvo los casos de excepción previstos en dicha Decisión⁽³⁾. Agrega el referido artículo 3 que los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto sobre la renta.

En cuanto al principio de no discriminación, el artículo 18 de la referida Decisión señala que ningún País Miembro aplicará a las personas

¹ Entre ellos, Perú y Colombia.

² Entendida como la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta [inciso f) del artículo 2].

³ Mediante los artículos 4 al 16 de la Decisión 578, se atribuye jurisdicción tributaria a los Países Miembros, habilitándolos a gravar con el impuesto sobre la renta determinados tipos de ingresos. Así, por ejemplo, de acuerdo con el artículo 10 los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago; mientras que conforme al artículo 11 los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviera domiciliada la empresa que los distribuye. Por su parte, el artículo 12 establece que las ganancias de capital sólo podrán gravarse en el País miembro en cuyo territorio estuvieran situados los bienes al momento de su venta. Con excepción de las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de: (i) naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde esta domiciliado el propietario, y (ii) títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieran emitido.

Como se advierte, por un lado la Decisión 578 establece una regla general de atribución de jurisdicción tributaria, según la cual gravará con el impuesto sobre la renta el País Miembro donde las rentas tengan su fuente productora, sin tener en cuenta el domicilio del sujeto que genera la renta; y, por otro lado, la mencionada Decisión establece reglas especiales de atribución de jurisdicción tributaria, mediante los artículos 4 al 16, resultando competente para gravar con el impuesto sobre la renta el País Miembro indicado en dichos artículos.

domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto, entre otros, del impuesto a la renta.

Al respecto, cabe señalar que el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), ha señalado⁽⁴⁾ que el principio de no discriminación pretende evitar un trato discriminatorio en razón del domicilio de los sujetos comprendidos en los alcances de la Decisión. En ese sentido, prohíbe que los domiciliados en otros Países Miembros reciban un tratamiento tributario más gravoso que el que les correspondería a sujetos domiciliados en el País Miembro donde se encuentra la fuente de la renta y respecto del mismo tipo de renta, siendo que el tratamiento más gravoso puede traducirse en la aplicación de un tratamiento más oneroso mediante una mayor tasa del impuesto o un incremento de la base imponible al sujeto no domiciliado.

En igual sentido, esta Administración Tributaria⁽⁵⁾ ha indicado que lo previsto en el artículo 18 de la Decisión 578 persigue que los individuos o empresas pertenecientes a un país signatario de dicha Decisión no sean tributariamente tratados en los demás países signatarios de manera más onerosa que aquélla en que estos países tratan a sus propios individuos o empresas. Agrega que “(...) *para que proceda la aplicación de la Cláusula de No Discriminación de la Decisión 578 es necesario que se presenten los requisitos o características que la ley interna del país exige a sus domiciliados para la aplicación de dicha ley, excepto el ser domiciliado*”.



Asimismo, de acuerdo con la doctrina⁽⁶⁾: “Dado que la exigencia de no discriminación es aplicable únicamente al factor domicilio fiscal, es posible otorgar un tratamiento diferenciado en función a otros factores, como por ejemplo los fines de la sociedad, calificación de persona jurídica y persona física, etc. Así, si la legislación de un País Miembro otorga a un domiciliado en otro País Miembro un tratamiento diferenciado que se sustenta no sólo en la diferente condición de domicilio sino en algún otro factor, no aplica la Cláusula de No Discriminación”. (subrayado agregado)

En consecuencia, no se transgrede el principio de no discriminación contenido en la Decisión 578, cuando el País Miembro que resulte competente para gravar con el impuesto sobre la renta a un sujeto no domiciliado en ese país, no aplique a dicho sujeto la legislación que le corresponde a sus domiciliados, debido a factores diferentes al domicilio.

⁴ En su calidad de autoridad competente, en el Informe N.º 0019-2020-EF/61.04 (20.8.2020) de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas.

⁵ En el Informe N.º 183-2010-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal Web Institucional en la siguiente ruta: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i183-2010.pdf>

⁶ ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. IX Jornadas Nacionales de Tributación-IFA. Tema 2: Convenios para evitar la doble imposición. Ponencia General. Pág. 72.

Teniendo en consideración lo antes expuesto, corresponde analizar si el principio de no discriminación de la Decisión 578 resulta aplicable a los supuestos planteados en las consultas formuladas.

2. En relación con la primera consulta, el artículo 14 de la LIR establece que son contribuyentes del Impuesto a la Renta, entre otros, las personas jurídicas, siendo que el inciso f) precisa que se consideran personas jurídicas a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.

Así pues, se tiene que una entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior (aunque carezca de personalidad jurídica para el derecho privado) a tenor de lo dispuesto en la LIR califica como una persona jurídica no domiciliada⁽⁷⁾, por lo que al realizar alguno de los hechos previstos en dicha ley queda sometida a esta y a su reglamento.

De lo expuesto, se advierte que el sujeto que obtiene rentas de fuente peruana en el supuesto de la consulta es el fondo de inversión o fideicomiso constituido en Colombia, el cual califica como persona jurídica no domiciliada para efectos de la LIR, siendo irrelevante, en consecuencia, determinar quiénes son los partícipes de dicho fondo o fideicomiso.

Ahora bien, conforme lo señala el Ministerio de Economía y Finanzas⁽⁴⁾ en la medida que para la legislación peruana el sujeto que obtiene la renta es el fondo de inversión o fideicomiso constituido en Colombia, corresponde determinar si dicho sujeto califica como domiciliada en Colombia de acuerdo con las reglas contenidas en la Decisión 578, puesto que solo en tal caso se encontrará dentro del ámbito de aplicación de la Decisión 578.

Así se tiene que, el literal c) del artículo 2 de la Decisión 578 establece que se entiende por “persona”, entre otras, cualquier entidad o grupos de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria. Asimismo, conforme se señaló en el tercer párrafo del numeral 1 del presente informe, el domicilio de una “empresa”⁽⁸⁾ se define de acuerdo con lo señalado en su instrumento de constitución, o de no existir este o no señalarse domicilio, en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

⁷ Dado que ha sido premunida de capacidad tributaria de conformidad con el artículo 21 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2016 y normas modificatorias, según el cual tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

⁸ Cuando se hace referencia al literal e) del artículo 2 de la Decisión 578. Cabe precisar que de acuerdo con inciso d) del artículo 2 precitado, el término “empresa” se refiere a una organización constituida por una o más personas que realizan una actividad lucrativa.



Así pues, para determinar si un fondo de inversión o fideicomiso constituido en Colombia, que obtiene rentas de fuente peruana, es una persona con domicilio en Colombia, debe evaluarse si está sujeta a responsabilidad tributaria y, de ser así, su instrumento de constitución o el lugar donde se encuentra su administración efectiva; pues si el fondo de inversión o fideicomiso no calificase como persona domiciliada en Colombia, las disposiciones de la Decisión 578, entre las que se encuentra el principio de no discriminación, no serían aplicables a las rentas que obtuviera por sus inversiones en el Perú, siendo de aplicación la LIR. Cabe precisar que dicha condición se debe verificar en cada caso en particular.

Ahora bien, en caso se cumpla con la premisa de que el fondo de inversión o fideicomiso califica como empresa domiciliada en Colombia de acuerdo con los términos de la Decisión 578, a fin de evaluar la aplicación de la cláusula de no discriminación se debe comparar el tratamiento tributario que recibe la empresa domiciliada en Colombia con el otorgado a una persona jurídica domiciliada en el Perú por el mismo tipo de renta, siendo que en el supuesto consultado no se precisa el tipo de rentas que obtiene el fondo de inversión o fideicomiso constituido en Colombia, por lo que dicha situación deberá evaluarse en cada caso en particular.

En tal sentido, los rendimientos obtenidos por inversiones en el Perú de fondos de inversión o fideicomisos domiciliados en Colombia se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú, siempre que correspondan a supuestos gravados en la LIR, calificando el referido fondo de inversión o fideicomiso como contribuyente del impuesto en calidad de persona jurídica no domiciliada, resultando irrelevante que dichas rentas sean atribuidas a terceros bajo la legislación colombiana como sería el caso de una AFP; siendo que para efectos de la aplicación de la cláusula de no discriminación se debe establecer en cada caso en particular si el fondo de inversión o fideicomiso califica como “empresa” domiciliada en Colombia, así como el tratamiento tributario de acuerdo al tipo de renta que se obtenga.

3. Con relación a la segunda consulta, conforme se precisó en el numeral anterior del presente informe, el sujeto que obtiene las rentas es el fondo de inversión o fideicomiso constituido en Colombia, que califica como persona jurídica no domiciliada para efectos de la LIR.



Ahora bien, tal como señala el Ministerio de Economía y Finanzas⁽⁴⁾, si el referido fondo de inversión o fideicomiso califica como “empresa” domiciliada en Colombia, podrán serle aplicables las disposiciones de la Decisión 578, como el principio de no discriminación, situación que debe verificarse en cada caso en particular.

Así pues, los rendimientos obtenidos por inversiones en el Perú de fondos de inversión o fideicomisos constituidos en Colombia se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú, siempre que correspondan a

supuestos gravados en la LIR, teniendo en cuenta que el referido fondo de inversión o fideicomiso es el contribuyente del Impuesto a la Renta en calidad de persona jurídica no domiciliada.

4. Respecto a la tercera consulta, el inciso c) del artículo 18 de la LIR establece que no son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria, y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento debe acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.

De otro lado, conforme se señaló en el primer párrafo del numeral 2 del presente informe, en aplicación del inciso f) del artículo 14 de la LIR se consideran contribuyentes del Impuesto a la Renta, en su calidad de personas jurídicas, a las empresas unipersonales, las sociedades y las **entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior**, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.

Así pues, las fundaciones legalmente establecidas en Colombia que perciben rentas de fuente peruana son consideradas contribuyentes del Impuesto a la Renta en calidad de personas jurídicas no domiciliadas y, por ende, sujetos pasivos del referido impuesto.

Ahora bien, tal como lo indica el Ministerio de Economía y Finanzas ⁽⁴⁾, con relación a la aplicación del principio de no discriminación regulado por el artículo 18 de la Decisión 578, debe verificarse si existe un trato discriminatorio atendiendo a la calidad de persona jurídica no domiciliada de la fundación legalmente establecida en Colombia (sujeto que percibe las rentas), en comparación con el tratamiento que sería aplicable a una persona jurídica domiciliada en el Perú, respecto del mismo tipo de renta y operaciones, careciendo de objeto analizar los fines establecidos en el instrumento de constitución de la fundación establecida en Colombia, pues el factor a evaluar es la discriminación en función del domicilio del sujeto.

En tal sentido, las fundaciones legalmente establecidas en Colombia que perciben rentas de fuente peruana, son consideradas contribuyentes del Impuesto a la Renta en el Perú y sujetos pasivos de dicho impuesto, por lo que el impuesto que se aplica sobre estos sujetos no debe ser más gravoso que aquel que se aplica a una persona jurídica domiciliada en el Perú por el mismo tipo de renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18 de la Decisión 578, lo cual debe evaluarse en cada caso en particular.

CONCLUSIONES:

En relación con la aplicación del principio de no discriminación establecido en el artículo 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina:



1. Los fondos de inversión o fideicomisos domiciliados en Colombia que obtengan rentas de fuente peruana, son contribuyentes del Impuesto a la Renta en calidad de persona jurídica no domiciliada, por lo que los rendimientos obtenidos por sus inversiones en el Perú se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú, siempre que correspondan a supuestos gravados en la LIR, resultando irrelevante que dichas rentas sean atribuidas a terceros bajo la legislación colombiana como sería el caso de una AFP; siendo que para efectos de la aplicación de la cláusula de no discriminación se debe establecer en cada caso en particular si el fondo de inversión o fideicomiso califica como “empresa” domiciliada en Colombia, así como el tratamiento tributario de acuerdo al tipo de renta que se obtenga.
2. Los rendimientos obtenidos por los activos que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida constituidas o establecidas en Colombia, como resultado de sus inversiones en el Perú, efectuadas a través de fondos de inversión o fideicomisos constituidos en Colombia se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú, siempre que correspondan a supuestos gravados en la LIR, teniendo en cuenta que dicho fondo de inversión o fideicomiso es el contribuyente del Impuesto a la Renta en calidad de persona jurídica no domiciliada; siendo que para efectos de la aplicación de la cláusula de no discriminación se debe establecer en cada caso en particular si el fondo de inversión o fideicomiso califica como “empresa” domiciliada en Colombia.
3. Las fundaciones legalmente establecidas en Colombia que perciben rentas de fuente peruana, son considerados contribuyentes del Impuesto a la Renta en el Perú y sujetos pasivos de dicho impuesto, por lo que el impuesto que se aplica sobre estos sujetos nos debe ser más gravoso que aquel que se aplica a una persona jurídica domiciliada en el Perú por el mismo tipo de renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18 de la Decisión 578, lo cual debe evaluarse en cada caso en particular.

Lima, 23 de diciembre de 2020.



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ABUNTA DE TRIBUTOS INTERIORS

amf

CTA0604-D13-A/ CTA0604-D13-B y CTA0604-D13-C

Impuesto a la Renta: Principio d)9876e no discriminación Decisión 578 – Comunidad Andina.