

La Decisión 578, la elusión y la evasión

Gonzalo Escalante Alpaca*

Resumen.- La Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) recoge un marco regulatorio contra la doble imposición internacional otorgando la competencia para gravar un ingreso al país donde está su fuente. Bajo este tratado el Estado miembro donde reside el contribuyente considera al ingreso como exonerado, salvo algunas excepciones. El beneficio puede implicar un riesgo de elusión o evasión por parte de los contribuyentes.

Palabras clave. - Tributación, Elusión fiscal, Evasión tributaria, Impuesto a la Renta.

Abstract. - Decision 578 of the Andean Community of Nations (CAN by its acronym in Spanish) includes a framework against international double taxation, granting the power to tax income to the country where its source is located. Under this treaty, the State where the taxpayer resides considers the income as exempt, except in some cases. This benefit could imply a risk of tax avoidance or tax fraud from the taxpayers.

Keywords. - Taxation, Tax Avoidance, Tax fraud, Income Tax.

* Abogado especializado en materia tributaria, con diez años de experiencia en el rubro, atendiendo principalmente en el ámbito de consultoría y litigación en materia fiscal. Orientado a la eliminación de contingencias tributarias.

I. Introducción

La Decisión 578 de la CAN ha previsto un régimen que proscribe la doble imposición tributaria respecto a los rendimientos obtenidos en uno de los países miembros por un sujeto domiciliado en otro de ellos, de forma tal que éstos se encontrarán sujetos a recaudación únicamente en el país donde se encuentre la fuente.

Siendo así, el país de residencia deberá, con algunas excepciones, considerar a este mismo ingreso como exonerado, no estando sujeto a pago alguno. Pero ello no supone una inafectación respecto al rendimiento. Ello en tanto que, para que la Decisión 578 pueda ser aplicada es necesario que el mismo hecho resulte gravado tanto en el país de la fuente como en el país de residencia del contribuyente.

La jurisprudencia de la CAN establece que hay un supuesto de evasión o elusión fiscal cuando se pretende exonerar un hecho imponible del pago de impuestos en el país de residencia aplicando la Decisión 578 sin que ello corresponda por no existir un supuesto de doble tributación.

En el año 2023, la Administración Tributaria emitió el Informe 000098-2023-SUNAT/7T0000 señalando que para que proceda la aplicación de la Decisión 578 para evitar la doble imposición es necesario que se verifique que existe una misma identidad de los sujetos, naturaleza y objeto del impuesto, así como de período tributario al cual corresponda el hecho gravado.

Si bien la conclusión no es del todo clara, hemos considerado pertinente establecer si el contenido de este informe podría significar un riesgo para los contribuyentes peruanos como consecuencia de una errónea interpretación de los alcances de la Decisión 578 que derive en un cambio de paradigma en el ejercicio de la función fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria.

II. Aplicación de la Decisión 578

Conforme al artículo 3 de la Decisión 578 tenemos por regla general que, sin perjuicio de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas que éstas obtuvieren sólo podrán someterse a recaudación en el país miembro en el cual se encuentre su fuente productora, salvo las excepciones previstas en dicha Decisión. Ello acarrea como consecuencia que el país donde resida el sujeto pasivo de la obligación tributaria deba considerar a esta manifestación de capacidad contributiva como exonerada para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Así tenemos que según la Decisión 578 la facultad de recaudar recae sobre la jurisdicción en la cual tenga origen la renta pasible de ser gravada en aplicación del criterio de la fuente a diferencia de lo que sucede en los convenios contra la doble imposición bajo el modelo OCDE donde se aplica el criterio de residencia para atribuirse la facultad de recaudar un ingreso entre los Estados parte. Es así como al amparo de la Decisión 578 se limita la facultad de un Estado para

considerar a un ingreso pasible de ser sujeto al pago de impuestos, más no de calificarlos como inafectos según su norma interna, siendo justamente esta la condición necesaria para que proceda su aplicación al otorgarse la referida categoría de exonerado respecto al país de residencia.

En este punto corresponde aclarar que la exoneración no significa que un determinado hecho no genere una afectación al impuesto correspondiente, sino que por mandato de la norma se le otorga un trato diferenciado al no hacerse efectivo el ejercicio de la facultad recaudadora de la Administración Tributaria respecto al mismo. La exoneración implica la existencia de una suspensión respecto al cobro de un tributo por parte del fisco durante la vigencia de la norma que la regula.

Ahora bien, como hemos señalado la Decisión 578 busca evitar la doble tributación y en ese sentido cabe mencionar la definición hecha por Picón González y Picón Gonzales quienes señalan que:

Existe tributación doble o múltiple cuando más de una administración tributaria pretende gravar a la misma persona, lo que puede suceder tanto dentro de un país (instancias nacionales y subnacionales) como a nivel internacional. Así, la doble imposición interna se presenta cuando diversos gobiernos a nivel federal/nacional, estatal/regional o local pretenden cobrar similares tributos al mismo sujeto.

En cuanto a la doble tributación internacional., un caso típico ocurre cuando dos o más países pretenden aplicar impuestos similares a los ingresos obtenidos por un contribuyente en el mismo período tributario.¹

Siguiendo esta definición tenemos que en el caso de la Decisión 578 la doble tributación se encuentra limitada por el mandato de la norma que restringe la prerrogativa de uno de los Estados de recaudar el tributo aplicable a un hecho gravado que tiene su fuente en el otro Estado que también forma parte de la CAN.

Como adelantamos en la introducción del presente artículo, la Administración Tributaria ha analizado la aplicación de la Decisión 578 en el Informe 000098-2023-SUNAT/7T0000 en el cual concluyó que:

En relación con las rentas de una persona domiciliada en el Perú obtenidas en un país extranjero miembro de la CAN, se tiene que la exoneración del impuesto a la renta, a que se refiere el artículo 3 de la Decisión 578, está condicionada a que se verifique un supuesto de doble tributación entendido como identidad de los sujetos, naturaleza y objeto del impuesto y período tributario.

Para arribar a la citada conclusión, el ente fiscal señala que, para la configuración de un supuesto de doble tributación y consecuente aplicación de la Decisión 578, debe existir identidad de los sujetos, naturaleza, objeto del impuesto y el período tributario en dos países miembros de la CAN, siendo que, de no cumplirse con

¹ Gonzalés, Ó. P. (2023). *Tributación Internacional*. Lima: Dogma Ediciones.

estos requisitos de forma concurrente, resultarán aplicables las normas tributarias internas de cada país para gravar el ingreso.

Sin embargo, el informe no resulta claro en su conclusión pues parece proscribir la aplicación de la Decisión 578 cuando no se configure el supuesto de cuádruple identidad concurrente antes mencionado, pero no se detalla cuándo podemos considerar que ésta no existe.

Sobre este extremo, Godomar refiere que:

El Informe 98-2023-SUNAT/7T0000 carece de una fundamentación jurídica suficiente y adecuada, limitándose a replicar conclusiones del TJCA sobre la aplicación del impuesto al patrimonio y a la renta presuntiva (similar a un impuesto al patrimonio), para extenderlas a casos de aplicación del método de exención den el impuesto a la renta.²

En nuestra opinión este informe no debe ser interpretado desde una perspectiva que permita considerar que aquellos ingresos respecto a los cuales el país de la fuente otorga algún tratamiento fiscal preferente se consideren como pasibles de ser sometidos a recaudación en el Perú, por cuanto con la presencia del régimen diferenciado se deja evidencia que ya existe la cuádruple identidad requerida para la aplicación de la Decisión 578. Una interpretación en este sentido implicaría trasgredir los alcances de la Decisión y la jurisprudencia emitida a nivel de la CAN.

Por el contrario, consideramos que el informe debe ser interpretado desde una segunda perspectiva en la cual el pronunciamiento precisa algunos aspectos de la aplicación práctica de la Decisión 578 sin avalar posiciones contrarias a los fines de ésta y sin modificar las condiciones de inversión actuales dentro de los países de la CAN en perjuicio de los intereses de los contribuyentes.

Es importante considerar que la existencia de un tratamiento fiscal favorable que permita, por ejemplo, la aplicación de una tasa menor a la que regularmente se aplica a un determinado ingreso no constituye un supuesto de inafectación sino a la existencia una alícuota menor cuya aplicación dependerá de la normativa interna aplicable y la política fiscal que cada Estado decida aplicar en el ejercicio de su soberanía.

Nos explicamos, la existencia de un régimen impositivo con un trato preferente ya sea porque establece un tramo de exención o una tasa menor entre otros supuestos, implica en sí mismo que haya una afectación respecto a la cual existe el beneficio. Esto sin perjuicio que el cobro del impuesto se haga efectivo o no por razones atribuibles a la discrecionalidad de cada país. Se permite así que se configure la cuádruple identidad descrita en el informe de la Administración Tributaria y que proceda la aplicación de la Decisión 578 para evitar una doble imposición, por cuanto su única condición es que haya un doble gravamen sin supeditarse su

² Godomar Montoya, L. (2024). La problemática de la "no imposición" en la Decisión 578 y la condición de la efectiva "doble imposición" para su aplicación en el marco de las interpretaciones prejudiciales del Tribunal de Justicia de la CAN. En *Libro Conmemorativo por el 40 Aniversario del IFA Perú* (pág. 454). Lima: 2024.

aplicación a la inaplicabilidad de algún régimen preferencial es uno de los países intervinientes.

Al respecto, es importante tener en cuenta que la justicia colombiana ha emitido un reciente pronunciamiento al analizar la aplicación de la Decisión 578 señalando lo siguiente:

Ahora bien, en aras de evitar la doble tributación, Colombia suscribió acuerdos internacionales en los que el criterio impositivo puede variar frente a la regla general establecida en la legislación interna, como es el caso de la Decisión 578 de 2004 de la Comisión de la Comunidad Andina, creada por el Acuerdo de Cartagena.

De acuerdo con el artículo 1 de la mencionada Decisión, ésta aplica a las personas domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina, como son Bolivia, Perú, Colombia y Ecuador, y recae sobre los impuestos de renta, patrimonio y sus análogos.

Conforme al artículo 17 de la decisión, será potestad del Estado donde se localicen los bienes o derechos susceptibles de ser gravados con los tributos mencionados, imponer la carga fiscal correspondiente, independientemente de la residencia del sujeto pasivo, siendo menester determinar dónde se encuentra localizado el bien o derecho susceptible del gravamen. Esta norma debe interpretarse y aplicarse sistemáticamente con el artículo 20 Ib., el cual indica que no serán válidas las interpretaciones o aplicaciones que resulten en evasión fiscal, y que ninguna de sus disposiciones impide la aplicación de legislación interna que evite el fraude o la mencionada evasión.³

Siendo ello así, se reconoce la competencia del Estado donde está la fuente de establecer el tratamiento fiscal aplicable al hecho imponible. Otorgándose a este Estado, en mérito a la Decisión 578, la facultad excluyente de recaudar el tributo que resulte aplicable en la medida que establezca su regulación interna. Ello significa que se restringe el ejercicio de la facultad recaudadora del otro Estado respecto a este mismo hecho salvo las excepciones previstas en la Decisión 578.

Sobre este extremo tenemos que el Tribunal de Justicia de la CAN ha interpretado los alcances de la Decisión 578 señalando que:

La Decisión 578 tiene como finalidad básica evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en la subregión andina, generando así un mecanismo para prevenir la evasión fiscal, un incentivo para la inversión extranjera y el comercio fluido entre los Países Miembros. Es importante tener en cuenta que cualquier interpretación o aplicación que se haga de la mencionada Decisión, debe tenerse en cuenta el objetivo esencial (artículo 20 de la Decisión 578).

La corte consultante ha de tener en cuenta, que para que opere la doble tributación ha de existir identidad de los sujetos, de objeto, del impuesto y del periodo tributario en los dos países. Deberá tener en cuenta, asimismo,

³ Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, 25000-23-37-000-2014-00998-01 (23116) (Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta 2024).

lo que el artículo 20 ejusdem, respecto de la interpretación y aplicación de la Decisión 578, establece. Esto es muy importante, desde que el objeto y finalidad de la Decisión 578 radica, precisamente, en evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario andino y de evitar la evasión fiscal, eludiendo el pago de las obligaciones tributarias.⁴

Del citado pronunciamiento se obtiene una reafirmación de que la Decisión 578 tiene como finalidad evitar la doble tributación además de prevenir supuestos de evasión fiscal mediante el evitamiento o reducción del efecto impositivo correspondiente.

En tal sentido, el Tribunal de Justicia de la CAN ha mencionado que:

2.6. De esta forma, si en el país A no existe impuesto al patrimonio y, en consecuencia, el contribuyente no lo paga, la autoridad nacional del país B estaría facultada para ejercer el cobro de dicho impuesto, siempre y cuando el domicilio del contribuyente y el patrimonio que se pretende gravar se encuentren en el territorio del país B, de conformidad con la ley nacional aplicable. Un entendimiento contrario podría generar evasión fiscal.

2.7. Asimismo, es esencial que, en cada caso, se realice un minucioso análisis sobre los tributos ya pagados en un País Miembro y los tributos por pagar en otro, a efectos de que no se confundan, por una parte, los hechos imponible (hecho generador del tributo); y, por otra, las materias imponible o gravables (elemento económico sobre el que recae el tributo). Dado que los hechos gravables o imponible son distintos, no cabe que un mismo aspecto sea gravado al mismo tiempo por un impuesto a la renta y un impuesto al patrimonio.

A tenor de lo planteado, se debe analizar si en el caso controvertido se presenta un caso de doble tributación o, por el contrario, se podría tratar de un supuesto de evasión o elusión fiscal. Para lo anterior, la Sala consultante tendrá en cuenta que, para que opere la doble tributación debe existir identidad de sujeto, de la naturaleza y objeto del impuesto y del período tributario en los dos Países Miembros.

2.8. Por último, tomando en cuenta que la DIAN manifestó que el contribuyente estaría olvidando que la Decisión 578 no solo tiene por finalidad evitar la doble tributación, sino que, además, debe velar por evitar la evasión fiscal; (...) ⁵

El citado pronunciamiento, resulta muy interesante puesto que, es uno de los antecedentes utilizados por la Administración Tributaria para sustentar la conclusión a la que arriba en el Informe 000098-2023-SUNAT/7T0000, y claramente dispone que la indebida aplicación de la Decisión 578 puede dar lugar a un supuesto de evasión o elusión fiscal siempre que un hecho imponible no se encuentre afecto en dos Estados de forma simultánea, y sin embargo se aduzca su

⁴ Respuesta a una solicitud formulada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro del expediente 2010-00097.

⁵ Interpretación Prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina 646-IP-2018, 646-IP-2018 (2018).

utilización para evitar la afectación en ambas jurisdicciones pertinentes (país de la fuente y país de residencia del contribuyente). Esto nos lleva a afirmar que, si por el contrario ambos países gravan un mismo rendimiento, la Decisión sí resulta aplicable al existir un supuesto de doble imposición. Ello sin perjuicio del tratamiento fiscal preferencial que pudiera existir en alguna de las jurisdicciones involucradas.

Como podemos observar si existe un doble gravamen, lo cual se da por ejemplo si en el país de la fuente existe una afectación por Impuesto a la Renta que grava un ingreso y en el país de residencia del contribuyente se gravan las rentas de fuente mundial, no podemos hablar de un supuesto de evasión o elusión fiscal como consecuencia de la exoneración en la recaudación del país de residencia, dado que únicamente se está aplicando la Decisión 578 como un mecanismo para evitar la doble tributación.

Según el criterio citado la existencia de doble tributación impide por su misma naturaleza la posibilidad que se genere un evitamiento indebido de la carga imponible en el país de la residencia, y en sentido contrario permite la aplicación de la Decisión para evitar una doble recaudación respecto a un mismo hecho revelador de capacidad contributiva. Esto sin perjuicio que el país de la fuente tenga un tratamiento diferenciado o preferencial respecto al rendimiento obtenido, ya que este no es un sentido bajo el cual pueda interpretarse la Decisión 578 y conllevaría más bien a una tergiversación injustificada de sus fines evitando su aplicación en detrimento de los intereses de los contribuyentes que hubieran podido acceder a alguna eficiencia fiscal como consecuencia de una regulación especial aplicada en el país de la fuente.

III. La elusión y evasión fiscal dentro del marco de la Decisión 578

En este apartado, debemos hacer una separación conceptual entre economía de opción, elusión y la evasión fiscal para analizar estas figuras dentro de la aplicación de la Decisión 578.

Así pues, tenemos que para Bravo Sheen la economía de opción es: “(...) la búsqueda del ahorro tributario a través de las herramientas otorgadas por el propio sistema jurídico, y sin el uso de métodos artificiosos o actos impropios. (...)”⁶

Nuestro ordenamiento interno, ha definido a la economía de opción como:

(...) la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de

⁶ Bravo Sheen, D. (2018). Simulación, Elusión y Norma XVI. En *XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano* (pág. 159). Lima: IPDT - Instituto Peruano de Derecho Tributario.

las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.⁷

Sobre la base de ambas definiciones podemos afirmar que la economía de opción recoge la discrecionalidad con la que un sujeto opta por llevar a cabo actos que le generen una eficiencia fiscal sin que ello signifique una trasgresión a la esencia de la norma tributaria. Se reconoce así pues que un contribuyente está facultado a tomar la alternativa que le resulte menos gravosa desde un punto de vista impositivo sin que esto signifique en sí mismo un acto prohibido por nuestro ordenamiento.

Así pues, un contribuyente podrá, al amparo de la Decisión 578, optar por realizar inversiones en un país que otorgue un tratamiento fiscal preferente sin que este hecho conlleve la realización de un acto prohibido, por cuanto corresponde al ejercicio de la economía de opción.

En lo que respecta a la elusión, el citado autor indica que esta: (...) supone la realización de actos jurídicos lícitos no prohibidos por el ordenamiento jurídico, orientados a evitar que la obligación tributaria nazca, se difiera o disminuya.⁸

Por su parte, Bravo Cucci hace una distinción entre la economía de opción y la elusión señalando que:

(...) en una economía de opción, hay una realización real, válida y lícita del hecho no gravado, mientras que en la elusión se busca alcanzar la realización de un hecho no gravado a través de negocios anómalos (negocios simulados, en fraude de ley, fiduciarios o indirectos), siendo digno de reflexiones más profundas, si en la elusión se logra evitar la realización del hecho imponible, o si únicamente se le enmascara para que los aplicadores del derecho perciban que es uno distinto.⁹

Sobre este punto tenemos que Tarsitano analiza la elusión dentro del marco de un Convenio contra la Doble Imposición referenciando a García Novoa e indica que:

(...) este “abuso” se dará normalmente, en los casos de utilización incorrecta de un convenio entre dos Estados por residentes de un tercer Estado para acceder a beneficios a los que no tendrían derecho en caso de actuar directamente.¹⁰

Posteriormente, el mismo autor ahonda en su análisis del abuso dentro del marco de un Convenio contra la Doble Imposición señalando que:

Medido el abuso del convenio con la vara de la causa de los actos o contratos jurídicos, se encuentra un estándar objetivo que no condena la obtención de ventajas fiscales por un uso lícito del convenio, pero previene., con la misma

⁷ Decreto Supremo 145-2019-EF. (2019).

⁸ *Ibid.*, p. 159.

⁹ Bravo Cucci, J. (2024). Meditaciones sobre la (doble) no imposición. En *Libro Conmemorativo por el 40 Aniversario de IFA Perú* (pág. 388). Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

¹⁰ Tarsitano, A. (2021). *La Elusión Fiscal*. Buenos Aires: Astrea.

objetividad, su uso impropio, que viola el mandato jurídico y los valores que lo nutren.

No hace falta justificar el derecho de los países que firman un CDI a negar sus beneficios a quien pretenda entrar por la ventana en lugar de usar la puerta. Sin embargo, la reacción debe ser contrastada con los medios empleados, pues es bastante frecuente que las administraciones fiscales pretendan ver un abuso allí donde no existe más que un aprovechamiento legítimo de ventajas conferidas por el tratado. La natural inclinación a proteger la recaudación suele volver muy delgada la línea que separa el abuso de convenio de la planificación fiscal legítima (...).¹¹

Sobre este punto, Ulas menciona respecto al abuso del CDI que:

(...) el abuso de un CDI importa la aplicación de sus normas, en apariencia legal, pero a esta que se le agrega un resultado disvalioso que importa una utilización de los preceptos de manera contraria a su espíritu. Y, tal como sabemos, el espíritu, la finalidad o el objetivo de un CDI está señalado en orden a evitar la doble imposición internacional.

Si bien los convenios son normas incorporadas al derecho interno, lo cierto es que concretamente son limitaciones a la competencia recaudatoria de los países. Por ello, en realidad, los CDI finalmente son reglas de derecho internacional que sirven de vehículo para perjudicar a los erarios públicos de alguno o de todos los países firmantes.¹²

Siguiendo esta línea de razonamiento tenemos que el aprovechamiento indebido de un Convenio contra la Doble Imposición se configura siempre que trasgreda la regulación de este para obtener una ventaja que no corresponde por no existir un supuesto de doble afectación conforme a los alcances del tratado. Como lo ha desarrollado el Tribunal de Justicia de la CAN el aprovechamiento proscrito de la Decisión 578 se da cuando un hecho que no está afecto al pago de impuestos en el país de la fuente tampoco es sometido a gravamen por parte del contribuyente en su país de residencia pese a que sí debería considerarse sujeto a gravamen y recaudación según normativa interna del segundo.

Entonces, encontramos que un supuesto de elusión fiscal se da cuando la inafectación de un determinado hecho en el país de la fuente, pasible de ser gravado con un impuesto sobre la renta en el país de residencia, no es declarado como tal sobre la base de la aplicación indebida de la Decisión 578. Y es así aquí donde resulta relevante la cuádruple identidad señalada en el Informe 000098-2023-SUNAT/7T0000 por cuanto constituye un requisito de procedencia para la aplicación de la Decisión 578 en tanto mecanismo para evitar la doble imposición pues sobre la base de su verificación es que se está reconociendo además la

¹¹ *Ídem.*

¹² Ulas, G. (2024). Convenios para evitar la doble imposición internacional: Análisis retrospectivo y prospectivo. En *Manual de Derecho Tributario. Estudio y Análisis por más de 30 autores* (pág. 640). Lima: Instituto Pacífico.

existencia de una situación gravosa para el contribuyente que debe ser evitada o mitigada.

Por otro lado, en lo que respecta a la evasión fiscal, denominada en nuestro ordenamiento como defraudación tributaria tenemos que la Corte Suprema la define de la siguiente manera:

Es un delito tipificado y sancionado en nuestro ordenamiento jurídico penal a través de Ley Penal Tributaria, que castiga el incumplimiento de obligaciones tributarias y la conducta irregular o fraudulenta utilizada por el agente delictivo, con la finalidad de burlarse de la entidad recaudadora de tributos.

Los delitos tributarios comprendidos en la Ley Penal Tributaria [Decreto Legislativo N° 813] tienen las siguientes notas características esenciales: a. Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos Públicos. b. Tienen una naturaleza patrimonial, pero es de tener en cuenta su carácter público en atención a la función que los tributos cumplen en un Estado social y democrático de derecho. c. Son delitos de resultado. Se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtenga o disfruta indebidamente de un beneficio tributario. d. El núcleo típico es la elusión del pago de tributos debidos o la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión. e. Es un delito doloso –directo o eventual-, centrada en el conocimiento de la afectación del interés recaudatorio del Fisco. (...) ¹³

Así las cosas, tenemos que, para calificar un hecho como evasión fiscal o defraudación tributaria dentro del marco de nuestro análisis, al igual que en el caso de la elusión es necesario que el país de la fuente no considere afecta una manifestación de capacidad contributiva y el país de residencia sí, y aún así, bajo la utilización de una conducta fraudulenta se deje de pagar impuestos en la segunda jurisdicción.

Ahora bien, de existir una afectación tanto en el país de la fuente y en el de residencia, ambos miembros de la CAN, y existiendo la cuádruple identidad prevista en el pronunciamiento de SUNAT estamos ante un escenario en el que resulta aplicable la Decisión 578 a efecto de aplicar un doble gravamen sobre un mismo hecho imponible.

En este sentido, tenemos, por ejemplo, que el inciso b) del artículo 12 de la Decisión 578 dispone que las ganancias de capital obtenidas por las ventas de títulos, acciones y otros valores sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido. Siendo ello así, si un inversor peruano realiza inversiones en la Bolsa de Valores Colombiana donde existe un régimen preferencial en ejercicio de la soberanía de dicho país en la estructuración de su política fiscal, la Decisión 578 resulta plenamente aplicable al configurarse un supuesto de doble tributación

¹³ Casación , 9-2020-Arequipa (Corte Suprema 2022).

en Perú y en Colombia respecto a las rentas obtenidas por la enajenación de valores mobiliarios.

Bajo este escenario, más allá del beneficio que se pudiera otorgar, en tanto exista una afectación a los ingresos en el país de la fuente (Colombia) sobre los cuales puede existir una recaudación preferencial tenemos que esta condición recaudatoria no enerva la existencia de un hecho imponible que a la vez se encuentra afecto en Perú y respecto al cual se puede configurar la cuádruple identidad detallada previamente, con lo cual se abre la posibilidad de la aplicación de la Decisión 578 para evitar una doble tributación.

IV. Conclusiones

Para la aplicación de la Decisión 578 se requiere la existencia de cuádruple identidad en el país de la fuente y en el país de residencia respecto a los sujetos, naturaleza, objeto del impuesto y el período.

El que un país cuente con un régimen fiscal preferente respecto a un ingreso gravado deviene del ejercicio de su soberanía y no significa en sí mismo un supuesto de inafectación que limite la aplicación de la Decisión 578.

La economía de opción permite a un contribuyente decidir por la posibilidad menos gravosa dentro del marco legal vigente para acceder a una eficiencia fiscal.

La elusión y la evasión fiscal requieren que un ingreso no afecto en el país de la fuente tampoco se someta a gravamen alguno en el país de la residencia del contribuyente a través de prácticas indebidas.