

# ***Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal***

Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú

RENÉE A. VILLAGRA CAYAMANA<sup>1</sup>

## **Abreviaciones y terminología utilizadas:**

**AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)

**AFIP:** Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)

**APA:** Acuerdo Previo sobre Precios

**CDI:** Convenio para Evitar la Doble Imposición

**CAN:** Comunidad Andina

**CIAT:** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

**Directrices:** Guía de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, elaborada en 1995 por la OCDE.

**EP:** Establecimiento permanente

**GATS:** Acuerdo General sobre Comercio de Servicios

**Ley del Impuesto a la Renta:** Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF publicado el 23 de diciembre de 2004 y normas modificatorias.

**Libre concurrencia:** Significa el precio “*arms lenght*” o el precio de libre competencia

---

<sup>1</sup> La autora es abogada de la Universidad Católica de Santa María de Arequipa, obtuvo el L.L.M. en Tributación otorgado por la Universidad de Florida, Estados Unidos, en Agosto del 2000, fue miembro del equipo encargado de evaluar la conveniencia de la celebración de convenios fiscales por el Perú creada el año 2001 y liderada por el Dr. Armando Zolezzi Moller; ha sido representante del Ministro de Economía del Perú en las negociaciones de los CDIs con Chile, Canadá, Comunidad Andina, Francia, España y Suecia. Ha participado en el Foro Mundial de Tributación de la OCDE el año 2001 (París - Francia) y del Foro Mundial de Tributación Internacional de la ONU los años 2005 y 2007 (Ginebra - Suiza). En la actualidad es funcionaria de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y docente de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC); sin embargo, las opiniones expresadas en este documento son a título personal y no representan posición oficial de ninguna institución.

**MAP:** Procedimientos de Acuerdo Mutuo

**MCOCDE:** Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

**MCONU:** Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

**OCDE:** Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

**ONU:** Organización de las Naciones Unidas

**Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta:** Aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 21 de setiembre de 1994 y normas modificatorias

**SII:** Servicio de Impuestos Internos (Chile)

**SUNAT:** Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Perú)

## INTRODUCCIÓN

La soberanía tributaria de los países es incuestionable cuando se trata de la tributación de las personas en función a su capacidad económica, en tal sentido, la aplicación del criterio de residencia resulta del consenso internacional, principalmente desde la perspectiva de los países exportadores de capital. Sin embargo, el principio de tributación en la fuente cobra mayor importancia en los países que no exportan capitales, como es el caso del Perú, por ello es que surge la necesidad de llegar a un acuerdo, usualmente bilateral, para la atribución del derecho a gravar en las situaciones, cada día más frecuentes, en las que el suministro de bienes y servicios, así como la actividad empresarial abarca más de un Estado.

Los avances tecnológicos unidos a la movilidad de las personas y capitales hacen imprescindible que la legislación de los países, así como sus prácticas administrativas y de gestión, se adapten permanentemente al dinamismo de las actividades generadoras de renta a efecto de controlar a los no residentes, sin crear trabas, estableciendo un equilibrio adecuado entre el interés de fomentar las inversiones extranjeras y resguardando la recaudación correspondiente.

Debe tomarse en cuenta que la regulación del impuesto a la renta en los países, entre ellos el Perú, no se limita a las leyes propias, ya que también la integran los instrumentos legales constituidos por los convenios tributarios internacionales.

El presente trabajo constituye un acercamiento a las relaciones existentes entre los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y la legislación vigente del Impuesto a la Renta en el Perú. Como se verá a lo largo del mismo, entendemos que estas relaciones están presididas por los

principios de influencia mutua y complementariedad, sin desconocer la prelación de los Tratados sobre la Ley.

La existencia de los CDIs en el ordenamiento de los países presenta una determinada incidencia de cara al ejercicio de competencias legales en el ámbito que tales convenios ordenan. Y, por otro lado, las diferentes reglas y principios que integran los CDIs afectan de lleno a la regulación prevista en la normatividad interna. Este documento, por tanto, únicamente pretende vislumbrar en qué medida una de las principales fuentes de Derecho Tributario Internacional resulta influenciada por legislación interna y cuáles son los aspectos de los CDIs cuya aplicación se halla en el horizonte más visible.

Para el cabal entendimiento de las disposiciones de los convenios tributarios, se reproducen los artículos del MCOCDE dentro de un casillero, seguidamente se expone la parte doctrinaria correspondiente, haciendo alusión a los Comentarios de la propia OCDE y, en muchas ocasiones, identificando sus diferencias con el MCONU. Para tal efecto se ha recurrido al MCOCDE en su versión al 15 de julio del 2005 publicada en inglés por el Comité de Asuntos Fiscales y a la edición en español del MCOCDE publicada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) el año 2006.<sup>2</sup>

Seguidamente se analiza lo previsto en los CDIs vigentes del Perú (Chile, Canadá y Comunidad Andina) a la luz de la legislación interna, fundamentalmente de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento y excepcionalmente se hace referencia a los CDIs suscritos pendientes de perfeccionamiento conforme a la Constitución de la República de 1993 (España y Brasil).

En el desarrollo e introducción de muchos de los artículos se ha incluido un marco teórico, ejemplos y casos ilustrativos extraídos de diferentes legislaciones. Asimismo, reiteradamente se identifican los temas sobre los cuales es conocida la falta de criterios uniformes y se expone la posición individual de la autora, no obstante, pueden existir más temas en los que no haya unanimidad de interpretaciones.

A efecto de servir como una guía útil para los lectores, se ha incluido las partes pertinentes de los convenios fiscales en vigor del Perú, de forma que no exista necesidad de recurrir a textos adicionales para tener el cabal entendimiento de los convenios peruanos.

Finalmente, es necesario resaltar que dada la dinamicidad de la legislación tributaria en el Perú, así como el constante crecimiento de las redes de convenios por parte de los países, la información consignada en este trabajo podría quedar desfasada en algún momento.

---

<sup>2</sup> Texto correspondiente a la sexta puesta al día por parte del Consejo de la OCDE del "Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y el Patrimonio" publicado en 1992.

## **CAPÍTULO I**

### **ALGUNOS CONCEPTOS BÁSICOS**

#### **La soberanía de los Estados**

La igualdad jurídica de los Estados implica el reconocimiento recíproco de éstos como soberanos en un plano de igualdad, en tal sentido, actúan como titulares de un poder independiente, no subordinando y que, a la vez, es compartido por muchos entes iguales.

La soberanía -en general y no exclusivamente desde el plano tributario- es un atributo del poder del Estado y significa que dicho poder es absoluto. La jurisdicción es un aspecto de la soberanía, un atributo esencial de ella, coexistente, que consiste en el ejercicio del poder soberano del Estado mediante sus órganos de gobierno. La jurisdicción es ejercida en función al territorio y a la nacionalidad.<sup>3</sup>

- En el territorio del Estado sobre las personas que en él habitan, tanto nacionales como extranjeros.
- Respecto de ciertas consecuencias, producidas dentro del territorio por personas que actúan fuera de él
- Sobre los propios nacionales ubicados en terceros estados.

El territorio es el espacio geográfico sobre el cual el ordenamiento jurídico internacional le reconoce a un Estado la soberanía territorial, que incluye el derecho a disponer plenamente de él y el ejercicio de su jurisdicción exclusiva como atributo esencial de la soberanía.

Ubicándonos específicamente en el plano tributario, la doctrina ha esbozado cuatro teorías sobre los fundamentos de la jurisdicción tributaria de los Estados, las cuales justifican el derecho a gravar a extranjeros, dado que la imposición, en principio, involucra la relación entre el Estado y sus propios súbditos.

En correspondencia a lo expuesto en los párrafos anteriores, la teoría de la soberanía es la que prima, frente a las teorías del realismo o empírica, la ética o retributiva y la contractual, conforme se simplifica a continuación:

- La teoría empírica niega la posibilidad de que el Estado pueda ejercer poder fuera de sus fronteras; sin embargo, la realidad demuestra lo

---

<sup>3</sup> TEJEIRO, Guillermo, “Aplicación de las normas en el espacio” incluido en el Tratado de Tributación dirigido por Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

contrario.

- La teoría ética, por su parte, encuentra en la tributación una retribución por los beneficios que el contribuyente recibe del Estado; sin embargo, al tener a la justicia como su fundamento, esta teoría involucra conceptos subjetivos que podrían conducir a especulaciones metafísicas alejadas de lo jurídico.
- La teoría contractual que identifica a la tributación como un pago o compensación por los bienes recibidos por el Estado impositor deviene en inconsistente, en tanto en la tributación se prescinde del consentimiento voluntario propio del contrato.

### **Los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta**

Considerando que las normas jurídicas solo tienen incidencia en quienes alcanza la soberanía del estado que las dicta, los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta definen el derecho de un Estado a imponer el citado gravamen en determinadas personas.

En efecto, para que un enriquecimiento calificado abstractamente como “renta” por una legislación genere el impuesto correspondiente, es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país, esto es, que el Estado se atribuya jurisdicción en el sentido de potestad tributaria para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas.<sup>4</sup>

De acuerdo a la doctrina los criterios básicos de sujeción que se reconocen en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales son:

1. Criterio personal o subjetivo: Implica la sujeción al gravamen atendiendo a circunstancias personales de quien participa en la hipótesis de incidencia tributaria.
2. Criterio de la fuente de la renta u objetivo: También conocido como criterio territorial, implica la sujeción a gravamen atendiendo a circunstancias de tipo económico. El derecho a exigir un tributo se fundamenta básicamente en la “pertenencia” de la actividad o bien gravado, a la estructura económica de un determinado país.

La legislación de la mayoría de países establece que los criterios personal y de la fuente se aplican conjuntamente, de modo tal que los domiciliados tributan por sus rentas de fuente mundial; mientras que los no domiciliados tributan por sus rentas generadas en el país de fuente.

---

<sup>4</sup> GARCIA MULLIN, Roque. “Impuesto Sobre la Renta - Teoría y Técnica del Impuesto”. República Dominicana, 1980, página 35.

La discusión respecto a la procedencia del gravamen bajo el principio de residencia y el principio de la fuente, ha dado lugar a una amplia doctrina e incluye la perspectiva jurídica y económica; dado que es un tema muy complejo, no ha sido resuelta de forma definitiva hasta hoy; y se mezclan argumentos de eficiencia, en sentido económico, legitimidad en el ejercicio de la jurisdicción tributaria de los Estados frente al derecho internacional, y equidad.

Lo cierto es que la perspectiva varía si se trata de países exportadores e importadores de capital; sin embargo, no existen legislaciones o Estados que unilateralmente renuncien a gravar en fuente, salvo la existencia de acuerdos o convenios bilaterales para evitar la doble imposición e incluso otro tipo de normas. Tal es el caso de la Directiva de la Unión Europea 2003/49/CEE sobre intereses y cánones entre empresas asociadas, en la cual ha primado el criterio de la residencia.

Debe notarse; sin embargo, el creciente cuestionamiento respecto al gravamen por renta de fuente mundial,<sup>5</sup> llegando a afirmar algunos especialistas que los países están demostrando una tendencia al gravamen territorial.<sup>6</sup>

### **Límites discrecionales del “criterio de mínima conexión territorial”**

Los límites discrecionales sobre los cuales se interpreta el criterio de mínima conexión territorial son amplios; no obstante el ejercicio irrazonable de la jurisdicción tributaria sobre los no residentes podría ser impugnado como una violación del derecho internacional, tanto por el contribuyente, como por el Estado de la nacionalidad de éste.

La limitación más importante impuesta por el derecho internacional es el principio en virtud del cual un Estado no puede ejercer actividad administrativa alguna en territorio de otro Estado, salvo el permiso especial concedido por este último.

En tal sentido, a un Estado no le estaría permitido enviar funcionarios u otras personas a un país extranjero, con el propósito de recoger información relevante con fines tributarios, o certificar el contenido de las declara-

---

<sup>5</sup> Fernando Serrano Antón hace un recuento breve pero completo sobre el debate entre los principios de renta de fuente mundial y territorial en las páginas 13 a 16 de su estudio “Reformulación de los principios de sujeción fiscal ¿Hacia la unificación del derecho tributario para residentes y no residentes?”.

<sup>6</sup> Ver FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad”, *Crónica Tributaria* Nº 100, Madrid - 2001, páginas de la 53 a la 60.

ciones juradas de un contribuyente, o cobrar impuestos, aún en el supuesto de que alguna de esas actividades fueran encaradas a requerimiento expreso del contribuyente que se trate. No obstante, en la actualidad existe la tendencia de los Estados a solicitar y brindar colaboración administrativa, puesta de manifiesto con la suscripción de Acuerdos de Asistencia en la Recaudación. Asimismo, el MCOCDE en su modificación efectuada el año 2003 ha incluido el artículo 27 denominado asistencia en la recaudación de impuestos, el cual será materia de análisis posterior.

Adicionalmente, es preciso señalar que una de las situaciones en las que existe duda sobre su razonabilidad es la regla CFC,<sup>7</sup> la cual tampoco ha sido prohibida y que consiste en atribuir a los accionistas residentes del Estado impositor su parte proporcional de las utilidades del ente en ausencia de una distribución efectiva de utilidades por una compañía extranjera controlada. Cabe señalar que la aplicación de la regla CFC incluso ha sido sugerida como una de las recomendaciones de la OCDE para combatir la competencia tributaria nociva, conocidas como “antiparaíso”.<sup>8</sup>

### **El problema de la doble imposición**

La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que tienen jurisdicción tributaria sobre determinada renta, lo cual implica que les correspondería gravar a está, ello ocasiona lo que se conoce como conflictos de jurisdicción, en efecto, una misma ganancia puede resultar alcanzada por el poder impositivo de más de un Estado. A su vez, la doble imposición puede ser jurídica o económica.

La doble imposición jurídica internacional es la descrita por el Comentario 1 de la Introducción al MCODE como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Mientras que la doble imposición económica es la imposición de la misma renta en manos de personas diferentes, conforme a lo señalado en el Comentario 5 correspondiente al artículo 9 del MCOCDE.

Puede existir doble imposición jurídica internacional en tres casos, según lo detallado en el Comentario 3 correspondiente al artículo 23 del MCOCDE:

---

<sup>7</sup> CFC por sus siglas en inglés de *Controlled Foreign Corporation*.

<sup>8</sup> Reporte de la OCDE denominado “*Harmful Tax Competition - An emerging Global Issue*” (Competencia Tributaria Nociva - Un Problema Global Emergente), previo a los reportes “Hacia una cooperación tributaria general: Progresos en la identificación y eliminación de prácticas tributarias nocivas” (Reporte de 2000) y “El Proyecto de OCDE en Prácticas Tributarias Nocivas: Reporte de Progreso al 2001”.

- Sujeción fiscal integral concurrente: Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona por su renta y su patrimonio totales; también es conocido como el conflicto Residencia - Residencia, cuando de acuerdo con la ley de dos países, una persona resulta residente en ambos. Por ejemplo, un país puede fijar la residencia de la persona en función a la adquisición de la ciudadanía, mientras que otro país podría fijarla en función a la permanencia en determinado lugar.
- Sujeción fiscal parcial concurrente: Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas que obtenga o por el patrimonio que posea en un Estado contratante. Este conflicto es también conocido como el conflicto Residencia - Fuente, se produce cuando un país utilizando un criterio subjetivo grava la renta mundial de sus contribuyentes y otro Estado alcanza a gravar a las mismas personas utilizando el criterio de la fuente. Este puede ser el caso, por ejemplo, de un no residente que tenga un establecimiento permanente en un Estado Contratante del cual obtenga rentas o posea patrimonio en el otro Estado contratante.
- Cuando una persona, residente de un Estado Contratante, obtenga rentas o posea elementos patrimoniales (o de patrimonio) en el otro Estado contratante y los dos Estados gravan estas rentas o elementos patrimoniales. Tal conflicto se conoce como el de Fuente - Fuente, cuando dos países que considera que la fuente generadora de la renta se encuentra en su país tomando en cuenta la conexión económica que el tipo de renta tiene con el país (o países) que pretenden gravarlo.

Son tan conocidos los perjudiciales efectos de la doble imposición para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países. Si bien, la OCDE reconoce el efecto perjudicial antes expuesto respecto a la doble imposición jurídica, es preciso notar que también los CDIs pretenden evitar una modalidad de doble imposición económica, que es la ocasionada por los ajustes de precios de transferencia.

Dependiendo de los factores de vinculación que cada Estado haya elegido en virtud a su "ius imperium", los conflictos jurisdiccionales que se presentan pueden ser tanto por el uso de criterios diferentes como por el uso de uno similar pero con contenido diverso.

Los Convenios para evitar la doble imposición constituyen un instrumento internacional por el cual los Estados firmantes (obligados) acuerdan:

- Renunciar a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias y deciden que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o,
- Realizar una imposición compartida, es decir, que sean ambos Estados los que graven a través del uso de tasas complementarias, otorgando por lo general, el derecho primigenio al gravamen al país de la fuente hasta un porcentaje determinado.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de Naciones Unidas (ONU)<sup>9</sup> y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).<sup>10</sup> Ambos modelos están previstos para ser celebrados bilateralmente y reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, es de notar que el MCONU concede más importancia al principio de la fuente que el MCOEDE tomando en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital.<sup>11</sup>

Después de más de 20 años de vigencia del Modelo ONU 1980, el Comité Directivo aprobó su revisión y actualización en una reunión celebrada en Nueva York del 12 al 14 de abril de 2000. Por su parte, la versión del año

---

<sup>9</sup> La Organización de las Naciones Unidas publicó ocho reportes titulados “Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Subdesarrollados” entre 1969 y 1980. Desde el primer reporte, se reconoció que los lineamientos para los Convenios para prevenir la doble imposición de 1963 elaborados por la OCDE eran una guía útil y práctica para las negociaciones tributarias entre los países desarrollados; y era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países desarrollados y en desarrollo, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

En 1974 la ONU publicó una Guía para la celebración de los Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. La guía fue seguida por la publicación en 1979 de un Manual para la Negociación de Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; y en 1980 la ONU emite su Modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal.

<sup>10</sup> La historia de los modelos de convenios comienza hace setenta años con la Sociedad de las Naciones. A través de su Comité de Asuntos Económicos, este organismo enfocó el problema de la doble tributación y emitió un primer modelo de convenio. Más adelante, durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). El convenio modelo generado por la OCDE, con enmiendas y explicaciones que se actualizan constantemente, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales. La versión vigente es la aprobada en julio del año 2005.

<sup>11</sup> Según lo expuesto expresamente en el numeral 17 de la Introducción a la Convención Modelo de la ONU sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Naciones Unidas Nueva York, 2002, página xiv.

2002 del MCONU ha reducido notablemente sus diferencias con el MCOCDE, frente al modelo publicado en 1980. La última modificación fue la adoptada por el Comité de Expertos llevada a cabo el año 2006 (30 de octubre al 03 de noviembre de 2007) en el que se aprobó la inclusión del artículo referido a la asistencia mutua en la recaudación en la nueva versión del modelo de la ONU aún no publicada.

Para cada uno de los artículos del MCOCDE se han formulado Comentarios detallados con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones. Como lo reconocen la doctrina y los propios Comentarios, éstos no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios de doble imposición que se firman entre países, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.<sup>12</sup>

Es preciso señalar que los Comentarios aludidos cuentan con observaciones y reservas, no obstante, ello no implica desacuerdo con el texto del MCOCDE. Las primeras se realizan a petición de países miembros de la OCDE que no han podido adherirse a la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente, en tanto proporcionan una indicación en cuanto a la forma de aplicación de las disposiciones del artículo de que se trate por dichos países.

Por su parte, las reservas formuladas por los países miembros de la OCDE implican que los países miembros tendrán libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquéllos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

Si bien el MCOCDE es el más aceptado internacionalmente e incluso sirve de base al MCONU, es preciso hacer hincapié en la duda que se percibe en los círculos tributarios del mundo respecto a qué foro multilateral tratará de desarrollar consenso en los diversos temas de tributación internacional. Desde la Primera Reunión de Expertos de las Naciones Unidas en temas de Tributación Internacional llevada a cabo el año 2005<sup>13</sup> se percibió que actualmente muchos países pretenden encontrar en las Naciones Unidas el foro mundial más importante para las discusiones relacionadas a la tributación internacional.

Si bien, la OCDE tradicionalmente tuvo un rol dominante, desde 1998 se ha puesto en duda su liderazgo, principalmente por el enfoque que adoptó

---

<sup>12</sup> BUSTOS BUIZA, José Antonio, "Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición", DOC. Nº 9/01.

<sup>13</sup> Ginebra-Suiza del 05 al 09 de diciembre de 2005.

respecto a las jurisdicciones de baja imposición, y los círculos de expertos se plantean la pregunta de si es que las Naciones Unidas se convertirá en el foro en el que, tanto países desarrollados como en vías de desarrollo, tengan opinión.<sup>14</sup>

El papel de las Naciones Unidas respecto a los problemas de tributación internacional ha cobrado mayor importancia desde el establecimiento del Comité de Expertos por parte del Consejo Económico y Social a través de su Resolución 2004/69, el citado comité está constituido por 25 expertos nombrados en virtud a su capacidad personal por un período de cuatro años.<sup>15</sup> Uno de los varios temas que tiene a su cargo el Comité, es la revisión del MCONU,<sup>16</sup> el cual, mantiene vigencia en la mayoría de los países sudamericanos, los cuales han suscrito CDIs incluyendo cláusulas provenientes del citado modelo y que tienen aplicación plena en la actualidad.

La estructura del MCOCDE, que también es seguida por el MCONU, es la siguiente:

1. Descripción de su ámbito de aplicación y definición de algunos términos y expresiones.
2. Distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes por todos los tipos de renta posibles
3. Establecimiento de los mecanismos para eliminar la doble imposición.
4. Establecimiento de disposiciones y finales donde se regulan, entre otras cuestiones, el principio de no discriminación, el intercambio de información, el procedimiento amistoso, la entrada en vigor y la denuncia del CDI.

En general un CDI establece la base jurisdiccional de imposición, la que recae principalmente en dos principios: el primero está relacionado con la “fuente” de la renta o el sitio de desarrollo de la actividad económica; y, el segundo está relacionado con la residencia de la entidad generadora de renta. Usualmente, se establece una tributación compartida, que fija tasas límites de gravamen en fuente para las principales rentas pasivas.

---

<sup>14</sup> En el mismo sentido se manifiesta David Spencer, en su artículo “*The UN: A forum for Global Tax Issues?*” Publicado en la revista *International Taxation*, en enero de 2006.

<sup>15</sup> Anteriormente los Foros Mundiales de la ONU estaban a cargo de Comités Ad Hoc.

<sup>16</sup> Los temas a cargo del Comité incluyen: (a) *Treaty Shopping* y el abuso de convenios; (b) Asistencia mutua en la recaudación; (c) Arbitraje tributario internacional; (d) *Earning stripping*; (e) La modificación de la definición de establecimiento permanente; (f) Gravamen de la renta derivada de proyectos de desarrollo.

Las normas para evitar la doble imposición se dan a través de reglas otorgando exoneración de impuestos o crédito por el impuesto pagado en el extranjero al que se tiene derecho en el país de residencia y estableciendo el principio de “libre concurrencia” previendo los ajustes de precios de transferencia a ser aplicados por las autoridades tributarias en el caso de transacciones entre empresas vinculadas.

Adicionalmente, los convenios establecen los procedimientos que, de mutuo acuerdo, las autoridades tributarias utilizarán para evitar la doble tributación en los casos de disputa, se incluye acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes; y contiene provisiones respecto a la asistencia en la recaudación de impuestos.

### **Ventajas y desventajas de la suscripción de CDIs**

En Sudamérica existe una incipiente, pero notoria, tendencia a la expansión de la red de tratados tributarios, a diferencia de lo que sucede en Centroamérica. Los países latinoamericanos tradicionalmente han seguido el principio de imposición territorial; sin embargo, a medida de la internacionalización de sus economías, casi todos ellos han adoptado el principio de renta mundial para gravar a sus residentes. En la actualidad, todos los países de Sudamérica, excepto Bolivia, gravan a las compañías residentes por su renta de fuente mundial.

Debe notarse, sin embargo, que el grado de avance o crecimiento de la red de CDIs de los países no tiene una tendencia estable, así por ejemplo en 1967 Brasil ya se había iniciado en el proceso de suscripción de CDIs; no obstante, a hoy se observa que su red de convenios no ha crecido aceleradamente, a diferencia de Chile, que se inicia en la celebración de CDIs treinta años después y que en la actualidad está por superar a la red brasileña.

En Sudamérica, que está integrada fundamentalmente por países en vías de desarrollo, se relaciona la suscripción de CDIs con seguridad jurídica para el inversionista, lo cual implica atracción de inversión extranjera.

La suscripción de CDIs, desde una perspectiva global, produce una serie de efectos importantes para la economía en desarrollo, entre otros, un mayor flujo de capitales, el que redundará en una profundización y diversificación de las actividades transnacionales, especialmente respecto de actividades que involucran tecnología avanzada y asesorías técnicas de alto nivel. Sin la presencia de CDIs, las citadas actividades usualmente se encuentran limitadas por tasas de impuestos relativamente altas aplicadas por los países en desarrollo, no obstante, ello es contraproducente con el objetivo de tales países de insertarse de lleno en la economía mundial, para cuyo

desarrollo requieren el uso intensivo de tecnología.

La reducción del gravamen en el país de la fuente, respecto a algunos tipos de renta, también significa abrir la economía a otras formas de comercio, removiendo trabas que constituyen un freno a la importación de capitales y servicios, permitiendo de esa forma, la renovación y mayor competitividad de ciertos sectores típicos lo cual ayuda a modificar el patrón de inversión extranjera en el país suscriptor. Sin embargo, es preciso notar que generalmente la reducción de las tasas en el país de la fuente, constituye un traslado de recaudación al país de residencia y usualmente no beneficia directamente a la empresa, en tanto, bajo el método del crédito aplicado en su país, se deberá abonar la diferencia al fisco del país de residencia.

A su vez, la eliminación de la doble imposición y el establecimiento de gravámenes más ventajosos en fuente, constituye un fuerte estímulo para el inversionista y prestador de servicios, quien verá incrementado los beneficios fiscales a que puede acceder en caso de desarrollar actividades en el otro Estado Contratante.

Por su parte, respecto a la administración tributaria, los CDIs constituyen herramientas invaluables para prevenir el fraude y la evasión fiscal, fundamentalmente a través de las cláusulas de intercambio de información y de asistencia en la recaudación.

Finalmente, se puede afirmar que si bien, la aplicación de un Convenio para el fisco de un país importador de capital supone una disminución de la recaudación fiscal respecto de determinadas rentas, el efecto global a nivel presupuestario es menor.

Si bien la inversión directa depende de una variedad de factores entre los cuales el régimen tributario o fiscal de los Estados es uno más; a título ilustrativo es importante resaltar un estudio realizado por José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa<sup>17</sup> el año 2002 que demuestra, analizando el caso de Argentina, una relación entre la disposición a firmar CDIs y el volumen de inversión recibida. En tal sentido, afirman los autores de la investigación citada que, el disponer de una extensa red de CDIs muestra una actitud abierta al exterior y receptiva al mantenimiento de relaciones económicas.

El estudio del caso de Argentina, país muy significativo por el volumen de inversión extranjera directa recibida durante la década de los noventa (38.456,3 millones de dólares en 1999), demostró que el flujo de inversión

---

<sup>17</sup> VALLEJO CHAMORRO, José María, GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel, "Los CDIs: Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes", Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 6/02.

se incrementa del mismo modo que aumenta el número de CDIs firmados. Así, en el período 1992-1999 se firman 12 CDIs y la inversión pasa de 4.423,58 a 38.456,3 millones de dólares. De otra parte, los mayores inversores internacionales son precisamente los países signatarios de dichos tratados con una evolución constante y creciente significativa.

- España firmó su CDI con Argentina en 1992 y la inversión directa española en el período 1992-1999 pasa de 685,3 a 19.231,1 millones de dólares.
- Canadá firmó su CDI con Argentina en 1993 y la inversión directa canadiense en el período 1993-1999 pasa de 183,6 a 622 millones de dólares.
- Holanda firmó su CDI con Argentina en 1995 y la inversión holandesa en el período 1995-1999 pasa de 79,1 a 325,4 millones de dólares.
- Italia firmó su CDI con Argentina en 1979 e invierte de forma constante y creciente siendo su inversión en 1999 de 1.135,8 millones de dólares.
- Francia firmó su CDI con Argentina en 1979 y su inversión también es constante y creciente con un volumen de 2.468,9 millones de dólares.
- Alemania firmó su CDI con Argentina en 1978 y la evolución de su inversión sigue los mismos parámetros y se cifra en 1999 en 853,8 millones de dólares.

Por otra parte, los máximos inversores internacionales en Argentina, con excepción de EE.UU., coinciden con los países firmantes de CDIs. En efecto, en 1999 fueron España, Francia, Italia, Alemania, Reino Unido y Holanda.

### **El Convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros de la CAN**

En noviembre de 1971, los Países del Pacto Andino (hoy CAN), celebraron un Convenio multilateral para Evitar la Doble Tributación, el mismo que está instrumentalizado en la Decisión 40 que entró en vigencia, para las personas naturales, a partir de 1981; y para las empresas el 22 de agosto de 1980.

Respecto a la celebración de convenios multilaterales, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la elaboración de los modelos de 1963 y 1977 consideró que la posibilidad de celebrar de un convenio multilateral acarrearía muchas dificultades; sin embargo, reconoció que en determinados grupos de sus Países Miembros podría ser posible concluir un convenio entre ellos, con las adaptaciones al modelo que consideren necesarias

para sus propósitos particulares.<sup>18</sup>

Actualmente, el Comité de la OCDE considera que los convenios bilaterales constituyen todavía el medio más apropiado de asegurar la eliminación de la doble imposición a nivel internacional; aunque no se encuentre razones para creer que la celebración de un convenio tributario multilateral que involucre a todos sus miembros podría actualmente considerarse practicable, así lo señala el Comentario 40 correspondiente a la Introducción. No obstante, en la actualidad están surgiendo teorías que apuntan al requerimiento de los países de la Unión Europea de contar con un Modelo Comunitario de CDI común,<sup>19</sup> mientras que otras, yendo más allá, evalúan la posibilidad de celebrar un CDIs comunitario.

La Decisión 40 recogió el principio general de gravamen en la fuente, en tanto dispuso que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serían gravables en el País Miembro en el que tales rentas tenían su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos. Los casos de excepción se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio.

Posteriormente la Comisión de la CAN adoptó la Decisión 578 denominada Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal el 04 de mayo de 2004, la misma que derogaría tácitamente a la Decisión 40 de la Comisión y al artículo 19 de la Decisión 292 de la Comisión, conforme se expone en la sección relacionada con el artículo 10 del MCOCDE.

Conforme a lo previsto por el artículo 22 de la Decisión 578, bajo el principio de “aplicación directa” (recogido en el artículo 3 de la Decisión 472 de la CAN), ésta entraría en vigencia a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, lo cual ocurrió el 5 de mayo de 2004; sin embargo, el citado principio carece de sustento constitucional en el Perú. El tema vinculado a la vigencia de la Decisión 578 en el Perú se desarrolla en la parte referida a

---

<sup>18</sup> Un ejemplo de convenio multilateral tomando como modelo el de OCDE lo constituye la Convención Nórdica sobre el Impuesto a la Renta y Capital suscrita por Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, la cual fue celebrada en 1983 y reemplazada en 1987, 1989 y 1996.

<sup>19</sup> Ver, entre otros, CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?”. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de La Coruña. *Crónica Tributaria* Nº 102 (2002), páginas 19-65 y *Crónica Tributaria* Nº 103 (2002), páginas 9-30.

la vigencia de los CDIs (artículo 30).

### **Los Países Miembros de la CAN y sus convenios con países ajenos a la subregión**

El artículo 5 de la Decisión 40 estableció que los convenios para evitar la doble tributación que los Países Miembros suscriban con otros Estados ajenos a la Subregión, se guiarían por el convenio tipo incluido en el Anexo II. Asimismo, estableció la obligación de los Países Miembros de celebrar consultas con los demás, en el seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios.

En el Anexo II de la Decisión 40 consta el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros ajenos a la Comunidad, en los mismos términos que el celebrado entre los Países Miembros. Ello implica que el criterio jurisdiccional empleado, en uno y otro caso, es el de la territorialidad de la fuente. La consecuencia es que apoyan sus soluciones, para eliminar la doble tributación, en el principio de la imposición exclusiva por parte del país en el cual está ubicada la fuente productora.

La realidad ha demostrado que ningún País Miembro ha podido celebrar Convenios con terceros países utilizando ese modelo tipo. Los casos en los que Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela han suscrito acuerdos para evitar la doble imposición han sido sobre la base de los Modelos de la OCDE y de la ONU.

Dentro del contexto de Sudamérica, únicamente dos convenios se guían por las reglas de fuente, los cuales rompen el esquema vigente de renta de fuente mundial, y en numerosas situaciones ocasionan distorsiones tributarias, éstos son los convenios celebrados por Bolivia y Argentina el 30 de octubre de 1976 y por Chile y Argentina el 13 de noviembre del mismo año. Por lo general se ha pactado un gravamen compartido entre el país de fuente y de residencia, fijándose topes para la retención en fuente para algunas rentas como son las regalías, intereses y dividendos.

El contexto actual es que todos los países de la CAN que han firmado convenios negocian tomando como referencia el Convenio de la OCDE, sin que ello implique que el contenido de todas sus cláusulas sea recogido, pues es frecuente que se incorporen algunas provisiones contenidas en el Modelo de la ONU o como fruto de la realidad de cada uno de los países contratantes.

Partiendo de la premisa que los países, unilateralmente en su legislación del Impuesto a la Renta incluyen medidas para prevenir o evitar la doble imposición fiscal, tales como el método del crédito por impuesto pagado en el extranjero y el concepto de establecimiento permanente, antes de

1990, los convenios para evitar la doble tributación no tenían mucha importancia en los países de la CAN.

Es preciso tomar en cuenta que la celebración de convenios constituye un proceso dinámico, que requiere de varias etapas, entre ellas, la negociación (generalmente en más de una ronda), suscripción y aprobación conforme a la legislación interna de cada país (generalmente realizada por los respectivos Congresos), en consecuencia, la información en particular respecto a cada país y CDIs de los que se trata a continuación, podría haber variado a la fecha de lectura del presente trabajo.

## **Bolivia**

El 30 de octubre de 1976, antes de la aprobación de la Decisión 40, Bolivia suscribió un CDI con Argentina, basado exclusivamente en el criterio de fuente o territorial. En tal sentido, el artículo 4 del mismo prevé que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que ellas obtuvieren solo serán gravables en el estado contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieren su fuente productora,<sup>20</sup> salvo los casos de excepción previstos en el convenio.

Entre 1992 y 1997 el Congreso Boliviano ha aprobado tratados tributarios con algunos países europeos incluyendo Alemania, España, Francia, Reino Unido y Suecia.<sup>21</sup> Bolivia es el único país de la CAN en cuya jurisdicción aún rige el principio de ubicación territorial de la fuente, en tanto se grava sobre los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuere el lugar de la residencia.<sup>22</sup> Sin embargo, los CDIs celebrados por Bolivia, se alejan radicalmente del criterio de fuente previsto por su legislación y por el Anexo II de la Decisión 40, habiendo pactado fundamentalmente bajo la premisa de la renta compartida.

En relación con el mantenimiento del principio de gravamen en fuente en la legislación boliviana, debemos señalar que el Reporte de la OCDE<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> El artículo 2, inciso f) señala que la expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genera una renta, ganancia o beneficio.

<sup>21</sup> Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Bolivia-Alemania, 30.09.1992. Bolivia-Argentina, 30.10.1976. Bolivia-España, 30.06.1997. Bolivia-Francia, 15.12.1994. Bolivia-Reino Unido, 03.11.1994. Bolivia-Suecia, 14.01.1994.

<sup>22</sup> Artículos 20, 21 y 44, Ley 843/86 TO en 1997.

<sup>23</sup> Denominado “*Harmful Tax Competition - An emerging Global Issue*” (Competencia Tributaria Nociva - Un Problema Global Emergente), previo a los reportes “Hacia una cooperación tributaria general: Progresos en la identificación y eliminación de prácticas tributarias nocivas” (Reporte de 2000) y “El Proyecto de OCDE en Prácticas Tributarias Nocivas: Reporte de Progreso al 2001”.

respecto a la competencia tributaria dañina, identifica los factores o características de las jurisdicciones de baja o nula imposición, -más conocidos como paraísos fiscales- y entre ellos se señala como factor clave N° vii) al hecho de que la renta de fuente extranjera se encuentre exonerada de impuestos en el país de residencia. En efecto, se indica que un país que exonera de impuestos toda la renta de fuente extranjera, como por ejemplo los regímenes con sistema territorial, pueden ser particularmente atractivos desde que la exoneración reduce la tasa efectiva del impuesto a la renta y promueve la ubicación de actividades motivadas por propósitos tributarios más que por propósitos de negocios.

En tan sentido, debido a que las entidades que se benefician de esos regímenes pueden ser usadas como conductoras o para llevar a cabo triangulaciones “*treaty shopping*”, este régimen puede tener efectos nocivos respecto a otros países.

La tasa efectiva en un sistema del impuesto a la renta territorial con relación a un sistema de impuesto a la renta de fuente mundial se convierte en bajo o nulo; primordialmente en los casos en los que las personas naturales o entidades incorporadas en ese país tengan actividades fuera de ese territorio.

## Colombia

Colombia ha suscrito un CDI con España, asimismo se tuvo noticias de negociaciones de negociaciones con Canadá,<sup>24</sup> al igual que con Francia.<sup>25</sup>

Colombia tiene como principio jurisdiccional el de la residencia, en tal sentido las personas naturales, nacionales o extranjeras y las sucesiones ilíquidas de residentes en Colombia están sujetas al Impuesto sobre la Renta y Complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Departamento de Finanzas de Canadá “*Finance Canada issues update on status of international tax treaties*”. (Finanzas de Canadá emite actualización del estado de sus convenios fiscales). *Worldwide Tax Daily*, 02 de marzo del 2000.

<sup>25</sup> Patrick Donsimoni “*France continues tax treaty negotiations on existing y new treaties*”. (Francia continua las negociaciones de convenios fiscales en los existentes y nuevos convenios). *Worldwide Tax Daily*, 28 de marzo del 2000.

<sup>26</sup> Artículos 9 y 12 Estatuto Tributario, Decreto No. 624 de 30 de marzo de 1989. El artículo 9 establece que “las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al % Impuesto sobre la Renta y Complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país”.

## Ecuador

Ecuador ha concluido convenios tributarios con Alemania, Brasil, Canadá, Chile, España, Francia, Italia, México, Rumania, y Suiza<sup>27</sup> ninguno de ellos ajustándose al modelo o Convenio Tipo de la CAN, siguiendo básicamente el modelo de OCDE e incluyendo cláusulas de renta compartida.

Debe destacarse que el principio jurisdiccional que rige el impuesto a la renta en el Ecuador es el sistema de renta de fuente mundial.<sup>28</sup>

## Perú

Por más de treinta años, el Perú contó sólo con un convenio bilateral con Suecia que fue suscrito el 17 de setiembre de 1966 y entró en vigencia el 18 de junio de 1968, no obstante fue aprobado por la Resolución Legislativa Nº 16777 publicado el 2 de enero de 1968. El CDI con Suecia fue denunciado por Suecia y no tiene efecto desde el 01 de enero de 2006.

En el año 2001 se realizó una evaluación de la conveniencia de celebrar los citados convenios, la cual resultó positiva y concluyó con la suscripción en ese año de los convenios con Chile<sup>29</sup> y Canadá.<sup>30</sup> Asimismo, el Perú ha suscrito CDIs con Brasil y España,<sup>31</sup> los cuales se encuentran en el Congreso de la República a efecto de proseguir el procedimiento de aprobación previsto en la Constitución Política. En la actualidad el Perú se encuentra en proceso de negociación de Convenios con Francia, Suiza, Suecia, Reino Unido, Italia y Tailandia.

---

<sup>27</sup> Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Ecuador-Alemania, 07.12.1982. Ecuador-Brasil, 26.05.1983. Ecuador-Canadá, 28.06.2001. Ecuador-Chile, 26.08.1999. Ecuador-España, 20.05.1991. Ecuador-Francia, 16.03.1989. Ecuador-Italia, 23.05.1984. Ecuador-México 30.06.1992. Ecuador-Rumania 24.04.1992. Ecuador-Suiza, 28.11.1994.

<sup>28</sup> Artículo 2, Ley de Régimen Tributario Interno - Función Legislativa No. 56 de 14.12.1989 modificado por el artículo 14 de la Ley No. 2001-41 de 14.05.2001. El artículo 2 señala que "Para efectos de este impuesto se considera renta: 1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, 2. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley".

<sup>29</sup> Suscrito el 08 de junio de 2001 y aprobado en el Perú por Resolución Legislativa Nº 27905 publicada el 6 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

<sup>30</sup> Suscrito el 21 de julio de 2001 y a probado en el Perú por Resolución Legislativa Nº 27904 publicada el 5 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

<sup>31</sup> Suscritos el 17 de febrero y el 06 de abril de 2006, respectivamente.

Debe destacarse, asimismo, que el Perú cuenta con un sistema de renta de fuente mundial desde 1968<sup>32</sup> por el que los contribuyentes domiciliados deben pagar impuestos por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera<sup>33</sup> y que prevé el otorgamiento de crédito directo a efecto de evitar la doble o múltiple tributación.<sup>34</sup> Actualmente el principio de renta de fuente mundial está recogido por el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta.

## Venezuela

No obstante encontrarse en la actualidad fuera de la CAN, es preciso notar que Venezuela mientras fue País Miembro suscribió veinte (20) convenios para prevenir la doble imposición;<sup>35</sup> todos éstos firmados con posterioridad a 1990. Estos son los convenios celebrados con Alemania, Barbados, Bélgica, Cuba, Chile, Dinamarca, Estados Unidos, Francia, Indonesia, Italia, México, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía, Suecia, Suiza y Trinidad y Tobago. Con posterioridad a su salida de la CAN suscribió CDIs con Qatar y con Malasia.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> Artículo 6 del D.S. Nº 287-68-HC: Están sujetas al impuesto *la totalidad de las rentas gravadas* que obtengan los contribuyentes ... En el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, el impuesto recae sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

<sup>33</sup> Artículo 9 del D.S. Nº 015-69-HC: Son sujetos del impuesto: a) Por la *totalidad de rentas de fuente peruana y extranjera*: 1. Las personas naturales domiciliadas en el país; 2. Las sociedades conyugales domiciliadas en el país; 3. Las sucesiones indivisas, cuyo causante hubiera estado domiciliado en el país a la fecha de su fallecimiento; 4. Las personas jurídicas constituidas en el país a que se refieren los incisos a), b) y c) del Artículo 14 del Decreto. b) Por la totalidad de las rentas de fuente Peruana: 1. Las personas naturales y jurídicas no domiciliadas en el país; 2. Las sucesiones indivisas cuyo causante no hubiera tenido, a la fecha del fallecimiento, la calidad de domiciliado en el país; 3. Las sucursales o agencias en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país.

<sup>34</sup> Artículo 91 del D.S. Nº 287-68-HC: Los contribuyentes domiciliados en el país, que obtengan rentas de fuente extranjera, tendrán derecho a un *crédito por el impuesto pagado en el exterior*,...

<sup>35</sup> Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Venezuela-Alemania, 08.02.1995. Venezuela-Barbados, 11.11.1998. Venezuela-Bélgica, 22.04.1993. Venezuela-Cuba, 12.05.03. Venezuela-Chile, 20.05.1991. Venezuela-China, 17.04.2001. Venezuela-Dinamarca, 12.03.1998. Venezuela-Estados Unidos., 25.01.1999. Venezuela-Francia, 07.05.1992. Venezuela-Indonesia, 27.02.1997. Venezuela-Italia, 05.06.1990. Venezuela-México, 06.02.1997. Venezuela-Noruega, 29.10.1997. Venezuela-Países Bajos, 29.05.1991. Venezuela-Portugal, 23.04.1996. Venezuela-Reino Unido, 03.11.1996. Venezuela-República Checa, 26.04.1996. Venezuela-Suecia, 08.09.1993. Venezuela-Suiza, 20.12.1996. Venezuela-Trinidad & Tobago, 31.07.1996.

<sup>36</sup> El 28.07.2006 y el 28.08.2006 respectivamente.

Es preciso resaltar que Venezuela en 1999<sup>37</sup> adoptó el sistema de renta mundial en su legislación, después de muchos años de discusión y debate político; sin embargo, la legislación entró en vigencia el primero de enero de 2001. El nuevo sistema tributario afecta a las multinacionales que operan en Venezuela, particularmente aquellas que se establecieron allí para maximizar los beneficios otorgados por un régimen tributario territorial.

Venezuela es el único país sudamericano que tiene suscrito un CDI con los Estados Unidos de América, el cual está vigente desde el primero de enero del 2000.<sup>38</sup> De acuerdo con información emitida por NFTC de los Estados Unidos (Concejo Nacional para el Comercio Internacional), Venezuela es un importante destino de inversiones extranjeras americanas, y Estados Unidos se constituye en un importante receptor de inversiones venezolanas extranjeras.

En tal sentido, las compañías e individuos venezolanos han invertido más de cien billones de dólares en los Estados Unidos. Venezuela exportó más de 9.3 billones de dólares americanos en comercio a los Estados Unidos en 1998 e importó más de 6.5 billones el mismo año. Venezuela es el segundo mayor importador y exportador de los Estados Unidos en el hemisferio oeste, fuera de aquellos países de la Zona del Acuerdo de Libre Comercio (Brasil es el primero).<sup>39</sup> Debe tomarse en cuenta, además, que Venezuela es uno de los productores de petróleo más importantes del mundo.

En tanto la ley venezolana preveía el sistema territorial, los CDIs suscritos por Venezuela incluyeron una o más cláusulas estableciendo un tratamiento tributario especial, principalmente orientados a evitar la “doble exención”, así por ejemplo:

El convenio celebrado entre Venezuela y Países Bajos<sup>40</sup> (en vigencia desde el primero de enero de 1998), estableció que si de acuerdo a alguna provisión del convenio la renta de fuente de los Países Bajos fuera exenta de tributación y si bajo las leyes vene-

---

<sup>37</sup> El artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la renta establece que “salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos está situada dentro del país o fuera de él”.

<sup>38</sup> En forma previa a la celebración del convenio Venezuela era destino de inversiones extranjeras americanas, y Estados Unidos era un importante receptor de inversiones venezolanas.

<sup>39</sup> “*National Foreign Trade Council Vice President Testifies before E.U. Congressional Hearing on Tax Treaties*”. *Worldwide Tax Daily*, 5 de noviembre, 1999.

<sup>40</sup> Convenio Fiscal sobre la Renta y Patrimonio, Países Bajos-Venezuela, Protocolo Artículo 1. 29 de mayo de 1991.

zolanas esas rentas también fueran exentas en Venezuela por calificarse como renta de fuente extranjera, Países Bajos podría gravar tal renta como si el convenio no estuviera en fuerza.

Asimismo, los Convenios suscritos con Indonesia, Suiza, Noruega y México, anticipándose al cambio de sistema de renta, incorporaron en los protocolos suscritos una cláusula en el sentido de que quedaba entendido que si Venezuela cambiaba su sistema territorial de tributación, el término “residente de un Estado Contratante” significaría cualquier persona que, conforme a las leyes de dicho Estado, esté sometida a imposición en ese Estado debido a su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también incluye a dicho Estado y a cualquier subdivisión política o administrativa o entidad local de ese Estado. Sin embargo, este término no incluye a ninguna persona que esté sometida a imposición en dicho Estado solamente con respecto a rentas provenientes de fuentes situadas en dicho Estado.

### **Razones que explicarían la inaplicación del Anexo II de la Decisión 40**

- La realidad ha demostrado que ningún país miembro de la CAN utilizó el Convenio Tipo establecido para las negociaciones con países ajenos a la subregión respetando el criterio territorial.
- El examen de los CDIs celebrados por los países miembros de la CAN con terceros países, demuestra que éstos se basan en la combinación de los modelos de la OCDE y de la ONU, acordándose renta compartida entre el país de la fuente y residencia casi en el universo de éstos.<sup>41</sup>

La razón fundamental radicaría en que en los últimos 15 años, prácticamente todos los países han incorporado a sus legislaciones el criterio de la fuente mundial, lo que hizo inviable el Modelo Tipo que mantiene el principio territorial. En tal sentido, devenía improbable que algún país -trátese de uno desarrollado o en desarrollo- acepte la negociación bajo los parámetros de gravamen exclusivo en fuente, principalmente si éste es propuesto por los países miembros de la CAN.

En efecto, Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela constituyen países importadores de capital, y materialmente no es factible el tratar de negociar con países exportadores de capital bajo el lineamiento de que estos últimos renuncien al gravamen en residencia.

---

<sup>41</sup> Son las conclusiones a las que arribo en la investigación titulada: “Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por los Países Miembros de la Comunidad Andina con terceros países: Evaluación de la aplicación del anexo II de la Decisión 40 a los 33 años de su aprobación”, publicada en la Revista Derecho & Sociedad de la PUCP, año 2005.

No obstante la imposibilidad material antes referida, el supuesto de la coexistencia en un mismo país respecto a sus relaciones con terceros de dos sistemas impositivos de renta -caso del Perú, Venezuela, Colombia y Ecuador que por ley tienen el sistema de renta de fuente mundial y que por convenios bilaterales con terceros países adoptarían el territorial- podría generar las siguientes distorsiones:

- El gravar a una empresa por el principio territorial y a otra no, crearía un sistema privilegiado y discriminatorio, en tanto otras empresas e inversiones tendrán una mayor carga impositiva, privilegiando solamente a un grupo de éstas.
- La tendencia mundial es la eliminación de regímenes especiales o perforaciones en los sistemas tributarios porque generan elusión y evasión internacional.
- En determinadas circunstancias genera la “doble exención”, lo cual es negativo, pues lo óptimo es que los contribuyentes paguen impuestos una vez, constituyendo distorsión tanto la doble imposición, como la imposición nula.
- Se multiplicarían las posibilidades de evasión y elusión internacional a través del planeamiento tributario (“*Tax Planning*”) que incluiría figuras conocidas como el “*Treaty Shopping*”, además de triangulaciones.

La Decisión 578 demuestra la no interferencia de la CAN en las relaciones para evitar la doble imposición de sus países miembros frente a terceros; en todo caso, la realidad ha demostrado que el intento de hacerlo a través del Anexo II de la Decisión 40 fue un total fracaso.

## **CAPÍTULO II ÁMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES**

### **Artículo 1 - Personas Comprendidas**

<p><b>CAPÍTULO I</b></p> <p><b>ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO</b></p> <p>Artículo 1</p> <p>PERSONAS COMPRENDIDAS</p> <p>El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.</p>
---

El artículo 1 de los CDIs según el MCOCD y el MCONU, está referido al ám-

bito de aplicación subjetivo, en tal sentido prevé que el convenio se aplica a todas las personas residentes de uno de ambos Estados contratantes.

En los convenios, tras remitir a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia de las personas físicas y jurídicas, se regulan los criterios para resolver los conflictos de residencia que se derivan de la consideración de una misma persona como residente en ambos Estados, por aplicación de sus legislaciones internas, distinguiendo entre personas físicas y jurídicas, lo cual se desarrolla en lo relativo al artículo 3.

El trasfondo del artículo 1, es que serán beneficiarios del CDIs únicamente los domiciliados que tributan en el Perú por sus rentas de fuente mundial, no siendo beneficiarios, quienes solamente tributan por alguna renta o patrimonio en particular.

Lo antes señalado encuentra su fundamento en el conflicto de jurisdicción que ocasiona la doble imposición jurídica susceptible de ser solucionado a través de un CDI, el cual es el referido a Residencia - Fuente (sujeción fiscal parcial concurrente)<sup>42</sup> ya que un país utilizando un criterio subjetivo gravará la renta mundial de su contribuyente y otro Estado alcanzará a gravar a la misma personas utilizando el criterio de la fuente. El citado conflicto de plano no se suscitará si el país no grava la renta mundial de determinado contribuyente.

Al respecto es preciso señalar que, si bien el artículo 7 inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se consideran domiciliadas en el país, entre otros, a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, el sometimiento alcanza sólo a su renta de fuente peruana.

En tal sentido, conforme al significado previsto en el artículo 4 de los dos CDIs vigentes del Perú, la expresión “residente de un Estado Contratante” para efecto del Perú no alcanzaría a los establecimiento permanentes de no domiciliados, en tanto esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

Lo antes señalado, constituye el parámetro que permitirá identificar a las personas o entes que a pesar de tener la condición de domiciliadas, en virtud a lo previsto por el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se

---

<sup>42</sup> Como se expondrá en la sección correspondiente al artículo 5 del MCOODE, el conflicto ocasionado por la sujeción fiscal total concurrente o conflicto Residencia - Residencia se soluciona fácilmente con las reglas previstas en tal artículo.

consideran domiciliados para efecto de beneficiarse de los CDIs celebrados conforme al artículo 1 del MOCDE.

En consecuencia, los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros - Ley Nº 26702,<sup>43</sup> serán beneficiarios de los CDIs en tanto tributen en el Perú por rentas de fuente mundial, limitándose la condición de domiciliados, en consecuencia, a los bancos multinacionales constituidos en el Perú.

Algunos CDIs tienen un ámbito más extenso al afectar de forma más general a los “contribuyentes” de los Estados contratantes; por consiguiente, son también aplicables a personas que, aun cuando no sean residentes de ninguno de los dos Estados, están sometidas a imposición sobre una parte de sus rentas o de su patrimonio en cada uno de ellos.<sup>44</sup> No obstante, ningún CDI suscrito por el Perú ha establecido como ámbito subjetivo a los “contribuyente”.

En cuanto a la aplicación de los CDIs a las sociedades colectivas (*partnerships*), el Comentario 2 al MOCDE reconoce como una de las principales fuentes de dificultades al tratamiento disímil que se les otorga, en tal sentido, ciertos países tratan a las sociedades de personas como entidades sujetas a imposición (incluso a veces como sociedades), mientras que otros países adoptan un enfoque similar al régimen de transparencia fiscal, en virtud del cual no se tiene en cuenta la existencia de la sociedad de personas desde el punto de vista fiscal y los diferentes socios son gravados individualmente sobre la parte de renta de la sociedad de personas que les corresponde.

Conforme al Comentario 6, cuando una sociedad de personas es tratada como una empresa o gravada de la misma forma, esta sociedad es residente del Estado contratante que la somete a impuesto basándose en los principios mencionados en el párrafo 1 del artículo 4 y puede, por lo tanto, acceder a los beneficios del CDI. No obstante, cuando una sociedad de personas es considerada transparente fiscalmente, no está “sujeta a imposición” en ese Estado conforme al significado del párrafo 1 del artículo 4 y no puede ser residente de este Estado a efectos de la posible aplicación del

---

<sup>43</sup> Son los bancos multinacionales constituidos al amparo del Decreto Ley Nº 21915 y que se encuentren en operaciones, que no optaron por adecuarse a las normas generales contenidas en la citada Ley.

<sup>44</sup> Es usual también observar la presencia de cláusulas en las que se otorgan los beneficios del CDI a los nacionales de un país, al margen de su residencia fiscal, como sucede en los CDIs suscritos por Estados Unidos.

Convenio. En tal caso, la aplicación del CDI a la sociedad de personas como tal le será denegada, a menos que se introduzca una disposición específica en el CDI al respecto. Cuando se deniega la aplicación del CDI, los socios deben poder acceder, en lo que respecta a su porcentaje de renta de la citada sociedad, a los beneficios previstos en el CDI firmado por los Estados en los que son residentes, siempre que la renta de la sociedad de personas les sea asignada a efectos de la tributación en su Estado de residencia.

Nótese que la relación entre el derecho de una sociedad de personas a los beneficios de un CDI y el de sus socios plantea situaciones diversas que son tratadas en los Comentarios del 6.1 al 6.7, estableciendo la posición de la OCDE al respecto, entre otras:

- Cuando una sociedad es considerada residente en un Estado Contratante, la disposición del CDI que restringe el derecho del otro Estado a gravar la renta de dicha sociedad no es aplicable si se trata de limitar el derecho de este último Estado a gravar a los socios de esta sociedad que son sus residentes en concepto de las rentas de la sociedad que les correspondan.
- La existencia de situaciones de “doble beneficio” cuando se beneficia un socio que es residente de un Estado y además la sociedad de personas está sujeta al impuesto por ser residente del Estado donde se halla establecida.
- La no accesibilidad a los beneficios del CDI firmado entre el Estado de la fuente y el Estado donde esté establecida la sociedad de personas si éste último la considera transparente a efectos fiscales. De forma análoga, no se disfrutará de los beneficios del Convenio firmado entre el Estado de la fuente y el de residencia del socio si la legislación de este último Estado no imputa a dicho socio la renta de la sociedad de personas. Si el Estado donde la sociedad está establecida considera que ésta es transparente a efectos fiscales y la legislación tributaria del Estado de residencia del socio no le imputa la renta de dicha sociedad, el Estado de la fuente puede gravar dicha renta atribuible al socio sin restricción alguna.

### **Uso indebido de los CDIs**

La finalidad de los CDIs es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional; sin embargo, estos convenios no deben facilitar la elusión o la evasión fiscal.

El uso ilegítimo de los CDIs típicamente se da a través del denominado *treaty shopping*, que implica la utilización de la red de CDIs de determi-

nado estado, en cuyo territorio se sitúa intencionadamente el sujeto, usualmente mediante la constitución de una entidad conductora o de tránsito de rentas, a efecto de obtener las reducciones o exoneraciones impositivas en las rentas generadas en un tercer estado.

El uso indebido de los CDIs ha sido una permanente preocupación de los estados, el tema es de tal envergadura que forzó a que Estados Unidos de Norteamérica a modificar su modelo de 1981 el año 1996 incluyendo un artículo denominado “limitación de beneficios”, en tanto consideran que para Estados Unidos un CDI bilateral no pretende ser un tratado con el mundo, sino que alcanza solamente a los residentes “legítimos” de los Estados Contratantes.<sup>45</sup> Dichas disposiciones operan como una suerte de “superexigencias”, entre otras, la demostración de vínculos económicos estables y motivos económicos sólidos o válidos; no obstante, para algunos entendidos, la puesta en práctica efectiva de dicha norma limitativa ofrece dudas.<sup>46</sup>

Como lo reconoce la OCDE, en el Comentario 7 correspondiente al artículo 1, relativo al uso indebido de los CDIs, los contribuyentes tienen sin duda la posibilidad de aprovechar, al margen de los CDI, las diferencias entre los niveles impositivos existentes en los Estados y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, no obstante, corresponde a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar tales maniobras.

En tal caso, autoriza a que los Estados salvaguarden en sus CDIs la aplicación de las disposiciones de esa naturaleza contenidas en su legislación interna, para lo cual los Estados contratantes pueden, en el curso de las negociaciones bilaterales, convenir que una determinada reducción impositiva no sea aplicable en determinados casos o que las disposiciones de sus legislaciones internas para luchar contra la elusión fiscal no se vean afectadas por el CDI.

Entre otras medidas, los CDIs mediante la introducción del concepto de “beneficiario efectivo” (artículos 10, 11 y 12) y las disposiciones especiales relativas a las llamadas sociedades de artistas (apartado 2 del artículo 17) pretende evitar los problemas de uso indebido de los CDIs. Tales problemas se abordan también al tratar sobre los artículos 10, 11 y 12. Los Co-

---

<sup>45</sup> DOERNBERG Richard L. y VAN RAAD Kees, “*The 1996 United States Model Income Tax Convention*”, Análisis, comentario y comparación. Editorial Kluwer Law International, Den Haag, Holanda, 1997.

<sup>46</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, “Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición”. En: *Fiscalidad Internacional*, dirigido por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CEI), Tercera Edición, Madrid, 2007, página 951.

mentarios plantean como una solución al problema de las sociedades de tránsito el negar los beneficios del CDI a una sociedad que no pertenezca, directa o indirectamente, a residentes del mismo Estado de residencia de la sociedad a través de una “cláusula de transparencia”. Adicionalmente, los Comentarios sugieren que las medidas antes citadas se complementen con disposiciones específicas para asegurar la aplicación de los beneficios del CDI en los casos de buena fe.

Si bien se aceptan las medidas antiabuso como un medio necesario para mantener la equidad y la neutralidad de la legislación fiscal interna en un contexto internacional caracterizado por cargas fiscales muy diferentes, la OCDE considera que dichas medidas deben utilizarse solamente para esos fines. Sería contrario a los principios generales que inspiran el MC-OCDE -según el propio Comentario- y al espíritu de los convenios fiscales en general, extender la aplicación de las medidas antiabuso a actividades tales como la producción, la prestación normal de servicios o la actividad empresarial de sociedades que realizan actividades industriales o comerciales reales, cuando esas actividades estén claramente integradas en el entorno económico del país del que son residentes y se efectúen de forma que no pueda sospecharse que existe elusión fiscal. No deben aplicarse medidas antiabuso a países cuya imposición sea comparable a la del país de residencia del contribuyente.

### **CDI de la CAN**

El Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de la Comunidad Andina aprobado mediante la Decisión 578, establece el ámbito de aplicación objetivo y subjetivo en un mismo artículo, el cual es el 1. En tal disposición señala que la Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

A su vez, el inciso d) del artículo 2 del Convenio, correspondiente a definiciones, señala que:

#### **Artículo 2.-**

- d) Una persona física será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros inte-

resados resolverán el caso de común acuerdo.

Tal como se aprecia, el Convenio multilateral uniformiza la regla de domicilio respecto a las empresas señalando que el domicilio está constituido por el país que “señala” su instrumento de constitución.<sup>47</sup> No obstante, en cuanto a las personas físicas no precisa lo que se entiende por residencia habitual, lo cual podría acarrear diversas interpretaciones o situaciones divergentes con la consideración usual de domiciliado, en tanto, existen países que consideran un plazo de permanencia (usualmente seis (6) meses) o países que no consideran el plazo, sino que utilizan criterios tales como la ubicación del núcleo familiar o la residencia habitual de la familia, entre otros.<sup>48</sup>

Para el caso peruano, en consecuencia, respecto a la aplicación de la Decisión 578 dejan de ser válidos los supuestos de “domiciliados” contemplados en el artículo 7 de la LIR, por lo que es necesario recurrir al artículo 3 de la misma Decisión que señala:

**Artículo 3.-**

Alcance de expresiones no definidas: Toda expresión que no esté definida en el presente convenio tendrá el sentido con que se usa en la legislación vigente en cada País Miembro.

Consecuentemente, tendremos que remitirnos al concepto que sobre residencia habitual tienen los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena. En tal sentido la legislación peruana en el inciso a) del artículo 12 del Código Tributario destaca la expresión “Residencia Habitual” en caso de personas naturales, señalando que ésta se presume “cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses”.

<sup>47</sup> Debe notarse que a diferencia de la literalidad de la legislación de algunos países, el domicilio no está constituido por el lugar de constitución de la empresa, sino por el lugar que señala su instrumento de constitución. La Ley del Impuesto a la Renta del Perú en su artículo 7 considera como domiciliadas a “las personas jurídicas constituidas en el país”, lo cual evidentemente está señalado en su instrumento de constitución. Por su parte el artículo 38 de la Ley que norma el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas de Bolivia hace referencia a “las empresas constituidas o por constituirse en el territorio nacional”. Las sociedades constituidas de acuerdo a la Ley de Colombia se consideran domiciliadas en tal país, en contraposición al concepto de sociedad extranjera previsto por el artículo 21 de su Estatuto Tributario.

<sup>48</sup> Como sucede en Colombia o en España donde se considera como segundo criterio para determinar la residencia fiscal de una persona física a la ubicación en el citado país del núcleo principal o de la base de sus intereses económicos y se presume, salvo prueba en contrario, que un contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan.

Es preciso señalar que, si bien en la actualidad lo previsto por el Código Tributario coincide con el período requerido por Ley del Impuesto a la Renta a efecto de que un no domiciliado adquiera el domicilio en el Perú, antes del año 2007<sup>49</sup> tal regla consideraba el plazo de dos (2) años. No obstante -antes y después del año 2007- para efectos de la Decisión 578 deja de tener validez la disposición del artículo 8 de la LIR que establece que los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio gravable sólo producirán efectos a partir del ejercicio siguiente.<sup>50</sup>

El artículo 33 del Código Civil también condiciona el concepto de domicilio a la cualidad de residencia habitual: “El domicilio se constituye por la residencia habitual de la persona en un lugar”.

No obstante, la regla del régimen comunitario es susceptible de generar problemas, un ejemplo de conflicto que podría presentarse, es el caso de un español que permanece en el Perú más de seis (6) meses cuya familia reside en España, en cuyo caso tendría derecho al Régimen Comunitario para evitar la doble imposición respecto a los Países Miembros de la CAN y, a su vez, mantendría la residencia en España.

### **CDIs bilaterales**

Los CDIs bilaterales celebrados por el Perú con Chile y Canadá, no difieren del MCOCDE. No obstante se debe considerar dos situaciones adicionales:

El CDI vigente con Chile, en su artículo 28, dentro de las disposiciones misceláneas, incluye una cláusula unilateral respecto a fondos aplicable a Chile. En tal sentido, señala expresamente que los Fondos de Inversión y otros fondos de cualquier tipo, organizados para operar en Chile como tal de acuerdo a las leyes Chilenas serán, para los propósitos del CDI, considerados residentes en Chile y sujetos a tributación de acuerdo a la legislación impositiva chilena respecto de los dividendos, intereses, ganancias de

---

<sup>49</sup> Año en que entra en vigencia el Decreto Legislativo N° 970 que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto la citada norma redujo el plazo para la adquisición del domicilio a 183 días. No obstante, permanece inalterable el artículo 8° de la Ley del Impuesto a la Renta que prevé que los cambios de domicilio surtirán efecto el primer día del ejercicio siguiente.

<sup>50</sup> La permanencia de la disposición del artículo 8° con posterioridad a la emisión del Decreto Legislativo N° 970, en general es cuestionable, ya que cuando se deduce el plazo para la adquisición del domicilio a 183 días dentro de un período cualquiera de doce (12) meses, se pretendía salir del esquema de ejercicio fiscal conforme a la tendencia internacional. La permanencia del artículo 8° obliga a la verificación de la permanencia el día 01 de enero respecto a los últimos 12 meses, los cuales coinciden con el último ejercicio, dejando de limitarse la verificación a cualquier período de doce (12) meses.

capital y otras rentas que obtengan de bienes o de inversiones en Chile, no obstante otras disposiciones del CDI.

El CDI vigente entre el Perú y Canadá, contiene una cláusula bilateral en su artículo 28, dentro de reglas diversas, en los párrafos 2 y 3 que prevé que nada en el CDI debe ser interpretado como impedimento para que un Estado someta a imposición los montos incluidos en las rentas de tal Estado respecto a una asociación, fideicomiso o sociedad, en la cual dicho residente tenga un interés.

Es preciso notar que conforme a la legislación vigente de Canadá, un *partnership* no se grava como entidad separada; no obstante, cada integrante está obligado a incluir la parte de la renta de *partnership* que le es atribuida. No obstante, es preciso notar que la legislación canadiense (*Income Tax Act*), obliga a los *partnerships* a presentar una declaración informativa como si se tratara de una entidad separada.

### **Cláusulas antiabuso**

Nuestra legislación tributaria contempla disposiciones de aplicación general y otras específicas dentro de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, dentro de los propios CDIs suscritos por el Perú, se han incluido cláusulas antielusivas. Como se verá en los artículos correspondientes a las rentas pasivas (dividendos, intereses y regalías) se hace referencia al beneficiario efectivo. Adicionalmente, bilateralmente se han incluidos cláusulas cuyo objetivo es evitar el abuso.

Encabeza las disposiciones antielusión la Norma Octava del Título Preliminar del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF<sup>51</sup> y modificatorias, calificada como la más abstracta, pero a su vez la más enérgica entre ellas.<sup>52</sup> En tal sentido, se permite a la Administración Tributaria desarticular los efectos fiscales derivados de actos que bajo un ropaje o camuflaje formal contengan una realidad distinta, gravando el hecho imponible auténtico en lugar del artificial buscado bajo aquella apariencia.

Al respecto, es preciso señalar que las normas de primacía del fondo sobre la forma, no ven disminuida su eficacia por la existencia de los CDIs, tal como lo reconoce la OCDE, en el Comentario 7 correspondiente al artículo

---

<sup>51</sup> Publicado el 19 de agosto de 1999.

<sup>52</sup> Así califica a la Ley 58/2003 de España CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, en “Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición”. En: *Fiscalidad Internacional*, dirigido por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CEI), Tercera Edición, Madrid, 2007, página 935.

1, antes desarrollado.

Por otro lado, el contar con un régimen de tributación de los domiciliados por sus rentas de fuente mundial, persigue enfrentarse al problema de la “deslocalización de sujetos pasivos”, lo cual implica que al margen de los cambios de residencia a territorios de tributación nula o más favorable, realizados ficticiamente, el domiciliado será gravado por todas sus rentas.

Es importante recalcar la conclusión a la que arriba Félix Vega Borrego, que después de hacer un análisis exhaustivo sobre el beneficiario efectivo, señala que “De todo lo anterior se puede advertir claramente que la cláusula del beneficiario efectivo no es muy diferente a las normas generales contra el fraude a la ley tributaria que existen en la mayoría de los Estados, y ello porque los parámetros que se tienen en cuenta para su aplicación son muy similares”.<sup>53</sup>

Por su parte, la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras, cuenta con normas que pretenden evitar la subcapitalización de las empresas y con normas relativas a los precios de transferencia entre partes vinculadas, las cuales bajo el esquema de los CDIs permanecen en vigor y resultan fortalecidas, conforme se desarrollará en las secciones referentes a los diferentes tipos de renta tratadas en este trabajo.

Por otro lado, es preciso señalar que otras normas antielusivas, entre las que sobresale la no deducibilidad de gastos realizados desde, hacia o a través de países de baja o nula imposición, permanece inalterable bajo el esquema de los CDIs.

### **Cláusulas antiabuso contenidas en el CDI suscrito con Chile**

El CDI suscrito con Chile, en el numeral 7 de los artículos 11 y 12 referidos a “Intereses” y “Regalías” respectivamente, prevé una cláusula de motivación fiscal; de acuerdo al detalle siguiente:

#### **Artículo 11.-**

7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del crédito en relación al cual los intereses se pagan, fuera el sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución.

---

<sup>53</sup> VEGA BORREGO, Félix Alberto, “La utilización de sociedades húngaras para la cesión de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición”, publicado en el número 21 de 2007 de la Revista Jurídica del Deporte, Editorial Aranzadi, España.

**Artículo 12.-**

7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución.

Adicionalmente, el CDI con Chile prevé que considerando que su objetivo principal es evitar la doble imposición internacional, en el evento de que las disposiciones del CDI sean usadas en forma tal que otorguen beneficios no contemplados ni pretendidos por él, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán, en conformidad al procedimiento de acuerdo mutuo del artículo 25, recomendar modificaciones específicas al CDI. Asimismo, los Estados Contratantes además acuerdan que cualquiera de dichas recomendaciones será considerada y discutida de manera expedita con miras a modificar el convenio en la medida en que sea necesario.

**Artículo 28.-**

6. Considerando que el objetivo principal de este Convenio es evitar la doble imposición internacional, los Estados Contratantes acuerdan que, en el evento de que las disposiciones del Convenio sean usadas en forma tal que otorguen beneficios no contemplados ni pretendidos por él, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán, en conformidad al procedimiento de acuerdo mutuo del Artículo 25, recomendar modificaciones específicas al Convenio. Los Estados Contratantes además acuerdan que cualquiera de dichas recomendaciones será considerada y discutida de manera expedita con miras a modificar el Convenio en la medida en que sea necesario.

**Cláusulas antiabuso contenidas en el CDI suscrito con Canadá**

El Convenio entre el Gobierno de Canadá ha previsto en el numeral 7 de los artículos 10, 11 y 12 referidos a “Dividendos”, “Intereses” y “Regalías” respectivamente, una cláusula de motivación fiscal; de acuerdo al detalle siguiente:

**Artículo 10.-**

7. Lo previsto en este artículo no se aplicará si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la creación o asignación de las acciones u otros derechos respecto de los cuales se paga el dividendo fuera tomar ventaja de este artículo por medio de aquella creación o asignación.

**Artículo 11.-**

7. Lo previsto en este artículo no se aplicará si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada

con la creación o asignación del crédito respecto del cual se pagan los intereses fue tomar ventaja de este artículo por medio de aquella creación o asignación.

**Artículo 12.-**

7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución.

Por su parte, el CDI celebrado con Canadá prevé que las disposiciones de tal CDI no se interpretarán en el sentido de restringir en cualquier forma toda exención, reducción, crédito u otra deducción otorgada por las leyes de un Estado Contratante en la determinación del impuesto establecido por aquel Estado. Asimismo, nada en el CDI debe ser interpretado como impedimento para que un Estado someta a imposición los montos incluidos en las rentas de este Estado respecto a una asociación, fideicomiso o sociedad, en la cual dicho residente tenga un interés.

**Artículo 28.-**

1. Las disposiciones de este Convenio no se interpretarán en el sentido de restringir en cualquier forma toda exención, reducción, crédito u otra deducción otorgada por las leyes de un Estado Contratante en la determinación del impuesto establecido por aquel Estado.
2. Nada en este convenio debe ser interpretado como impedimento para que un Estado someta a imposición los montos incluidos en las rentas de este Estado respecto a una asociación, fideicomiso o sociedad, en la cual dicho residente tenga un interés.

**Cláusula de transparencia del CDI Perú - Canadá**

En el párrafo 3 del artículo 28 se incluye una variación de lo que en doctrina se conoce como “La cláusula de transparencia”,<sup>54</sup> en tal sentido, señala que el CDI no será aplicable a una sociedad, fideicomiso y otra entidad que sea residente de un Estado Contratante y que efectivamente pertenezca a una o varias personas no residentes de ese Estado, o que sea controlada directa o indirectamente por las mismas, si el monto aplicado por dicho Estado sobre la renta o patrimonio de la sociedad, fideicomiso u otra

---

<sup>54</sup> En estricto, la cláusula de transparencia responde a la siguiente redacción: “Una sociedad que sea residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a acogerse a ninguna desgravación de las previstas en este convenio en relación con renta, ganancia o beneficio alguno, cuando sea propiedad o esté bajo control, directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, cualquiera que sea el lugar de residencia de éstas, de personas que no sean residentes de un Estado contratante”.

entidad, es sustancialmente menor al monto que hubiese sido aplicado por el referido Estado.

Como se observa, siguiendo las recomendaciones de la OCDE, se amortigua el impacto de la cláusula de transparencia típica, previendo lo relativo a la carga tributaria del estado de origen.

**Artículo 28.-**

3. El convenio no será aplicable a una sociedad, fideicomiso y otra entidad que sea residente de un Estado Contratante y que efectivamente pertenezca a una o varias personas no residentes de ese Estado, o que sea controlada directa o indirectamente por las mismas, si el monto aplicado por dicho Estado sobre la renta o patrimonio de la sociedad, fideicomiso u otra entidad, es sustancialmente menor al monto que hubiese sido aplicado por el referido Estado después de tomar en cuenta cualquier manera de reducción o compensación de la cantidad del impuesto, incluyendo una devolución, reintegro, contribución, crédito, beneficio a la sociedad, fideicomiso o asociación, o a cualquier otra persona si todas las acciones de la compañía o todos los intereses en el fideicomiso y otra entidad, según sea el caso, pertenezcan efectivamente a una o varias personas naturales residentes de ese Estado.

**Cláusula de motivación fiscal contenida en la Decisión 578**

La Decisión N° 578, prevé una cláusula que podría denominarse de motivación fiscal, o antielusiva en general, que ha sido incluso calificada de “sui generis” en materia de interpretación, en virtud de la cual, la Decisión será siempre interpretada con el objetivo de evitar la doble imposición y no se permitirán aquellas interpretaciones que resulten en una evasión fiscal.<sup>55</sup>

**Artículo 20.- Interpretación y Aplicación**

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

---

<sup>55</sup> EVANS MÁRQUEZ, Ronald, “Aspectos fundamentales de la Decisión N° 578 de la CAN: Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal”. En evento organizado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. 18 de octubre de 2005.

### **Estabilidad tributaria en la legislación del Perú**

En el Perú, a efecto de que las empresas puedan acceder a la estabilidad de su sistema de determinación del impuesto a la renta, son los tipos de convenios que se pueden celebrar. A efecto de acceder al régimen de la estabilidad jurídica, los inversionistas deben comprometerse a efectuar aportes dinerarios canalizados a través del Sistema Financiero Nacional, de acuerdo a montos mínimos. Tratándose de exoneraciones, incentivos y demás beneficios tributarios referentes al impuesto y regímenes estabilizados, la estabilidad está sujeta al plazo y condiciones que establezca el dispositivo legal vigente a la fecha de suscripción del convenio. No obstante, la alícuota a estabilizar varía.

- Convenios suscritos al amparo de los Decretos Legislativos Nros. 662 y 757: Se estabiliza la tasa vigente del impuesto a la renta.<sup>56</sup>
- Convenios suscritos al amparo de leyes sectoriales: Son los contratos de estabilidad con el Estado al amparo de las Leyes Sectoriales: Ley Orgánica de Hidrocarburos, Ley N° 26221 y Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EF.

Otorgan una garantía de estabilidad tributaria respecto a la tasa del impuesto a la renta más dos puntos (2) porcentuales. La Ley N° 27343 especifica que para el caso de exploración y explotación de gas natural no es de aplicación los dos puntos porcentuales adicionales a la tasa vigente del impuesto a la renta.

### **Estabilidad tributaria en la legislación de Chile**

El sistema se denomina “Invariabilidad Tributaria” y está otorgado por el Estatuto de la Inversión Extranjera de Chile desde 1974. La base legal está constituida por el Decreto con fuerza de Ley 523/93 que fija el Texto Re-fundido, Coordinado y Sistematizado del Decreto Ley N° 600 de 1974, Estatuto de la Inversión Extranjera.

En virtud al citado estatuto los titulares de inversiones extranjeras acogidos al Estatuto de Inversión Extranjera tienen derecho a que en sus respectivos contratos se establezca que se les mantendrá invariable, por un plazo de 10 años, contado desde la puesta en marcha de la respectiva

---

<sup>56</sup> La ley N° 27514, publicada el 28 de agosto de 2001 eliminó los dos puntos porcentuales adicionales a la tasa vigente del impuesto a la renta instituido por la Ley N° 27342, pPublicada el 06 de setiembre de 2000 vigente desde el 7 de setiembre de 2000.

empresa,<sup>57</sup> una tasa del 42% (siete (7) puntos adicionales a la tasa ordinaria de 35%)<sup>58</sup> como carga impositiva efectiva total a la renta a que estarán sujetos, considerando para estos efectos los impuestos de la Ley de la Renta que corresponde aplicar conforme a las normas legales vigentes a la fecha de celebración del contrato.

Aun cuando el inversionista extranjero haya optado por solicitar esa invariabilidad, tendrá el derecho, por una sola vez a renunciar a ella e integrarse al régimen impositivo común, caso en el cual quedará sometido a las alternativas de la legislación impositiva general, con los mismos derechos, opciones y obligaciones que rijan para los inversionistas nacionales, perdiendo, por tanto, en forma definitiva la invariabilidad convenida.

Al respecto, el artículo 28 del CDI Perú-Chile prevé la vigencia de los regímenes estabilizados y expresamente en el caso peruano se prohíbe que las empresas que cuenten con estabilidad tributaria gocen de las tasas previstas en el CDIs, nótese, adicionalmente que las tasas del CDI no son materia de estabilización.

#### **Artículo 28.-**

3. En el caso de Chile, nada en este Convenio afectará la aplicación de las actuales disposiciones del D.L. 600 (Estatuto de la Inversión Extranjera) de la legislación Chilena, conforme estén en vigor a la fecha de la firma de este Convenio y aún cuando fueren eventualmente modificadas sin alterar su principio general.
4. En el caso de Perú, lo establecido en este Convenio no afectará la aplicación de lo dispuesto en los Decretos Legislativos Nos. 662, 757, 109, Leyes Nos. 26221, 27342, 27343 y todas aquellas normas modificatorias y reglamentarias de la legislación peruana que se encuentren en plena vigencia a la fecha de celebración de este Convenio y aún cuando fueren eventualmente modificadas sin alterar su principio general.

Quienes hubieran suscrito o suscriban Convenios que otorgan Estabilidad Tributaria, al amparo de las normas citadas, no podrán beneficiarse de las tasas establecidas en el presente Convenio cuando se encuentren estabilizadas en un Convenio de Estabilidad Tributaria.

---

<sup>57</sup> Se entiende por puesta en marcha, el inicio de la operación que corresponda al proyecto financiado con la inversión extranjera, una vez que se generen ingresos pertenecientes al giro, si la actividad desarrollada consiste en un proyecto nuevo; o, en su caso, el mes calendario siguiente después de la internación al país de cualquier parte de la inversión, si se trata de inversiones en actividades en funcionamiento.

<sup>58</sup> Tasa prevista en el inciso tercero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, inciso modificado por el artículo 1 de la Ley 19578 de 28 de julio de 1998 y por el artículo 6, N.º.3 de la Ley N.º 19705 D.O. 20 de diciembre de 2000.

Por su parte el CDI con Canadá contiene en su Protocolo una disposición unilateral aplicable al Perú en el mismo sentido que la incluida en el CDI Perú-Chile, a pesar de que su literalidad difiere.

#### **Protocolo**

4. Nada en este convenio impedirá la aplicación de lo dispuesto en los Decretos Legislativos Nos. 662, 757 y 109 y Leyes Nos. 26221, 27342, 27343, conforme se encuentren vigentes a la fecha de la firma del presente convenio y todas aquellas normas modificatorias que no alteran su principio general ni la naturaleza opcional de la suscripción de contratos de estabilidad tributaria de acuerdo a las normas antes citadas. Una persona que es parte de un contrato que otorgue estabilidad tributaria conforme a las disposiciones legales antes mencionadas debe, no obstante las tasas establecidas en este convenio, permanecer sujeta a las tasas de impuestos estabilizadas por el contrato, mientras éste dure.

#### **Artículo 2 - Impuestos Comprendidos**

<p>Artículo 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS</p> <p>1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.</p> <p>2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.</p> <p>3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:</p> <p style="padding-left: 40px;">a) (en el Estado A): .....</p> <p style="padding-left: 40px;">b) (en el Estado B): .....</p> <p>4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.</p>
---

El artículo 2 de los CDIs según el MCOCDE y el MCONU, está referido al ámbito objetivo del CDI, en tanto trata de los impuestos comprendidos en el convenio, en tal sentido prevé que el convenio se aplica a los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno los Estados contratantes.

A efecto de hacer más aceptables y precisas la terminología y la denominación de los impuestos comprendidos en el Convenio, así como para asegurar la identificación de los impuestos de los Estados contratantes comprendidos en el mismo, en el artículo 2 según los modelos, se detallan los impuestos que constituyen el ámbito objetivo del CDIs.

Asimismo, para evitar la necesidad de firmar un nuevo convenio cada vez que se modifique la legislación interna de los Estados contratantes, así como garantizar que a cada Estado contratante se le notifiquen las modificaciones importantes de la legislación tributaria del otro Estado, se incluye un párrafo en tal sentido.

En los CDIs bilaterales suscritos por el Perú con Chile y Canadá, a diferencia de los Modelos, se limita el ámbito objetivo a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción, difiriendo de los modelos en que no se considera dentro de su ámbito a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por las subdivisiones políticas o sus entidades locales.

No obstante, presumiblemente en concordancia con la falta de definición de algunos aspectos relacionados al territorio, el CDI suscrito con Chile excluye de su ámbito a la renta producida por buques factoría, según lo dispuesto en el numeral 5 del Protocolo del 8 de junio de 2001.

En cuanto a Canadá, país miembro de la OCDE, es preciso notar que cuenta con una reserva al apartado 1 del artículo 2 del MCOCDE -la cual es compartida por Australia y Estados Unidos- en lo referente a la aplicación del Convenio a los impuestos exigibles por las subdivisiones políticas y entidades locales.

Considerando la estructura del sistema tributario nacional,<sup>59</sup> en la actuali-

---

<sup>59</sup> En la actualidad, conforme a lo previsto originalmente por el Decreto Legislativo N° 771 publicado el 31.12.93 y normas posteriores, el sistema tributario nacional está constituido por los siguientes tributos para el Gobierno Central: a) Impuesto a la Renta; b) Impuesto General a las Ventas; c) Impuesto Selectivo al Consumo; d) Derechos Arancelarios; e) Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos por tramitación de procedimientos administrativos; f) El Nuevo Régimen Único Simplificado; g) Impuesto Temporal a los Activos Netos;

dad sólo el impuesto a la renta sería susceptible de constituir el ámbito objetivo de un CDIs. No obstante, es necesario analizar lo concerniente al derogado Impuesto Extraordinario de Solidaridad, Nuevo Régimen Único Simplificado, al Impuesto Temporal a los Activos Netos y al Impuesto a los Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, por su aparente relación con el impuesto a la renta.

### **Impuesto Extraordinario de Solidaridad**

Con posterioridad a que el Tribunal Fiscal declarara mediante su Resolución N° 523-4-97<sup>60</sup> que a la denominada Contribución al FONAVI, en esencia le correspondía la naturaleza de impuesto y no de contribución,<sup>61</sup> mediante la Ley N° 26969 se creó el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES en adelante). En virtud de la citada ley y otras normas modificatorias, el año 2001 el citado impuesto gravaba a dos hechos económicos diferentes y afectaba a:

- Los empleadores
- Los profesionales por el ejercicio independiente e individual de una profesión.

El gravamen que recaía en los empleadores, bajo los criterios internacionalmente aceptados no calificaba en estricto como un impuesto a la renta;<sup>62</sup> no obstante, el impuesto que gravaba a los profesionales por el ejercicio independiente e individual de una profesión sí lo hacía. Por lo tanto, en la negociación de los CDIs que fueron posteriormente suscritos con Chile y Canadá, el IES, en cuanto afectaba el ejercicio independiente e indivi-

---

i) Impuesto de Solidaridad en favor de la niñez desamparada; j) Impuesto Extraordinario para la promoción del turismo.

<sup>60</sup> Jurisprudencia de observancia obligatoria.

<sup>61</sup> El fallo se sustenta en que el pago de llamada Contribución al FONAVI de Cuenta Propia no generaba ninguna contraprestación del Estado ni beneficio para el empleador, en virtud de lo establecido en la doctrina y lo señalado en el Código Tributario. El hecho hipotético previsto en la norma del FONAVI, Ley N° 26233, en rigor gravaba la planilla (base imponible sobre la cual se le aplicaba la alícuota del tributo), en tanto el hecho imponible previsto lo constituía la obligación de pago de remuneraciones a trabajadores dependientes, siendo así que en la medida que la realidad de los hechos el empleador se encontraba en tal supuesto, estaba afecto al tributo, sin que exista respecto del mismo actuación estatal alguna que le produzca un beneficio.

<sup>62</sup> El hecho económico gravado constituido por el pago de remuneraciones no se encuadra en ninguna de las teorías más importantes desarrolladas por la doctrina internacional para establecer la noción de renta: i) la teoría de la fuente o la renta-producto; ii) la teoría del flujo de riqueza; y, iii) la teoría del consumo más incremento patrimonial.

dual de una profesión, fue incluido como un impuesto cubierto por el CDI.

Es preciso notar que conforme al Comentario 5 del MCOCDE, los países se encuentran facultados a incluir bilateralmente los impuestos extraordinarios que consideren convenientes. Según el Comentario citado, se podría considerar justificada la inclusión de los impuestos extraordinarios en el Modelo pero la experiencia ha demostrado que tales impuestos se establecen, por lo general, en circunstancias muy especiales y que su definición es compleja, en tanto pueden ser extraordinarios por diversas razones: su creación, su forma de exacción, su tipo impositivo, su objeto, etc. En tales condiciones, señala el Comentario, parece preferible omitir los impuestos extraordinarios del artículo. Pero como no se pretende excluir a los impuestos extraordinarios de todos los convenios, tampoco se mencionan los impuestos ordinarios. De esta forma, los Estados contratantes son libres de restringir el ámbito de aplicación del CDI a los impuestos ordinarios, de extenderlo a los extraordinarios, o incluso de establecer disposiciones especiales.

La Ley N° 28378, publicada el 10 de noviembre de 2004, derogó el Impuesto Extraordinario de Solidaridad a partir del 1 de diciembre de 2004, en tal sentido, su inclusión expresa en los CDIs bilaterales suscritos carece de contenido.

### **Régimen Único Simplificado**

En enero de 1994, mediante el Decreto Legislativo No 777 se introdujo el Régimen Unico Simplificado (RUS), no obstante a partir del 1 de enero de 2004 se encuentra vigente el “Nuevo Régimen Único Simplificado” - Nuevo RUS.<sup>63</sup> Los sujetos del Nuevo RUS pagan una cuota mensual, en sustitución del Impuesto a la Renta de tercera categoría, Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.

En los CDIs suscritos con Chile y Canadá se ha excluido del ámbito del convenio al Régimen Único Simplificado, por cuanto, si bien sustituye al Impuesto a la Renta también sustituye al Impuesto General a las Ventas, que no forma parte del convenio; y, además, debido a que el RUS se aplica mediante un sistema de cuotas fijas.<sup>64</sup>

### **Impuesto Temporal a los Activos Netos**

---

<sup>63</sup> Conforme al Decreto Legislativo N° 937 publicado el 14.11.2003.

<sup>64</sup> Resultado de la Consulta Ciudadana “Los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y para prevenir la Evasión Fiscal”, publicada por el Ministerio de Economía y Finanzas en Julio del 2001.

Disponibile en la página web: <http://www.mef.gob.pe>

El Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN en adelante), se introduce a través de la Ley N° 28424 publicada el 21 de diciembre de 2004 y es aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. El Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior y la obligación surge al 1 de enero de cada ejercicio. La base imponible del Impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado.

No obstante, el ITAN constituye un crédito contra el impuesto a la renta<sup>65</sup> y es susceptible de devolución; en tal sentido, no constituiría un impuesto independiente: ni a la renta, ni al patrimonio. Si bien su base imponible la conforma cierto patrimonio, tal hecho no lo convierte en impuesto patrimonio. En esencia se trata de un adelanto o anticipo del Impuesto a la Renta, para lo cual es preciso recordar que su creación se debió a la necesidad de sustituir el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta<sup>66</sup> que fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional.<sup>67</sup>

En el CDI suscrito con Chile se señala:

**Artículo 2.-**

2. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
  - (a) en el Perú, los impuestos establecidos en la “Ley del Impuesto a la Renta”; y, el Impuesto Extraordinario de Solidaridad en cuanto afecta el ingreso por el ejercicio independiente e individual de una profesión;
  - b) en Chile, los impuestos establecidos en la “Ley del Impuesto a la Renta”.

**Protocolo**

5. (...)

- (II) Precísase que la renta producida por buques factoría no se encuentra comprendida en el ámbito del presente Convenio, aplicándose la ley interna de cada Estado.

En el CDI suscrito con Canadá se señala:

---

<sup>65</sup> a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre. b) Contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta.

<sup>66</sup> Creado por la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 publicada el 02.08.2002.

<sup>67</sup> Mediante Sentencia del 28.09.2004 recaída en el expediente N° 0033-2004-AI.

**Artículo 2.-**

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
  - (a) en el caso de Canadá, los impuestos a la Renta establecidos por el Gobierno de Canadá bajo la Ley del Impuesto a la Renta (Income Tax Act), en adelante denominado “Impuesto canadiense”; y
  - (b) en el caso de Perú, los impuestos a la renta establecidos en la “Ley del Impuesto a la Renta”; y, el Impuesto Extraordinario de Solidaridad en cuanto afecta el ingreso por el ejercicio independiente e individual de una profesión, en adelante denominados “Impuesto peruano”.

Decisión 578

**Artículo 1.- Ámbito de Aplicación**

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

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

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

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

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

**Artículo 3 - Definiciones**

**CAPÍTULO II  
DEFINICIONES**

**Artículo 3  
DEFINICIONES GENERALES**

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas; el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

b) el término “empresa” se aplica al ejercicio de toda actividad empresarial o profesional o negocio;

d) las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;

e) la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;

f) la expresión “autoridad competente” significa:

i) (en el Estado A): .....

ii) (en el Estado B): .....

g) el término “nacional” se aplica a:

i) toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante;

ii) toda persona jurídica, sociedad colectiva o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

h) la expresión “actividad empresarial o profesional” y el término “negocio” incluyen la ejecución de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

El artículo 3 de los Modelos comprende varias disposiciones generales necesarias para la interpretación de los términos utilizados en el Convenio. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que algunos términos importantes

se definen en otros artículos del Convenio. Así, las expresiones “residente” y “establecimiento permanente” se definen, respectivamente, en los artículos 4 y 5, mientras que otros términos que aparecen en los artículos dedicados a categorías particulares de renta (entre otros “rendimientos de bienes inmuebles”, “dividendos”) se definen en las propias disposiciones de dichos artículos.

El párrafo 2 es de suma importancia para efecto de la aplicación de los CDIs, en tanto establece un criterio general de interpretación de los términos utilizados en el CDI y no definidos en el mismo. Se plantea la cuestión, sin embargo, de determinar cuál es la legislación aplicable para interpretar los términos no definidos en el Convenio pudiendo ser la legislación vigente en el momento de la firma del Convenio o la legislación vigente en el momento de su aplicación o exigencia del impuesto. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE concluyó que prevalece la legislación del momento de aplicación, y en tal sentido en 1995 modificó el MCOCDE para precisar dicho punto explícitamente.

## Territorio

La definición de “Perú” contenida en el CDI con Chile no hace referencia al territorio, mientras que la incluida en el CDI con Canadá sí lo hace, no obstante de la misma no fluye claramente qué constituye el territorio peruano, principalmente en lo referido al mar. Por su parte, la Decisión 578 prevé que la expresión “territorio de uno de los Países Miembros” significará indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

La definición de territorio es de suma importante para efecto del impuesto a la renta, en tanto el criterio de sujeción objetivo está vinculado con la fuente de renta, la cual en la mayoría de tipos de renta nos remite al territorio peruano. El inciso e) del artículo 9 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>68</sup> y modificatorias, señala como rentas de fuente peruana, entre otras, a las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional, por lo tanto es importante poder identificar el contenido del citado término.

No obstante, se desconoce si el territorio comprende las 12 millas o 200 millas, en tanto el artículo 54 de la Constitución Política del Estado de 1993 se refiere al “*dominio marítimo que comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de 200 millas marinas*”.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Publicado el 23.12.2004.

<sup>69</sup> Es preciso señalar que el artículo 4 de la Ley N° 28621 (publicada el 04.11.2005) determina las líneas de base del dominio marítimo del Perú.

Con relación a la norma antes citada, el Tribunal Fiscal considera que dicho dispositivo señala de forma clara que las 200 millas de dominio marítimo se encuentran comprendidas como parte del territorio del Estado Peruano. En ese sentido, no tiene base legal la afirmación de que *“la zona marítima de 200 millas declarada por el Perú sólo tiene fines económicos (zona exclusiva marítima) para la preservación, protección, conservación y utilización de recursos naturales y no constituyen mar territorial y tampoco forma parte del territorio nacional; y que por ello el territorio nacional sólo se extiende por 12 millas”*.<sup>70</sup>

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Constitucional del 20 de enero de 2006, recaída en el Expediente N° 2689-2004-AA/TC que reconoce la aplicación de derechos arancelarios sobre las 200 millas de cableado submarino, estaría reconociendo implícitamente a las citadas millas como parte del territorio nacional.<sup>71</sup>

El caso particular de Chile, que es un país limítrofe la definición de territorio se torna complicada, en tanto, existen discrepancias de larga data, las cuales se han puesto en evidencian el año 2008 en que el Perú ha solicitado a la Corte de la Haya que determine el curso del límite marítimo entre los dos Estados conforme al derecho internacional. El Perú sostiene que la frontera marítima con Chile debe ser fijada por una línea equidistante a las costas de los países, y no paralela, ya que esta delimitación le resta territorio marítimo.

En concordancia con la falta de definición de algunos aspectos relacionados al territorio, como se ha señalado anteriormente, apropiadamente se excluye del ámbito de aplicación del CDI con Chile la renta producida por buques factoría, en virtud al numeral 5 del Protocolo suscrito en la oportunidad de la suscripción del citado CDI el 8 de junio de 2001.

## CDI Chile

### **Artículo 3.-**

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se

---

<sup>70</sup> Tal temperamento ha sido recogido, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Fiscal N° 8786-A-2001.

<sup>71</sup> La Sentencia hace referencia al aspecto espacial como el lugar de acaecimiento, citando al artículo 5 del Decreto Legislativo N° 809. Sin embargo, es el artículo 10 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 129-2004-EF publicado el 12.09.2004 el que establece que el territorio aduanero es la parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera y que las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional.

infiera una interpretación diferente:

- (a) el término “Perú” significa la República del Perú;
- (b) el término “Chile” significa la República de Chile;

## CDI Canadá

### Artículo 3.-

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:
  - (a) el término “Canadá”, empleado en un sentido geográfico, significa el territorio de Canadá, comprendiendo:
    - (i) cualquier región fuera del mar territorial de Canadá, que de acuerdo con leyes internacionales y las leyes de Canadá, es un área respecto a la cual Canadá pueda ejercer los derechos referentes al suelo y subsuelo marino y a sus recursos naturales, y
    - (ii) el mar y el espacio aéreo sobre cualquier área referida en la cláusula (i);
  - (b) el término “Perú”, empleado en un sentido geográfico, significa el territorio de la República del Perú, el cual incluye además de las áreas comprendidas dentro de su reconocido territorio nacional, las zonas marítimas adyacentes y el espacio aéreo dentro del cual la República del Perú ejerce derechos soberanos y jurisdicción de acuerdo con su legislación y derecho internacional;

## Definición de tráfico internacional

En cuanto al tráfico internacional que típicamente comprende el transporte efectuado por buques o aeronaves, existe una variante en el CDI suscrito con Chile, asumimos que por tratarse de un país limítrofe. En tal sentido, la expresión “tráfico internacional” adicionalmente incluye todo transporte efectuado vehículos de transporte terrestre explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante. La definición es aplicable fundamentalmente respecto al artículo 8 del MCOCDE y MCONU.

## CDI Chile

### Artículo 3.-

- (g) La expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por una nave, aeronave o vehículo de transporte terrestre explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.

### **Definición de Autoridad Competente**

En los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá y la CAN el Ministro de Economía o su representante autorizado constituye la autoridad competente, mientras que en Chile lo es el Ministro de Hacienda o su representante autorizado; y en Canadá lo es el Ministro de la Renta Nacional (“*the Minister of National Revenue*”) o su representante autorizado.

El Ministerio de Hacienda, mediante la Resolución Exenta N° 321, del 12 de abril de 2004, designó al Director del Servicio de Impuestos Internos, como representante autorizado del Ministro de Hacienda en la función de “autoridad competente” con las atribuciones, responsabilidades y obligaciones que se establecen en el Convenio entre la República de Chile y la República de Perú para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio.<sup>72</sup>

En el caso de los demás países miembros de la Comunidad Andina, sus autoridades competentes son: De Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado; de Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado y de Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado. En el caso de Venezuela, que al momento de la adopción de la Decisión 578 por parte de la Comunidad Andina formaba parte de ella, consideraba como autoridad competente al Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

### **Otras definiciones incluidas en la Decisión 578**

La Decisión 578 incluye definiciones adicionales a las contenidas en el artículo 3 de los Modelos de la OCDE y la ONU. Algunas de ellas, son incluidas por los Modelos citados, pero en otros artículos, tal como la definición de regalías usualmente incluida en el segundo párrafo del artículo 12 de los Modelos y la de intereses incluida en el tercer párrafo del artículo 11.

El régimen andino para evitar la doble imposición, contiene la definición de domicilio, fuente productora, ganancias de capital y de pensiones, términos que no son definidos en los Modelos de la OCDE y de la ONU, sino que se admite el significado contenido en la legislación interna de los países contratantes en función a su legislación interna. El análisis del domicilio se ha efectuado en la parte correspondiente al artículo 1, lo relativo a las otras definiciones se tratará en los Comentarios a los artículos correspondientes a cada tipo de renta; no obstante la definición de “fuente productora” es de

---

<sup>72</sup> Así lo da a conocer la Circular N° 8 del 26 de enero del 2005 del SII. [www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.htm](http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.htm)

suma importancia, en tanto, la Decisión 578 establece como jurisdicción tributaria al país que constituye la fuente productora de renta.

### **Definición de fuente productora: Criterios de sujeción previstos en la Ley del Impuesto a la Renta y en la Decisión 578**

Considerando que las normas jurídicas solo tienen incidencia en quienes alcanza la soberanía del estado que las dicta, los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta definen el derecho de un Estado a imponer el citado gravamen en determinadas personas.

Al margen de la jurisdicción que tendrá derecho a gravar con el impuesto a la renta determinada renta generada en un país distinto al de residencia o domicilio -en cuyo caso prima el estado de la fuente- considero que la principal variante entre los modelos internacionales (OCDE y ONU) y la norma comunitaria, consiste en que a nivel multilateral comunitario tanto la Decisión 40 como la 578 han adoptado criterios de fuente uniformes en el propio CDI aplicables a todos los Países Miembros.

En tal sentido es pertinente conocer qué rentas califican como de fuente peruana según la Ley del Impuesto a la Renta, para a su vez, identificar en los casos en que tal calificación tiene validez o ha sido sustituida por algún CDI bilateral o multilateral.

Como se ha expuesto al inicio de este trabajo, de acuerdo a la doctrina los criterios básicos de sujeción que se reconocen en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales son:

1. Criterio personal o subjetivo: Implica la sujeción al gravamen atendiendo a circunstancias personales de quien participa en la hipótesis de incidencia tributaria.
2. Criterio de la fuente de la renta: También conocido como criterio territorial u objetivo, implica la sujeción a gravamen atendiendo a circunstancias de tipo económico.

La soberanía fiscal del Estado se ejerce sobre un determinado espacio físico, en cuyo ámbito se dan los hechos impositivos imputables a los contribuyentes no domiciliados, cuya tributación obedece a vínculos territoriales y no personales.<sup>73</sup>

La Ley del Impuesto a la Renta establece que los criterios personal y de la

---

<sup>73</sup> CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. "Manual de Fiscalidad Internacional". Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de la Hacienda Pública.

fuentes se aplican conjuntamente, de modo tal que los domiciliados tributan por sus rentas de fuente mundial;<sup>74</sup> mientras que los no domiciliados tributan por sus rentas de fuente peruana.

En tal sentido es pertinente conocer qué rentas califican como de fuente peruana según la Ley del Impuesto a la Renta, para a su vez, identificar en los casos en que tal calificación tiene validez o ha sido sustituida por algún CDI bilateral o multilateral en función a la primacía de éstos sobre la Ley y a la incorporación al derecho nacional de los Tratados prevista por la Constitución, conforme se detalla a continuación:

- En virtud a lo previsto por el artículo 55 de la Constitución de la República de 1993, los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.
- La Resolución del Tribunal Fiscal N° 03041-A-2004 del 14 de mayo de 2004 -que constituye precedente de observancia obligatoria- establece la primacía de los tratados sobre las leyes, entre otros, en virtud a la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados ratificada por el Perú mediante Decreto Supremo N° 029-2000-RE publicado el 21 de setiembre de 2000.<sup>75</sup>

No obstante, del análisis de los CDIs bilaterales celebrados con Chile y Canadá, plenamente en vigor, se concluye que las reglas de fuente previstas en la Ley del Impuesto a la Renta gozan de plena validez y vigencia, en tanto ambos, siguiendo los Modelos de la OCDE y de la ONU, no estipulan reglas de fuente y respetan las previstas internamente por cada Estado Contratante.

La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta, según lo previsto por la Decisión 578. Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán grava-

---

<sup>74</sup> La Ley del Impuesto a la Renta no lo señala expresamente; sin embargo su artículo 6 señala que “están sujetas al impuesto a la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país...”.

<sup>75</sup> Mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nros. 02362-A-2002, 02361-A-2002, 02360-A-2002, 02355-A-2002, 02354-A-2002, 02344-A-2002, entre otras, se había adoptado el criterio que durante la vigencia de la Constitución de 1993, el Decreto Supremo N° 016-91-AG (dictado con fuerza de ley y cuya vigencia fue restituida mediante el Decreto Ley N° 25528 de fecha 6 de junio de 1992) modificó las disposiciones aduaneras previstas en el Protocolo Modificatorio del Convenio Peruano Colombiano de 1938, aprobado mediante Resolución Legislativa N° 23254, bajo el entendido que el tratado y la ley tenían la misma jerarquía.

bles en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en la misma norma.

La Decisión 578 prevé 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 a la renta o sobre el patrimonio.

En tal sentido, es preciso dejar claro que las reglas de fuente contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta y las previstas en la norma comunitaria no se complementan, sino que por el contrario la norma comunitaria prevalece,<sup>76</sup> dejando sin efecto a la Ley del Impuesto a la Renta, para las situaciones en las que se encuentran involucrados Países Miembros. Lo mismo ocurriría potencialmente, si algún otro CDI incluyera una regla de fuente que difiera de la prevista por la ley interna.

Lo antes señalado, implica en muchas situaciones, la incorporación de nuevas reglas de fuente a nuestro ordenamiento legal, que difieren de las señaladas en la Ley del Impuesto a la Renta y que dan lugar a la tributación o no tributación de los beneficiarios de la norma comunitaria.

A efecto de determinar la fuente, conforme al criterio territorial u objetivo existen diversos factores que pueden ser seleccionados por el legislador para definir la soberanía fiscal efectiva sobre determinado tipo de rentas. A continuación se expone los criterios adoptados por la Ley del Impuesto a la Renta y la norma comunitaria para los diferentes tipos de renta.

- a) Situación de la fuente productora: Es una de las principales modalidades del criterio de pertenencia económica, en tanto vincula la fuente de la renta al lugar donde se considera situado físicamente la fuente productora. La Ley del Impuesto a la Renta reconoce como rentas de fuente nacional condicionando a la situación en el territorio de la República del Perú a:
- Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos,<sup>77</sup> cuando los predios estén situados en el territorio de la República.
  - Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados en el territorio de la República.

La Decisión 578 considera el criterio de situación de la fuente productora para:

---

<sup>76</sup> Figura conocida en la doctrina como “*treaty overrides*”.

<sup>77</sup> Incluyendo a los que procedente de su enajenación.

- Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles al país en el cual estén situados dichos bienes.
  - Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros.
  - Las ganancias de capital al país en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte y títulos, acciones y otros valores.
- b) Lugar de la realización o prestación de los servicios: Atribuye la fuente de la renta al lugar donde se ejecuta un servicio o se desarrolla un trabajo personal determinado. La Ley del Impuesto a la Renta reconoce como rentas de fuente nacional observando el lugar a:
- Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
  - Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en el territorio nacional.<sup>78</sup>

La Decisión 578 considera como fuente al lugar donde se hubieran efectuado a:

- Los beneficios resultantes de las actividades empresariales<sup>79</sup> distintas a las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría.

---

<sup>78</sup> Excepto el caso de dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior. Para su consideración como renta de fuente peruana tampoco se requiere que la prestación de servicios sea en el Perú en el caso honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.

<sup>79</sup> En tal sentido, cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

- La prestación de servicios por parte de empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría (salvo funciones oficiales debidamente acreditadas y tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional).
  - Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público.
- c) Lugar de la utilización económica: Tradicionalmente este criterio es aplicable a la renta de capitales, entendiéndose que la renta será de fuente nacional si las prestaciones del capital son utilizadas en el país, lo que implica la colocación financiera del capital en el país. De esta manera la regla de fuente se rige por el lugar donde ocurre el aprovechamiento económico de la fuente de la renta; sin embargo, actualmente se ha extendido el ámbito de aplicación del criterio, en tal sentido la Ley del Impuesto a la Renta utiliza este criterio para determinar como de rentas fuente peruana:
- Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las regalías.<sup>80</sup>
  - Las producidas por capitales, así como intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera.
  - Asistencia técnica
  - Ventas y servicios rendidos a través del Internet.

Por su parte, la Decisión 578 lo utiliza:

- Para las regalías, como único criterio.
  - Para el caso de las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, se considera como fuente el territorio en que se produzca el “beneficio de tales servicios”, en estricto no hace referencia a la utilización económica. Sin embargo, la Decisión 578 contiene la presunción *Juris Tantum* de que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto; lo cual nos llevaría a la regla de fuente conocida como “domicilio del pagador”.
- d) Lugar de residencia de la entidad emisora: Este criterio atiende al domicilio de la entidad que, básicamente, emite valores mobiliarios.

---

<sup>80</sup> Definidas en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Constituye un criterio formal que facilita la ubicación de la fuente generadora de la renta. La Ley del Impuesto a la Renta lo aplica en los siguientes tipos de rentas:

- Dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades incluyendo los rendimientos de ADR's y GDR's<sup>81</sup> que tengan como subyacentes acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.
- Ganancias de capital por enajenación de valores mobiliarios.
- Los intereses de obligaciones, 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.

La Decisión 578 prevé como fuente de los dividendos y participaciones al país donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.<sup>82</sup> Asimismo, respecto a las ganancias de capital considera que los títulos, acciones y otros valores, tienen como fuente el territorio en que se hubieren emitido.

e) Del pago (o domicilio del pagador): Constituye un criterio complementario a los antes expuestos y éste somete a gravamen los rendimientos obtenidos cuando son satisfechos por alguna persona que es domiciliada en territorio nacional. En general, se aplica este criterio cuando la persona que paga la renta, está comprometida en una operación trilateral, la Ley del Impuesto a la Renta establece el criterio del pago para:

- Las regalías pagadas por un domiciliado.
- Las producidas por capitales, así como intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera.
- Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un domiciliado.

La Decisión 578 considera este criterio para:

---

<sup>81</sup> ADR's - Recibos de Depósito Americano (*American Depositary Receipts*) y los GDR's - Recibos de Depósito Globales (*Global Depositary Receipts*).

<sup>82</sup> El segundo párrafo del artículo 11º señala, a su vez, que el País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

- Los intereses y demás rendimientos financieros (exclusivamente al territorio en el cual se imputa y registra su pago).
  - Para el caso de remuneraciones correspondientes a las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional (domicilio del empleador).
  - Por otra parte, las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría tienen como fuente al territorio en el que se produzca el beneficio de tales servicios, que salvo prueba en contrario, es el lugar donde se imputa y registra el correspondiente gasto.
  - Para las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes como alternativo para los casos en los que no existiere contrato suscrito.
- f) El uso del mercado: Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas sin mediación de establecimiento permanente que sean realizadas o estén localizadas en el país, tendrán su fuente en este territorio por el hecho del ejercicio de tal explotación económica.<sup>83</sup> La característica de este criterio es la ausencia de presencia material o física en el mercado del consumidor.

La citada regla mantiene un problema conceptual referido a la posibilidad de entenderse producida una renta correspondiente a una actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia de un titular con poder de gestión sobre la empresa. El sustento sería que la actividad económica del no residente se valora por su naturaleza y alcance preexistente, antes de la realización de la misma en el territorio.<sup>84</sup>

La Ley del Impuesto a la Renta ha utilizado este criterio de sujeción para las siguientes rentas:

- Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> Nótese que bajo este criterio puede entenderse producida una renta de actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia del titular con poder de gestión sobre la empresa.

<sup>84</sup> ROSEMBUJ, Tulio. "Derecho Fiscal Internacional". Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas. Primera edición, Buenos Aires, 2003.

<sup>85</sup> O de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes.

La Decisión 578 no hace referencia directa a este criterio.

- g) Lugar de suscripción del contrato: Este criterio no lo contiene la Ley del Impuesto a la Renta. La Decisión 578 lo utiliza para las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes. No obstante, cuando no existiere contrato, considera fuente de tales rentas al país desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Respecto a los criterios objetivos de sujeción de la renta antes señalados se observa que las variantes entre la Ley del Impuesto a la Renta y la norma comunitaria son:

- Que en el ámbito de la norma comunitaria, el artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>86</sup> -que regula situaciones especiales en que se considera determinada renta como de fuente peruana- no tiene efecto.
- Existen criterios de sujeción previstos por el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta que coinciden con los establecidos en la Decisión 578, entre otros, los referidos a las rentas producidas por predios, así como las rentas por originadas en el trabajo personal.
- Existen determinados tipos de renta para los cuales el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto más de un criterio de sujeción, es decir, criterios alternativos, mientras que la Decisión 578 adopta sólo uno de ellos, en tal caso, tendría validez como único criterio el reconocido por la Decisión 578, dejando de lado a los otros, tal el es caso de las regalías cuyo único criterio de sujeción sería el de la utilización a efecto de aplicar el gravamen en fuente en virtud de la Decisión 578, careciendo de importancia el domicilio del pagador. De la misma forma, para identificar la fuente de los intereses no será relevante que el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país.
- Existen criterios de sujeción nuevos y diferentes a los previstos por el artículo 9 de la LIR, introducidos por la Decisión 578 que son aplicables y prevalecen frente a los criterios adoptados por la Ley del Impuesto a la Renta, como es el caso de los servicios profesionales prestados en el exterior por una empresa, distintos a la asistencia técnica, los cuales producen un beneficio en el Perú y cuyo gastos es imputado y registrado en el Perú o las pensiones o anualidades u otras rentas periódicas.

---

<sup>86</sup> Por ejemplo las dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior o los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.

cas cuya fuente es el lugar en el que se suscribió el contrato.

- Situaciones en las que se desvinculan rentas del Perú para someterlas a gravamen en otro país miembro. Tal sería el caso, por ejemplo, de una empresa peruana que brinda servicios de consultoría llevados a cabo en el Perú que producirán un beneficio en Colombia, Ecuador o Bolivia. Nótese que en este caso si bien en el Perú tal renta debe considerarse exonerada, no se exime de tributación a la renta generada, en tanto debería ser gravada en el país miembro en el que se produce el beneficio, al margen de la regla interna de fuente que contemple tal país.

#### **Artículo 2.-**

- i) El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.
- j) La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.
- k) El término “pensión” significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término “anualidad” significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.
- l) El término “intereses” significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.

#### **Cuestiones relacionadas con la calificación de rentas como de determinada “fuente”**

Si bien corresponde a la legislación tributaria interna de cada país establecer la estructura tributaria que para ese país se ha diseñado por parte del

legislador, lo usual en un mundo tan abierto y globalizado, es que cada vez las figuras tributarias de los diferentes países sean más parecidas.

No obstante, es también muy frecuente que las legislaciones difieran en la calificación y definición de determinados tipos de rentas, lo cual puede constituir fuente de conflictos en los casos en los que se establece un gravamen diferente para dichos tipos.

Los antes expuesto puede ocasionar que impuestos similares o parecidos graven los mismos tipos de rentas o beneficios, produciéndose situación de doble imposición internacional, en el ámbito de países que no cuentan con un CDI y también en los que si cuentan con estos tratados. En tales supuestos las rentas simultáneamente tienen una fuente nacional y otra extranjera (conocido como conflicto fuente - fuente).

Supongamos dos países con impuestos a la renta con las mismas características, en el que bajo el esquema de un CDI los ingresos por regalías o cánones se consideran rentas que tributan en el país de residencia del sujeto pasivo que los percibe.

Puede ocurrir que lo que un país considera como regalía o canon no coincida con el concepto que tiene el otro de ese tipo de renta, de forma que teniendo conceptos homologados respecto a quién está sujeto a tributación y con criterios de residencia o fuente similares, el conflicto surja al obtener el residente en un país una renta en otro que sea calificada jurídicamente de forma diferente, pudiéndose llegar a una situación de doble imposición internacional.

Es preciso notar que incluso el crédito por impuestos pagados en el extranjero, incluidos unilateralmente por los países conforme a su legislación, no sería aplicable porque estos ingresos corresponderían a rentas de fuente extranjera, estando en el presente supuesto ante rentas de fuente propia.

#### **Artículo 4 - Residencia**

Artículo 4  
RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta ex-

presión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

### **Concepto de residencia en general**

Los nexos que relacionan a un estado con los sujetos pasivos de la obligación tributaria del impuesto a la renta se basan tratándose de personas naturales en la residencia, domicilio o ciudadanía. En tal sentido los países han implementado diversas normas para atribuir la condición de domiciliado a los sujetos. En cuanto a las personas naturales, el tratamiento varía según se trate de personas nacionales o extranjeras. Por su parte, la residencia de las personas jurídicas es determinada por el lugar de creación o constitución,<sup>87</sup> el lugar o sede principal de sus negocios o el lugar o sede

<sup>87</sup> No obstante, los Comentarios al MCOCDE en el desmerecen tal criterio, al señalar en el Comentario 22 “no parece adecuado dar importancia a un criterio puramente

del gerenciamiento efectivo.

Usualmente las legislaciones contemplan que los nacionales que tengan domicilio en el país de acuerdo con las normas del derecho común se consideran residentes para efecto del Impuesto a la Renta. Tratándose de menores de edad u otros incapaces, se considera que estos domicilian en la residencia habitual de sus representantes legales.

Por su parte, cada Estado define los requisitos que deben reunir los extranjeros para ser considerados residentes. En cuanto a personas físicas o naturales usualmente en base a un criterio objetivo determinado por la estadía o un criterio subjetivo determinado por el deseo de permanencia o la combinación de ambos.

### **Calificación de las personas naturales como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes a los extranjeros**

Respecto al criterio subjetivo, la regla que internacionalmente goza de mayor aceptación es que los extranjeros que residen o permanecen en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un período cualquier de doce (12) meses adquieren la residencia o domicilio; sin embargo, tal norma es susceptible de modificaciones en cada legislación, así por ejemplo se observan usualmente las siguientes variaciones:

- En los doce (12) últimos meses: Argentina, Brasil y Perú
- En el año calendario: Chile, Colombia
- En el año fiscal: España, Colombia

Las variaciones que se presentan son, entre otras, la permanencia de seis meses, en lugar de los ciento ochenta y tres (183) días. Así por ejemplo, en Chile se considera como residente a toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses de un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.

De la misma forma, en Colombia la residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de seis (6) meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o período gravable.

Es importante resaltar que el extranjero que constituya domicilio o residencia en Chile, durante los tres (3) primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas.

---

formal como es la inscripción en un registro”.

Una disposición similar a la anterior es contenida en la legislación colombiana, no obstante, considera los cuatro (4) primeros años, en tal sentido, los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al Impuesto sobre la Renta a partir del quinto (5) año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

En España se considera la permanencia durante 183 días del año fiscal, y el núcleo o base de sus actividades o intereses económicos. Este último criterio citado también es considerado por México. Asimismo, se presumirá, salvo prueba en contrario, que un contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan.

Además, las personas físicas de nacionalidad española que acreditan su nueva residencia en un paraíso fiscal, permanecen con la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes, salvo se trate de personas físicas residentes en Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre que cumplan ciertos requisitos.

Por su parte Argentina requiere la permanencia durante un periodo de 12 meses, con ausencias temporarias que no deben exceder los noventa días.

En cuanto al ánimo de permanencia, es preciso citar el caso de Chile, en el que una persona se considera domiciliada en el citado país, si de sus actividades o situación personal es posible presumir que desea permanecer en ese país, lo cual no depende necesariamente de su presencia en Chile, sino de otras circunstancias que demuestren o evidencien su ánimo de permanencia.

Colombia tiene una regla vinculada a la familia pero orientada exclusivamente a sus nacionales; en tal sentido se consideran como residentes a las personas naturales nacionales que conservan la familia o el asiento principal de sus negocios en tal país, aun cuando permanezcan en el exterior.

Calificación de las personas jurídicas como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes a los extranjeros

La residencia de las personas jurídicas es determinada en muchos países de Latinoamérica en función a su lugar de constitución, así sucede, entre otros, en el Perú, Chile y Argentina; mientras que otros consideran como criterio de residencia la sede de dirección efectiva, como sucede con la mayoría de los países miembros de la OCDE, entre ellos México y España.

Debe notarse, no obstante, que algunos países usan varios criterios alternativos a efecto de considerar como residente a una entidad, por ejemplo España considerará como persona jurídica a la:

- Que se hubiese constituido conforme a la Ley española.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español (cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades).

Adicionalmente, es facultativo de la AEAT presumir que una entidad radicada en un país o territorio de nula tributación tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que se acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

### **Residencia en los CDIs**

En el esquema de los CDIs el concepto de “residente de un Estado contratante” cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos:

- I. Para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un CDI;
- II. Para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia del conflicto Residencia - Residencia (doble residencia); y
- III. Para resolver los casos en que la doble imposición se origine en el conflicto de jurisdicciones tributaria Residencia - Fuente, en tanto existe un gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación.

El artículo 4 tiene por objeto definir la expresión “residente de un Estado contratante”, así como resolver los casos de doble residencia, a través de la utilización de *Tiebreaker Rules* para los supuestos de doble residencia.

Los Modelos de CDI de la OCDE y de la ONU no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de “residente” y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado.

El Comentario 6 del MCOCDE cita un ejemplo para permitir comprender

mejor la situación, y a su vez, es aplicable para ver la diferencia en la aplicación de los CDIs suscritos en base al MCOCDE y lo previsto por la Decisión 578: Una persona física tiene una vivienda permanente en el Estado A, donde viven su esposa y sus hijos. Ha permanecido más de seis meses en el Estado B y, conforme al derecho interno de éste último, se somete a imposición como residente del mismo por razón de la duración de su estancia en ese Estado. Ese sería el típico caso del conflicto originado por las legislaciones vigentes de Colombia y del Perú. De esa forma, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposición plena a tal persona. El CDI debe resolver tal conflicto.

En este caso particular, el artículo (conforme a las disposiciones del párrafo 2) da preferencia al Estado A, que en nuestro ejemplo sería el Perú. Sin embargo, ello no implica que el artículo establezca reglas especiales sobre la “residencia” y que no se tome en cuenta la legislación interna del Estado B por ser incompatible con aquéllas. En realidad se trata, simplemente, optar entre el derecho de uno u otro Estado y esa es la finalidad de las reglas especiales que el artículo propone.

La conclusión antes arribada sería bajo el esquema del MCOCDE, no obstante, la Decisión 578 solamente determina el domicilio de las personas físicas o naturales en función a la residencia habitual, dejando de lado otras consideraciones que pudieran utilizar las legislaciones internas de los países miembros.

Conforme a la interpretación general de la mayoría de los países miembros de la OCDE, los gobiernos de cada Estado, así como de cualquiera de sus subdivisiones políticas o entidades locales, son residentes de ese Estado a los efectos del CDI. No obstante, es preciso señalar que el artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una inafectación subjetiva respecto al Sector Público Nacional, con excepción de las Empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

Por su parte, cuando un Estado no considera a un ente como domiciliado para efectos fiscales y le aplica el régimen de transparencia fiscal gravando a los socios sobre su porcentaje de renta de la sociedad ésta última no está sujeta a impuesto y no puede ser considerada residente en dicho Estado. En tal caso, como la renta del ente “transita” hacia los socios en virtud de la legislación interna de ese Estado, los socios son las personas que están sujetas al impuesto sobre esta renta y pueden solicitar gozar de los beneficios de los convenios firmados por los Estados en los que son residentes.

Para resolver este conflicto Residencia - Residencia en el caso de personas físicas, se establecen reglas especiales que dan preferencia al vínculo con un Estado frente al vínculo con el otro. En la medida de lo posible, el crite-

rio de preferencia será tal que no permita dudas, de forma que la persona de que se trate cumpla las condiciones requeridas solamente en un Estado y, al mismo tiempo, reflejará una vinculación de tal naturaleza que justifique la atribución de la potestad tributaria al Estado en cuestión. Los hechos a tomar en consideración, a los efectos de las reglas especiales, serán aquéllos que se produzcan durante el período en que la residencia del contribuyente afecta a su sujeción a imposición, período que puede ser de duración inferior al período impositivo. Por ejemplo, en el curso de un año natural, una persona física es residente del Estado A, conforme a la legislación fiscal de ese Estado, desde el 1 de enero al 31 de marzo, trasladándose después al Estado B. Como dicha persona física reside en el Estado B más de 183 días, será considerada residente del Estado B durante todo el período impositivo conforme a la legislación fiscal de ese Estado. De la aplicación de las reglas especiales al período 1 de enero al 31 de marzo, resulta que la persona física es residente del Estado A. En consecuencia, ambos Estados deben tratar a la persona física como residente del Estado A durante dicho período y como residente del Estado B del 1 de abril al 31 de diciembre.

El artículo da preferencia al Estado contratante en el que la persona física disponga de una vivienda permanente. Este criterio bastará frecuentemente para resolver el conflicto que se plantea, por ejemplo, en el caso de una persona física que tiene una vivienda permanente en un Estado contratante y vive durante cierto tiempo en el otro Estado contratante.

La letra *a)* quiere decir, por lo tanto, que para la aplicación del Convenio en caso de conflicto Residencia - Residencia se considera como residencia de la persona física el lugar donde tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda; esa vivienda debe ser permanente, es decir, la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos o escuelas, etc.).

Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, el párrafo 2 da preferencia al Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, entendiéndose que es el centro de sus intereses vitales (se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc.). Cuando sea imposible determinar la residencia con arreglo a esta regla, el párrafo 2 establece como criterios subsidiarios, en primer lugar el domicilio habitual y, en segundo lugar, la nacionalidad. Si una persona física es nacional de ambos

Estados o de ninguno de ellos, la cuestión deberá resolverse de común acuerdo entre los Estados en cuestión conforme al procedimiento de Acuerdo Mutuo.

A continuación se reproduce una tabla ilustrativa elaborada por Fernando Serrano Antón<sup>88</sup> sobre los *Tiebreaker Rules* contenidos en el MCOCD: E:

FACTOR DETERMINANTE	ESTADO COMPETENTE
Contribuyente con vivienda permanente en Estado A	Estado A
Contribuyente con vivienda permanente en Estado A y B, con el centro de intereses vitales en B	Estado B
Contribuyente con vivienda permanente en Estado A y B, pero no se puede determinar el centro de intereses vitales	Estado en el que viva o resida habitualmente <sup>89</sup>
Contribuyente no tiene vivienda permanente, ni en A ni en B	Estado en el que viva o resida habitualmente
Contribuyente que tiene una vivienda o reside habitualmente en ambos Estados	Estado de su nacionalidad
Nacional de ambos Estados	Procedimiento amistoso
No posee la nacionalidad de ninguno de los dos Estados	Procedimiento amistoso

El párrafo 3 se refiere a las sociedades y a otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica. En la práctica, es poco frecuente que las sociedades y demás entidades estén sujetas a imposición como residentes en más de un Estado, pero puede ciertamente presentarse el caso si un Estado se rige por el lugar de inscripción en el registro y el otro por la sede de dirección efectiva. En consecuencia, también en el caso de sociedades y entidades se establecen reglas

<sup>88</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando, "Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la Tributación Española e Internacional" incluido en la publicación "Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes", publicada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid - España, Doc. Nº 24/02.

<sup>89</sup> La edición en español del MCOCD publicada por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) el año 2006, utiliza la palabra "mora" en vez de "vive habitualmente".

especiales de preferencia.

Conforme al Comentario 22 que descalifica la utilización de un criterio puramente formal como es la inscripción en un registro, el párrafo 3 del MCOCDE tiene en cuenta el lugar desde donde la sociedad o entidad se dirige efectivamente. La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman sustancialmente las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades empresariales o profesionales de la entidad. La sede de dirección efectiva será en general el lugar donde la persona o grupo de personas que ejerce las funciones directivas (por ejemplo, un Consejo de Administración) toma sus decisiones, el lugar donde se determinan las líneas de acción de la entidad como un todo; no obstante no puede establecerse una regla precisa y deben tomarse en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes para determinar la sede de dirección efectiva. En tal sentido, el Comentario 24 reconoce que una entidad puede tener más de una sede de gestión pero sólo una sede de dirección efectiva.

No obstante, algunos países sostienen que no es adecuado considerar como único criterio para determinar el domicilio de una entidad la sede de dirección efectiva, entre otros, Italia señala que se debe tener en cuenta el lugar en el que se desarrolla la actividad principal y esencial de la entidad para determinar la sede de dirección efectiva; Canadá hace referencia al lugar de inscripción en el registro de constitución o de organización en lo referente a las sociedades, Turquía reserva su derecho a utilizar el criterio de “oficina registrada” (oficina o sede central legal), además del de “sede de dirección efectiva” y Corea y Japón prefieren utilizar en sus CDIs la expresión “oficina central o principal”.

Debe notarse que bajo el Modelo de Convenio sobre el Impuesto a la Renta de Estados Unidos de Norteamérica de 1996, a efecto de evitar el uso indebido de los CDIs, no basta con calificar como residente según el artículo 4, sino que tal artículo debe ser leído en conjunción con el 22 denominado “limitación de beneficios”.<sup>90</sup>

### **La residencia en los CDI bilaterales**

La legislación peruana no toma en consideración como criterio de sujeción subjetivo de las sociedades y personas jurídicas la sede de dirección efectiva. La Ley del Impuesto a la Renta considera como criterio de sujeción el lugar de constitución. En tal sentido, los CDIs suscritos con Chile y Canadá

---

<sup>90</sup> DOERNBERG Richard L. y VAN RAAD Kees, “*The 1996 United States Model Income Tax Convention*”, Análisis, comentario y comparación. Editorial Kluwer Law International, Den Haag, Holanda, 1997, página 172.

consideran como criterio definitivo para la solución del conflicto Residencia - Residencia tratándose de personas distintas a las naturales, el de la nacionalidad. Si fuere nacional de ambos Estados Contratantes, o no lo fuere de ninguno de ellos o no se pudiere determinar, los Estados Contratantes harán lo posible, mediante un procedimiento de acuerdo mutuo, por resolver el caso. En ausencia de acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, dicha persona no tendrá derecho a ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por los CDIs antes señalados.

El significado de nacional se encuentra en el artículo 3 de definiciones, en el CDI con Chile en el literal (i) y significa cualquier persona jurídica o asociación constituida o establecida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante. Mientras que en el literal (h) del artículo 3 del CDI con Canadá tal término es definido como cualquier persona jurídica, sociedad de personas (*partnership*) o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.

#### CDI Chile

##### **Artículo 4.-**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.
2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
  - (a) dicha persona será considerada residente sólo del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente sólo del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
  - (b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente sólo del Estado donde viva habitualmente;

- (c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente sólo del Estado del que sea nacional;
  - (d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona, que no sea persona natural, sea residente de ambos Estados Contratantes, será considerada residente sólo del Estado del que sea nacional. Si fuere nacional de ambos Estados Contratantes, o no lo fuere de ninguno de ellos o no se pudiese determinar, los Estados Contratantes harán lo posible, mediante un procedimiento de acuerdo mutuo, por resolver el caso. En ausencia de acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, dicha persona no tendrá derecho a ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por este Convenio.

#### **Protocolo**

#### 5. (...)

- (III) Precísase que el término persona incluye a las sociedades conyugales y a las sucesiones indivisas.

#### CDI Canadá

#### **Artículo 4.-**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa:
- (a) toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, pero no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, y
  - (b) aquel Estado o subdivisión política o autoridad local o cualquier agencia o representación de tal Estado, subdivisión o autoridad.
2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona natural sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
- (a) dicha persona será considerada residente sólo del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente sólo del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses

- vitales);
- (b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente sólo del Estado donde viva habitualmente;
  - (c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente sólo del Estado del que sea nacional; y
  - (d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.
3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una sociedad sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación será determinada como sigue:
- (a) será considerada residente sólo del Estado del que sea nacional;
  - (b) si no fuere nacional de ninguno de los Estados Contratantes las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán mediante un procedimiento de acuerdo mutuo, resolver el caso y determinar el modo de aplicación del Convenio a las sociedades. En ausencia de tal acuerdo, dicha sociedad no tendrá derecho a exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por este Convenio.
4. Cuando, según la disposición del párrafo 1, una persona, que no sea una persona física o una sociedad, sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible mediante un acuerdo mutuo por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del presente Convenio a dicha persona.

#### **Protocolo**

1. Con referencia al subpárrafo (d) del párrafo 1 del artículo 3, el término "persona" en el caso del Perú, incluye a las sociedades conyugales y a las sucesiones indivisas.

#### **La residencia en la Decisión 578**

La Decisión 578 -a diferencia de los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá- hace referencia al lugar donde se encuentra la administración efectiva de las empresas como criterio alternativo frente al conflicto Residencia - Residencia ante la ausencia de instrumento de constitución o en las circunstancias en que éste no señala el domicilio.

A diferencia de los CDIs antes citados, ante la imposibilidad de determinar el domicilio con las reglas previstas en el régimen comunitario, éste establece que autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo; sin embargo, la Decisión 578 no prevé lo que sucederá en ausencia de tal acuerdo, por lo menos expresamente no señala que dicha sociedad no tendrá derecho a exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por este Convenio.

FACTOR DETERMINANTE	ESTADO COMPETENTE
Contribuyente con instrumento de constitución que señala que su domicilio es el Estado A	Estado A
Contribuyente con instrumento de constitución no existe, o existiendo que no señala domicilio	Estado donde se encuentre su administración efectiva
Cuando no sea posible determinar el domicilio (lo cual sucedería cuando la administración efectiva está en ambos países)	Común Acuerdo entre Autoridades Competentes

#### Artículo 2.-

- e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

#### Tributación de los no residentes, obtención de rentas sin EP

En primer lugar, debemos destacar que el impuesto a la renta constituye el clásico ejemplo de tributo determinado mediante “auto declaración” y más importante que ello “auto determinación” o sistema de “auto imposición” (*self assessment*). No obstante, la citada premisa es aplicable respecto a los residentes o domiciliados y los establecimientos permanente sobre los cuales un Estado tiene pleno control. En el caso de los no residentes, sin el vínculo del establecimiento permanente, no es posible exigir la autodeterminación en tanto el perceptor se encuentra radicado en el exterior y, por lo tanto, se ubica en una situación inmune a toda fiscalización de la autoridad nacional.

En la mayoría de países, la tributación de los no residentes, sin EP, es exclusivamente por la renta generada en su fuente; en tal sentido los criterios de sujeción establecidos por cada legislación cobran mayor importancia. Se debe considerar que si bien todos los países coinciden en el gravamen de los no residentes sólo por rentas de fuente propia, las legislaciones no son unánimes en establecer los criterios de calificación o sujeción de los distintos tipos de renta como de fuente propia.

Respecto al país de la fuente, la retención es definitiva, no susceptible de reliquidación futura, en tanto se configurando un impuesto de tipo real producido de una determinada fuente, dejando de lado las consideraciones a las características personales del perceptor. El hecho generador de la renta no es duradero sino instantáneo, y constituye una manifestación parcial y fragmentaria de capacidad contributiva.

En tal sentido atendiendo al gravamen exclusivo por las rentas de fuente generadas en países diferentes al de residencia, se han identificado las siguientes características en la tributación de no residentes en el país de la fuente:

- Tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen.
- No es posible compensación alguna entre sus rentas.
- No se toma en cuenta un período impositivo.
- Se consideran de configuración instantánea, en contraposición a la tributación de los impuestos directos por parte de los residentes.

En Chile su legislación prevé que las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país, con la peculiaridad de no inicio del plazo de prescripción en contra del fisco, en los supuestos en los que no sea posible computar como rentas líquidas percibidas las rentas de fuente extranjera en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.

### **Importancia de los agentes de retención**

Las legislaciones han establecido la retención definitiva como mecanismo de pago del impuesto a la renta de los no domiciliados. Se considera que la retención en la fuente es definitiva, cuando no está sujeta a reliquidación futura, en tales casos, en puridad lo que se está configurando es un impuesto de tipo real, al producido de una determinada fuente, sin consideración a las características personales del perceptor.

La doctrina atribuye a la retención definitiva un hecho generador que no es duradero sino instantáneo, y en el cual se grava una manifestación parcial y fragmentaria de capacidad contributiva. Por ello se afirma que el impuesto a la renta de los no residentes o no domiciliados es de configuración inmediata, a diferencia del impuesto a la de los residentes cuya configuración es anual.

Los agentes de retención son aquellos sujetos que realicen pagos a beneficiarios de rentas residentes en el exterior y se constituyen en obligados cuando éstos hubiesen realizado pagos, abonos en cuenta o puesta a disposición. Usualmente son responsable solidarios con dichos extranjeros hasta por el monto de los impuestos causados por dichos pagos así como por los accesorios correspondientes.

### **Determinación del impuesto a la renta de no residentes**

Usualmente la base imponible sobre la que se aplica la retención del impuesto a la renta correspondiente a no domiciliados es equivalente al íntegro de la renta bruta, en tanto, el no residente no puede aplicar deducciones, a diferencia del domiciliado.

En todos los países materia del estudio, las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. La tributación debe ser operación por operación, por lo que no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales.

Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno.

Sin embargo, existen otros supuestos en los que la ley establece que la retención a no domiciliados procede sobre renta neta, para cuya determinación se prevé una presunción o ficción usualmente la situación se presenta en los siguientes supuestos:

1. Cuando la ley prevé mecanismos para determinar ganancia o renta neta para las renta de fuente propia en general.
2. Cuando una actividad se desarrolla parte en el país y parte en el extranjero (rentas internacionales)

Un caso en el que se establece una única presunción aplicable para todos los tipos de renta se encuentra en la legislación boliviana, la misma que se rige por el criterio territorial de imposición.<sup>91</sup> Otro país en el que se prevé

---

<sup>91</sup> En Bolivia se establece que cuando se paguen rentas de fuente boliviana a benefi-

una presunción de rentas lo constituye Argentina, que para la totalidad de tipos de renta ha previsto distintos porcentajes presuntos de renta neta, sobre la cual se aplica la tasa general del 35% (treinta y cinco por ciento).<sup>92</sup>

En España, en los casos de prestaciones de servicio, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin EP, será la diferencia entre los ingresos íntegros y los siguientes gastos:

- De personal
- De aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos
- De suministros

Un caso singular que prevé el gravamen sobre renta neta, es el otorgado por la legislación de España a las personas físicas residentes en otro Estado miembro de la UE, que sean contribuyentes del IRNR, los cuales pueden optar por tributar en el IRPF si acreditan su domicilio en la UE y obtienen durante el ejercicio en España, como rendimientos del trabajo y de actividades económicas, al menos el 75% (setenta y cinco por ciento) de la totalidad de sus rentas.

En el Perú se permite la deducción de porcentajes “flat” tratándose exclusivamente de rentas obtenidas por no residentes personas naturales, conforme al siguiente detalle:

- Rentas por el arrendamiento de inmuebles: 20% (veinte por ciento)
- Rentas de capital: 10% (diez por ciento)

---

ciarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del monto total pagado o remesado. Quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% (veinticinco por ciento) de la utilidad neta gravada presunta. En tal sentido, la tasa efectiva será el 12.5% (doce punto cinco por ciento) sobre la renta bruta.

<sup>92</sup> En la LIG, se establecen porcentajes de presunción de ganancia neta de fuente argentina, respecto a lo pagado a los beneficiarios del exterior sin EP, no admitiéndose prueba en contrario, conforme al detalle siguiente -entre otros-: Prestación de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría 60%, y cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención, 80%. 35% por la explotación en Argentina de derechos de autor, inscritas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor. Intereses pagados por créditos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero; los porcentajes son del 43% (cuarenta y tres por ciento) y 100% (cien por ciento). 70% (setenta por ciento) de sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país.

- Rentas de trabajo sin relación de dependencia: 20% (veinte por ciento)

Adicionalmente en el Perú existe un supuesto aplicable a la enajenación por parte de no domiciliados de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste, a efecto de garantizar a los inversionistas extranjeros la recuperación de su capital invertido. El tema se desarrollará a detalle cuando se trate el artículo 13 del MCOCDE relativo a las ganancias de capital.

### **Certificados de residencia**

Si bien la mayoría de países están involucrados en la celebración de CDIs y en su gran mayoría procede la aplicación directa de los CDIs -en contraposición al método de la devolución posterior- no en todos ellos se han implementado las medidas administrativas para su óptima aplicación. El Perú se ubica en este segundo grupo, en tanto no se ha regulado:

- La emisión de Certificados que permitan acreditar la condición de residentes o domiciliados en el país; ni
- La exigencia en el Perú de los Certificados emitidos por autoridades de los países con los que el Perú cuenta con un CDI.

En tanto no se regule el requerimiento de un certificado de residencia por parte de los agentes de retención en el Perú, la residencia o condición de residente en un país que cuenta con CDI con el Perú puede demostrarse a través de todos los medios admitidos en Derecho, lo cual, no obstante paradójicamente provoca el efecto inverso de incertidumbre en el agente de retención.

Nótese que la acreditación debe probar una residencia de naturaleza tributaria y no otras modalidades de residencia, como puedan ser la administrativa, laboral, etc. Aurora Ribes,<sup>93</sup> a efecto de corroborar la afirmación anterior respecto a España, cita a las Resoluciones de la Dirección General de Tributos del 26 de mayo y 21 de diciembre de 2998, entre otras, que negaron la validez como elementos probatorios de la residencia fiscal, de certificados de empadronamiento, recibos de consumo de agua, gas y otros similares. Asimismo señala, que el Tribunal Económico-Administrativo Central, como la Audiencia Nacional han postulado que la residencia fiscal no se demuestra con tarjetas de residencia o pasaportes, ni con otros documentos no autenticados. Cabe señalar que en España las normas que regulan la emisión del certificado son Resoluciones de la Dirección General

---

<sup>93</sup> RIBES RIBES, Aurora, "La problemáticas de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes", BIB 2005/2472, Madrid 2005.

de Tributos, lo cual es criticado ampliamente por razones de insuficiencia de rango, principalmente por la ausencia de mandato legal alguno.

En tal sentido, se considera necesario para la efectiva aplicación de los beneficios previstos en los CDIs la sustentación por parte del no residente de su condición de residente en otro Estado Contratante, así como la acreditación de la residencia en un país con el cual el Perú tenga celebrado un CDI.

El objetivo de los certificados se centra en el control en la aplicación directa del CDI, en tal sentido el Certificado de Residencia emitido por la autoridad competente de un país tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en otro Estado Contratante a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI.

Generalmente el pagador o agente retenedor de rentas a no domiciliados sustenta en dicho certificado, debidamente otorgado por la autoridad correspondiente del otro Estado y presentado por el contribuyente, las retenciones aplicadas a los pagos a un residente en el otro Estado Contratante de conformidad a lo establecido en un CDI suscrito entre ambos países.

Usualmente el contribuyente no residente que no presente este certificado al pagador o agente retenedor al tiempo de verificarse la retención, podrá acompañarlo a la solicitud de devolución por los impuestos pagados en exceso.

Cada país establece cuáles certificados son válidos; usualmente lo son los certificados debidamente otorgados por la autoridad que corresponda del otro Estado Contratante, siempre que en él se consigne que el contribuyente en cuestión es residente de ese Estado Contratante y que dicho contribuyente se encuentra sujeto a impuestos en dicho país por el período de tiempo que en él se señale.

Adicionalmente, a efectos del control, los países han sofisticado los requisitos de la solicitud de emisión del certificado de residencia. En tal sentido, se requiere que el residente informe el país, el tipo de renta y el monto de la contraprestación a que tendrá derecho en el otro país contratante. A título ilustrativo es pertinente conocer cómo proceden Chile, México y Argentina.

- En Chile, la Circular N° 17 del 30 de marzo de 2004, emitida por el SII, establece modelos de certificados de residencia y de situación tributaria en Chile para ser presentados en países con los cuales se mantiene CDI vigente, como también a las demás Administraciones Tributarias y señala procedimiento para obtener y expedir estos documentos. Debe notarse, asimismo, que Chile lidera la emisión de certificados, en

tanto éstos son emitidos *on line* a través de la Internet a partir de noviembre del 2005. Ese mecanismo de emisión, a su vez, permite la verificación por el mismo medio efectuada por cualquier persona, en cualquier lugar del mundo.

- En México la propia Ley del Impuesto sobre la Renta (DOF 29-12-2005; DOF 28-06-2006; DOF 05-07-2006; DOF 18-07-2006) prevé en su artículo 5 que los beneficios de los CDIs sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los CDIs establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en la Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda. Asimismo se establece que las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.
- En Argentina la emisión de los Certificados de Residencia se rigen por lo previsto en la Resolución General N° 3497/92. Debe notarse que el certificado requerido por Argentina, prevé la siguiente cláusula: *“El suscripto declara que el/la sociedad es residente en ..... y que no posee EP o base fija en la República Argentina, y asimismo reúne todos los requisitos previstos para la aplicación del presente convenio”*. La cláusula antes citada ha ocasionado problemas con los beneficiarios residentes en Estados Contratantes que han celebrado CDIs con Argentina y que no podían acceder a lo previsto en éstos por carecer de un certificado en el sentido requerido por la AFIP.

El objetivo de dar un plazo de vigencia a los certificados de residencia es aminorar el riesgo de un acogimiento indebido y, por otro, el de hacer viable la aplicación por parte del perceptor de los beneficios previstos en el CDI, sin dejar de lado la seguridad jurídica que debe tenerse en todo momento. La vigencia de los Certificados de Residencia varía; así tienen validez de un mes en México, de un año en España, de quince meses en Argentina.

Por su parte, resulta conveniente desde la perspectiva del control de las Administraciones Tributarias que el certificado señale el país en el cual se utilizará el certificado, lo cual corresponde a lo indicado por el residente en su solicitud. Tal situación consta en los certificados emitidos por Chile y

por España.

Una característica común a los certificados emitidos por las Administraciones Tributarias de España, Chile, Argentina y México es que se emiten en el idioma español y no son bilingües; a diferencia del certificado emitido por la Administración Tributaria de Brasil cuya información preimpresa está consignada en tres idiomas, el de origen que es el Portugués y adicionalmente en los idiomas inglés y francés. La emisión de los certificados en un solo idioma constituye una limitante, en tanto, éste tendría que ser de fácil acceso ya que está destinado, en un primer momento, en la mayoría de los casos, a la comprensión del agente de retención.

Los certificados incluyen la designación del país en que será utilizado, lo cual constituye una importante herramienta de control para la Administración, en tanto induce al contribuyente a incluir las rentas obtenidas en los países distintos al de residencia dentro de la renta de fuente mundial.

En cuanto a los certificados que requiere un país del otro Estado contratante a efecto de otorgar beneficios de un CDIs, no se considera conveniente solicitar abundante información o confirmaciones, porque ello podría imposibilitar o dificultar la emisión por parte del otro Estado Contratante; o que los certificados emitidos regularmente se consideren insuficientes.

Como muestra de que el comportamiento antes señalado no es el más adecuado, es importante hacer mención a la situación que se produjo en Argentina al aprobar un Formato de Certificado de Residencia conforme a la Resolución General Nº 3497, que en la práctica no podía ser obtenido por los contribuyentes canadienses a efecto de la obtención de los beneficios del CDI celebrado entre Canadá y Argentina, en tanto la Autoridad Competente de Canadá no se encontraba en la capacidad de confirmar algunas de las declaraciones solicitadas en el Certificado.

En el Formulario requerido por la AFIP de Argentina para determinar los beneficios tributarios bajo el CDI se pedía que sea la Autoridad Competente de Canadá quien confirme que una persona tenía el status de residente canadiense. Adicionalmente, se solicitaba el número de declaraciones hechas por la persona, así como la certificación de la veracidad y corrección de las mismas. También se pedía -entre otros- la confirmación de que la persona no tenía un EP en Argentina y finalmente si la persona era titular de las exenciones previstas por el convenio. Las Autoridades Competentes de Canadá y Argentina, acordaron que:

- El formulario no sea firmado por la Autoridad Competente de Canadá, sino por la Agencia Oficial de Recaudación de Canadá (CRA).

- La certificación de la CRA es solamente respecto a la calidad de residente de la persona de Canadá.
- La certificación de la CRA no sería considerada como una confirmación respecto a declaraciones hechas por la persona, incluyendo que la persona no tenga EP en Argentina, reúna todos los requisitos y sea titular de las exenciones previstas por el CDI.

Frente a quienes sostienen que no es necesaria la emisión de certificados de residencia (corriente europea), es preciso señalar que en el caso del Perú considero necesario recurrir a tales certificados, en tanto no se han implementado medios alternativos eficaces a fin de obtener información sobre el no residente, dado que las herramientas de cooperación entre los países, el intercambio de información y la asistencia mutua no ha sido potencializada, fundamentalmente por la reducida red de CDIs con la que se cuenta.

Por otra parte, es importante maximizar el uso de la tecnología desde la perspectiva de la empresa como de la administración tributaria, en tal sentido, resulta valiosa la herramienta implementada por el SII de Chile que permite que el agente de retención del Perú, por ejemplo, verifique en línea la autenticidad del certificado de residencia para efecto de la aplicación del CDI bilateral, lo cual lo libera de recurrir a otros sustentos de la residencia del beneficiario de la renta chileno.

No obstante, es sumamente perjudicial que la aplicación del CDI con Chile se vea frustrada en perjuicio de los contribuyentes peruanos en el citado país, debido a la exigencia de un certificado que la Administración Tributaria del Perú no emite; situación que esperamos se revierta a la brevedad. En tal sentido discrepamos ampliamente de tal práctica administrativa de admitir el certificado de residencia como única acreditación posible de la residencia fiscal de un contribuyente en el Perú, nos adscribimos, en consecuencia, al sector doctrinal que considera que la condición de residente puede probarse a través de todos los medios admitidos en Derecho, y no sólo mediante los certificados de residencia, en tanto ni el CDI ni el protocolo suscrito con Chile requiere la acreditación de la residencia fiscal a través de un certificado de residencia necesariamente.

Los CDIs en vigor con Chile y Canadá no hacen referencia al Certificado de Residencia, no obstante, el CDI suscrito con España el 06 de abril de 2006 si contiene una cláusula al respecto en el numeral III del Protocolo.

En tal sentido se prevé que a fin de acreditar la residencia en un Estado Contratante a efectos del tal CDI, se expedirá un certificado de residencia en el que deberá constar expresamente que la persona es residente en el

Estado Contratante a efectos del CDI. La autoridad competente para la expedición de dichos certificados será el Superintendente Nacional de la SUNAT o la persona en quien delegue y en el caso de España, el Delegado de la AEAT competente por razón del territorio o persona en quien delegue o su homólogo o persona en quien delegue en el caso de las Diputaciones Forales del País Vasco y Navarra.

## Artículo 5 - Establecimiento permanente

### Artículo 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres;

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Como lo reconoce la doctrina unánimemente, en el plano de las rentas derivadas de actividades económicas, el más relevante entre los elementos desencadenantes de su sujeción será el hecho de que el contribuyente no residente disponga en territorio de otro país de un lugar fijo de actividad o, en suma, que se encuentre en cualquiera de los supuestos que

legalmente determinan la existencia de un EP a efectos tributarios.

La existencia del EP constituye un factor definitivo de la soberanía fiscal por lo que la sujeción de las rentas empresariales y profesionales, en su gran mayoría, dependerá de esta circunstancia. Mediando un CDI, la concurrencia o no de EP significará la tributación o no de las rentas empresariales obtenidas por el no residente.<sup>94</sup>

La gravabilidad de los activos localizados en el territorio del Estado impositor, pertenecientes a extranjeros no considerados residentes, es consecuencia directa del principio de conexión territorial económica; sin embargo, en la mayoría de casos, la posibilidad de gravar se limita a los intereses económicos de los no residentes localizados dentro del territorio del Estado impositor.

Las personas jurídicas extranjeras pueden ser alcanzadas por gravámenes directos sobre la ganancia atribuible a un EP situados en el Estado impositor como si se tratase de una persona jurídica residente o bajo un concepto similar desarrollado por la legislación interna de cada país.

No existe un único principio general de atracción al ámbito del Impuesto a la renta para el caso de no residentes. En cuanto a la renta gravada del EP, se pueden distinguir en las legislaciones dos modalidades de afectación:

- I. Afectación del EP por su renta de fuente del país impositor, adoptada por la mayoría de países.
- II. Afectación del EP por su renta de fuente mundial, que implica el gravamen de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención. Este tipo de gravamen se encuentra en menor medida en las legislaciones, por ejemplo Argentina es uno de los pocos países en el que los establecimientos permanentes ubicados o localizados allí están alcanzados sobre las utilidades de fuente argentina o extranjera a ellos atribuible; en tal sentido se aprecia la afectación del EP por su renta de fuente mundial, que implica el gravamen de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

Esta definición tiene relevante importancia por cuanto los CDIs suelen establecer que los beneficios empresariales sólo tributan en el Estado de residencia de la empresa, salvo que opere en el otro Estado a través de un establecimiento permanente en él situado. La existencia de un estableci-

---

<sup>94</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, "La fiscalidad de los no residentes en España (II): Hecho imponible y supuestos de exención". Manual de Fiscalidad Internacional/IEF (2004), página 202.

miento permanente, deviene en consecuencia como la condición necesaria para someter a gravamen los beneficios empresariales.

Antes del año 2000, en el MOCDE la renta de las actividades profesionales y de otras de carácter independiente era tratada por separado en el artículo 14. Las disposiciones de este artículo eran similares a las aplicables a los beneficios empresariales pero se utilizaba el concepto de base fija y no el de establecimiento permanente, ya que originalmente se había considerado que este último concepto sólo debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales. La eliminación del artículo 14 en el año 2000 reflejó el hecho de que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el artículo 7 o el 14. La eliminación del artículo 14 significó, pues, que la definición de establecimiento permanente se aplica desde entonces a lo que previamente constituía una base fija.

No obstante lo antes señalado, el MCONU no ha sido actualizado en tal sentido y mantiene en su texto el artículo 14. En la Tercera Reunión del Comité de Expertos de la Organización de las Naciones Unidas, llevado a cabo en Ginebra del 29 de octubre al 2 de noviembre de 2007, se debatió el tema y se acordó mantener el artículo 14 en el MCONU.

De manera general, ambos Modelos definen el establecimiento permanente como cualquier lugar fijo de negocios donde la empresa realiza toda o parte de su actividad, tras lo cual pasa a enumerar determinados supuestos que determinan la existencia de un establecimiento permanente (entre otros, sedes de dirección, sucursales, fábricas, talleres, minas). Por otro lado, en los dos Modelos se suelen especificar determinados supuestos que, en ningún caso, implican la existencia de un establecimiento permanente (realización de actividades a través de un agente mediador y actividades auxiliares o preparatorias de la principal).

Por otro lado, los CDIs dejan claro que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Usualmente, frente los supuestos contemplados por la legislación interna, cuando existe un CDI celebrado bajo el MOCDE o el MCONU escapan a la noción de establecimiento ciertos lugares de actividad que no revisten relevancia, por su carácter meramente auxiliar o preparatorio respecto de la actividad esencial propia de la empresa.

Concordante con el razonamiento antes expuesto, se observa que en relación a lo previsto por la legislación interna del impuesto a la renta -específicamente por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta- la definición de establecimiento permanente dada por los Modelos de CDI es más restringida, en tanto, bajo su esquema, entre otros, dejarían de tener tal calidad las instalaciones móviles utilizadas para la exploración o explotación de recursos naturales, entre otros supuestos considerados positivamente como establecimiento permanente por la legislación interna y no por el CDI. Obviamente, para efecto de la aplicación del CDI dejan de tener importancia los supuestos considerados por la legislación nacional y prevalecen los previstos por el CDI.

El CDI celebrado por el Perú con Chile sigue el MCOUDE en los siguientes párrafos, no obstante en cuanto al inciso f) del segundo párrafo, extiende la calidad de establecimiento permanente a cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

**Artículo 5.-**

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
  - (a) las sedes de dirección;
  - (b) las sucursales;
  - (c) las oficinas;
  - (d) las fábricas;
  - (e) los talleres;
  - (f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.
8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Por su parte el CDI suscrito con Canadá contiene también la consideración de establecimiento permanente a cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

**Artículo 5.-**

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una

- empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
    - (a) las sedes de dirección;
    - (b) las sucursales;
    - (c) las oficinas;
    - (d) las fábricas;
    - (e) los talleres;
    - (f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.
  8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Es preciso notar que el Convenio multilateral de la CAN prevé como jurisdicción tributaria exclusivamente al país de la fuente; en tal sentido, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que tales rentas tengan su fuente productora.

La definición adoptada en el artículo 5 del MCONU es una de las disposiciones que extiende al país de la fuente su poder de imponer impuestos, en relación con el MOCDE, a través del reconocimiento de un concepto más amplio de establecimiento permanente.

En tal sentido, en el MCONU se identifican fundamentalmente cinco (5) disposiciones que difieren del MOCDE con el objetivo antes señalado, éstas son las referidas a las obras de construcción, a la prestación de servicios, a las excepciones a la consideración de EP (entrega de bienes y combinación de actividades excluidas del concepto), a los agentes y a las compañías de seguros. A continuación se trata de cada una de las variantes antes detalladas.

Adicionalmente, es importante saber que en los últimos años la OCDE ha venido analizando la aplicación del concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico, habiéndose publicado trabajos de este organismo que pretenden clarificar esta controvertida cuestión. En tal sentido, en diciembre del 2002 la OCDE luego de evaluar el tema concluyó que las características internacionalmente reconocidas del EP podían aplicarse a la nueva realidad del comercio electrónico.

Para tal efecto no se modificó el texto del artículo 5 del MCOCDE, pero se incorporaron Comentarios en tal sentido, añadiéndose inmediatamente después del Comentario 42 los párrafos 42.1 al 42.10. Se incluyó líneas abajo el análisis de los Comentarios adicionados y lo relativo a la legislación peruana vinculada al comercio electrónico.

### **Obras de construcción**

Respecto a las obras de construcción, las diferencias entre las provisiones del MCOCDE y el MCONU radican en que el primero prevé en 12 meses el período mínimo requerido para ser calificado como establecimiento permanente, mientras que el MCONU lo reduce a seis meses y le otorga tal calidad a las actividades de supervisión, sin tomar en cuenta que éstos sean prestados por el principal o por un subcontratista.

Conforme a lo expuesto por el Comentario 20 correspondiente al artículo 5 del MCOCDE, la propia naturaleza de un proyecto de construcción o de montaje puede obligar al contratista a desplazar su actividad continuamente, o al menos de vez en cuando, a medida que el proyecto avanza. Este sería el caso, por ejemplo, de la construcción de una carretera o de un canal, del dragado de un río o de la instalación de conducciones. En tal caso, es indiferente que el equipo de trabajo no esté durante doce meses en un determinado emplazamiento. Las actividades realizadas en cada localización concreta forman parte de un único proyecto, y éste debe ser considerado como un establecimiento permanente si las actividades duran, en su conjunto, más de doce meses.

En 1969 ya se notó que una obra, construcción o proyectos similares que involucraban millones de dólares, podían durar solamente por tiempo limitado y que sería injusto para el país en el cual se llevaba a cabo el proyecto, privarlo de la facultad de gravar tales utilidades solamente por la duración limitada, por lo tanto se sugirió establecer un límite de seis meses. El MCONU de 1980, así como la versión del año 2002, reproducen ese tiempo límite.

Sin embargo, de acuerdo con algunos miembros del Grupo de países subdesarrollados en 1980 sostuvieron que el límite de tiempo debía ser removido, debido a que:

- Podría ser que la construcción, ensamblaje y actividades similares podrían resultar de muy corta duración, debido a la moderna y alta tecnología, y aún así otorgar altas utilidades a las empresas.
- Podía ser usado por las empresas de los países exportadores de capital para evadir impuestos en el país de la fuente.

- No había razón por qué un proyecto de construcción no debía ser tratado de la misma forma que los artistas y atletas quienes son gravados en el lugar donde prestan sus actividades sin tomar en cuenta la duración de las mismas.<sup>95</sup>

Por otra parte, en 1998 se sugirió que la revisión del MCONU tome en cuenta cómo la innovación tecnológica podría tener el efecto de erosionar la fuente de tributación, por ejemplo, haciendo posible la realización de negocios grandes con residentes de un país sin establecer un establecimiento permanente en el país.<sup>96</sup>

Aunque el tiempo límite de acuerdo con el MCOCDE es doce meses, la OCDE también ha reconocido que este límite da lugar a abusos, dado que algunas veces se ha encontrado que las empresas dividen sus contratos en varias partes, cada una cubriendo períodos menores que el límite y atribuyéndolas a una compañía diferente, la cual, sin embargo, pertenece al mismo grupo. La idea detrás del límite es que se fomente que la empresa realice operaciones preparatorias o auxiliares en el otro estado contratante sin llegar a ser gravable inmediatamente en el otro estado, de modo que se permita un permanente y más largo compromiso en el último estado.

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá consideran como establecimiento permanente a las obras de construcción cuya duración excede 6 meses, incluyendo las actividades de supervisión conforme al MCONU,<sup>97</sup> los citados CDIs contienen idéntica literalidad.

#### **Artículo 5.-**

3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:
  - (a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las

---

<sup>95</sup> NACIONES UNIDAS Departamento de Economía Internacional y Asuntos Económicos, Modelo de Convenio Para Prevenir la Doble Imposición entre Países Desarrollados y Subdesarrollados 64, NACIONES UNIDAS Doc. ST/ESA/102, NACIONES UNIDAS Sales No. E.80.XVI.3 (1980).

<sup>96</sup> NACIONES UNIDAS Departamento de Economía Internacional y Asuntos Económicos, Reporte del Grupo Ad Hoc de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios en su Octava Reunión 9, NACIONES UNIDAS Doc. ST/ESA/258 (1998).

<sup>97</sup> A diferencia de los casos de Venezuela y Ecuador, la totalidad de los CDIs suscritos por Argentina, Bolivia, Brasil, Chile y Perú consideran como establecimiento permanente a las obras de construcción cuya duración excede 6 meses, conforme al MCONU. Mayor detalle se encuentra en la investigación de VILLAGRA CAYAMANA Renée Antonieta, “La red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países de Sudamérica” incluida en el Compendio de Monografías “Fiscalidad Internacional” dirigida por Fernando Serrano Antón, editorial del Centro de Estudios Financieros (CEF), Madrid - España, Edición 2007, página 1259 a la 1314.

actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses, y

(...)

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del Artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas, sustancialmente similares o están conectadas entre sí.

### **Prestación de Servicios**

El MCONU va más allá del concepto de “base fija”, en tanto bajo su regla, la sola prestación de servicios como tal permite la tributación de la empresa en el Estado de fuente, aún si la empresa no tiene una base fija en aquel Estado, en la medida en que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

Es muy importante resaltar la evolución del concepto de establecimiento permanente y la prestación de servicios incluso a nivel de la OCDE, evidenciada en la propuesta de incorporación de los párrafos 42.11 al 42.48 a los Comentarios del artículo 5 del MCOCDE 2008 del 21 de abril de 2008.<sup>98</sup>

Respecto a las consultorías negocio a negocio (*business-to-business consulting service*), es claro que uno de los principales medios de retener en el país la tributación de tal renta es la posibilidad de gravar en fuente la renta del negocio de un establecimiento permanente.<sup>99</sup> Por su parte, es preciso notar que el plazo considerando en el artículo 5.3(b) debe ser concordante con el previsto en el artículo 14, a efecto de evitar problemas de calificación o intentos de elusión por parte de algunas empresas prestadoras de

---

<sup>98</sup> La citada incorporación incluiría un texto alternativo al artículo 5 que tendría el efecto de crear un “*deemed* establecimiento permanente” en circunstancias en las que bajo las disposiciones principales del artículo 5 éste no existiría. La propuesta se acercaría a lo previsto por el MCONU en el sentido de considerar a la prestación de servicios como establecimiento permanente sujeto a condiciones innovativas, entre otras, que las rentas del negocio atribuidas por el establecimiento permanente constituyan más del 50% del total de la renta bruta del negocio activo de la empresa durante el período en que los servicios son prestados en el otro país. ([www.oecd.org](http://www.oecd.org))

<sup>99</sup> VAN DER BRUGGEN, Edwin, “*PE Implications When Furnishing Consulting Services under OECD and U.N. Model Treaties*”. Tax International Notes del 21 de mayo de 2001, página 2623 a la 2636.

servicios.<sup>100</sup>

Los CDIs celebrados por Perú con Chile y Canadá siguen el MCONU al incluir la provisión del artículo 5.3(b) y son consistentes con el plazo previsto en el artículo 14 previsto en ciento ochenta y tres (183) días. Sin embargo, el CDI suscrito entre Perú y España condiciona la calificación de establecimiento permanente a la prestación de servicios cuando las actividades prosigan por más de nueve (9) meses.

En general, todos los CDIs suscritos por Chile, incluido el celebrado con el Perú, consideran a la prestación de servicios como establecimiento permanente cuando continúan por más de 183 días en un período de 12 meses; sin embargo, la misma ha originado numerosos problemas.

En el año 2005, el Servicio de Impuestos Internos (SII) absolvió una consulta<sup>101</sup> específica sobre el CDI suscrito por Chile con el Perú, en la que concluye que “en aquellos casos en que no se configure un establecimiento permanente en Chile en los términos que define el artículo 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que podría ocurrir por ejemplo, cuando la empresa envía personal que se limita a desarrollar la actividad que le ha sido encomendada, pero que no tiene poder para actuar en su representación, la empresa queda sujeta al Impuesto Adicional de retención contemplado en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. En otras palabras, disponía que el tratamiento tributario general otorgado a las empresas no era aplicable a los establecimientos permanentes originados por los servicios prestados más de 183 días y que era procedente aplicar las retenciones sobre el monto bruto de los pagos, sin ninguna deducción.

La interpretación hecha por el SII dio lugar a que los contribuyentes alegaran “discriminación”, la cual estaba prohibida en virtud al artículo 26 de los mismos CDIs,<sup>102</sup> asimismo, señalaban que conforme a la Constitución chilena y las leyes domésticas, los tratados suscritos por Chile formaban parte de la legislación nacional, lo cual desvirtuaba la interpretación del SII y ponían a todos los establecimientos permanentes bajo las mismas disposiciones sin ninguna diferencia.

---

<sup>100</sup> VAN DER BRUGGEN, Edwin, en “*PE Implications When Furnishing Consulting Services under OECD and U.N. Model Treaties*” cita como ejemplos incoherencia lo previsto en los CDIs suscritos por Tailandia, entre otros con la República Checa y con China, así como el caso del CDI suscrito entre India y Francia cuyo plazo del artículo 14 resulta inferior al del artículo 5.3(b).

<sup>101</sup> La N° 2,890/2005.

<sup>102</sup> Así lo manifiesta GONZALES, Osiel en “*Chilean IRS ruling on PE taxation raises treaty-related questions*”. *Worldwide Tax Daily* del 27 de enero de 2006.

No obstante, es preciso señalar que recién el año 2005 la Constitución de Chile incorporó la disposición que prevé que lo acordado en los Convenios forma parte de su derecho nacional -equivalente a la contenida en la Constitución de la República del Perú de 1993 en su artículo 55- en tal sentido, en la actualidad resultará improcedente la retención cuando se aplica el criterio objetivo de configuración de establecimiento permanente por la prestación de servicios, en tanto, corresponde que el tal establecimiento goce del mismo tratamiento que el previsto para los establecimientos permanentes por la legislación interna.<sup>103</sup>

La SUNAT, ante una consulta relativa al tratamiento de la prestación de servicios por más de 183 días en el marco del CDI con Chile, se pronunció en el Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000 en el sentido de que procedía el tratamiento aplicable a cualquier establecimiento permanente reconocido por la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual implicaba su tributación de forma autodeterminativa y la improcedencia de la retención.

Si bien, en el esquema del MCOCDE es impensable que un CDI pueda incorporar supuestos de gravamen, como los demuestra abundante bibliografía en tal sentido -considerando que un CDI se limita exclusivamente a atribuir el derecho a gravamen al país de la fuente y/o residencia- es preciso señalar que esto es perfectamente posible en los países en los sus Constituciones prevén que sus tratados suscritos forman parte de su legislación nacional, lo cual implica que no es necesario que determinado supuesto sea previsto previamente por la legislación nacional para tener efecto.

Nótese que las disposiciones de un CDI pueden ser imperativas y facultativas; en tal sentido, en el Perú si una cláusula de redactada bajo la primera forma citada, es totalmente posible que mediante ella se creen, modifiquen o supriman tributos, en virtud al artículo 55 de la Constitución del Perú que no requiere una norma interna que recoja la misma disposición.

Es preciso señalar, asimismo, que el marco jurídico que rodea a la suscripción de convenios tributarios, usualmente, difiere del vigente constitucionalmente en Perú -y Chile, entre otros- en tanto su Constitución prevé una prelación de normas diferente. Por ejemplo, históricamente en Estados Unidos los tratados tienen el mismo rango que las leyes (*statutes*) y bajo la

---

<sup>103</sup> Es preciso notar, que es usual que el SII modifique sus pronunciamientos contenidos en Circulares, cuando se modifica el marco legislativo, así lo hizo, entre otros, cuando revirtió su posición respecto al otorgamiento de créditos a través de los CDIs en supuestos adicionales a los previstos en su ley interna mediante la Circular N° 50-2005 emitida el 05 de setiembre de 2006. No obstante, al no haberse emitido Circular previa respecto al establecimiento permanente (únicamente se pronunció al resolver una consulta) no se espera que el SII modifique expresamente su pronunciamiento.

regla judicialmente desarrollada, ante un conflicto entre un tratado y una ley, la última emitida primará sobre la otra.<sup>104</sup>

Finalmente, en cuanto a la posibilidad de que la configuración de un establecimiento permanente por prestación de servicios por más de 183 días en el marco de CDI genere potencialmente, en algunos supuestos, un tratamiento menos favorable al que tendría un contribuyente en la ausencia de un CDI, es pertinente señalar que la idea de que “siempre un CDI establecerá un marco igual o mas ventajoso que el de la legislación interna”, está siendo sometida a juicio, pues se están dando numerosos casos, incluso en el esquema puro del MCOODE, en que la tributación en virtud a un CDI resulta más gravosa que sin éste. Un ejemplo lo constituye el caso de los CDIs suscritos por Alemania que a partir de 1999 no permitirían la deducción de pérdidas de sus contribuyentes provenientes de sus establecimientos permanentes del extranjero.<sup>105</sup> Si bien, la Corte Tributaria Federal de Austria revirtió tal posición en una sentencia del 25 de setiembre del año 2001, lo hizo exclusivamente bajo la consideración del impedimento a la discriminación previsto en el marco del Tratado de la Unión Europea.

#### Artículo 5.-

3. La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

(...)

- (b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del Artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas, sustancialmente similares o están conectadas entre sí.

#### **Excepciones a la consideración de EP: entrega de bienes y combinación de actividades excluidas del concepto.**

El párrafo 4 del artículo 5 enumera algunas actividades de negocios, las

---

<sup>104</sup> Whitney v. Robertson, 124 U.S. 190, 194 (1888): En el supuesto de conflicto entre un tratado y la ley, “*the one last in date will control the other*”.

<sup>105</sup> KESSLER, Wolfgang y DORFMUELLER Pia, “*Germany Should Reconsider Denial of Losses From Foreign PEs*”, Tax Notes International, del 7 de enero de 2002, página 49 a 51.

cuales son tratadas como excepciones a la definición general no constituyendo -por tanto- establecimientos permanentes.

El MCOCDE incluye el término “entrega” como una de las actividades que no constituyen un establecimiento permanente, mientras que el MCONU lo excluye. Esto significa que un almacén utilizado para la entrega constituirá establecimiento permanente.<sup>106</sup>

La presencia de stock de bienes para una pronta entrega facilita la venta del producto y por ello hace posible la obtención de la utilidad en el país por el hecho de que la empresa tiene tal almacén.

Los CDIs suscritos por el Perú siguen el MCOCDE incluyendo la entrega como una de las actividades que no constituye establecimiento permanente; tales disposiciones contradicen lo previsto por la legislación interna que -al no señalar la entrega dentro de los numerales 1 y 2 del inciso b) del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta- considera que el uso de instalaciones destinadas a entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa y el mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin de su entrega constituyen positivamente establecimientos permanentes.

Por su parte, siguiendo el MCONU, los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá, no contienen cláusula (literal f) del párrafo 4 del artículo 5 del MCOCDE) que prevé que no se considera que el mantenimiento de un lugar fijo de negocios constituye establecimiento permanente, cuando su único fin es realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

La literalidad del cuarto párrafo del artículo 5 es idéntica en los CDIs celebrados con Chile y Canadá.

#### **Artículo 5.-**

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

---

<sup>106</sup> Nótese que el Comentario al CMONU del año 2002 N° 16, afirma que “la supresión de las palabras “entregar” y “entrega” significa que un “almacén” utilizado con ese fin constituirá un establecimiento permanente”; sin embargo, el Comentario N° 25 señala que “...el apartado b) del párrafo 5 se debía interpretar de modo tal que si todas las actividades relacionadas con ventas se realizaban fuera del Estado anfitrión y sólo la entrega, por medio de un representante se realizaba en dicho Estado, esa situación no constituiría un establecimiento permanente”.

- (a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- (b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- (c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- (d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- (e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, u otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.

## Agentes

Conforme al MCOE las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los “agentes por cuenta de la empresa”(agentes dependientes); esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes, tales personas pueden ser sociedades o personas físicas.

Los Comentarios del MCOE señalan que resultaría contrario al interés de las relaciones económicas internacionales establecer que cualquier persona que depende de la empresa pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de ésta última, por consiguiente, se prevé la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen, en tanto fluye que la persona tiene suficiente autoridad para vincular la empresa a las actividades empresariales en el Estado considerado.

La potestad para suscribir contratos debe comprender los que se refieren a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa. Es irrelevante que la persona tenga potestad, por ejemplo, para contratar personal para la empresa con objeto de asistirle en las actividades que efectúa para la empresa o que esté autorizada para realizar, en nombre de la empresa, contratos análogos relativos exclusivamente a operaciones internas. Además, los poderes deben ser ejercidos habitualmente en el otro Estado; si ese es o no el caso se determinará en función de la situación comercial real.

Cuando se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 5, existirá

un establecimiento permanente de la empresa en la medida en que la persona actúe por cuenta de ésta última; esto es, no solamente en la medida en que dicha persona ejerza la autoridad para suscribir contratos en nombre de la empresa.

Debe notarse que se trata de un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado, ya que si es posible demostrarse que la empresa tiene un establecimiento permanente en el sentido de los apartados 1 y 2 (sin perjuicio de lo dispuesto por el apartado 4), no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple las condiciones del apartado 5.

En virtud al MCONU un agente que mantiene provisiones de bienes para entrega debe constituir un establecimiento permanente aún si no tiene ninguna autoridad para concluir contratos. Esta provisión es consistente con el artículo 5.4, el cual no exime al mantenimiento de stocks de bienes para entrega de constituir establecimiento permanente.

Todos los CDIs suscritos por el Perú siguen el MCOCDE, en tal sentido no basta el mantenimiento de stocks por parte del agente, sino también que éste tenga la posibilidad de suscribir contratos.

La definición de establecimiento permanente dada por el CDI también es más restringida que la contenida en la legislación interna respecto a los agentes, en tanto, bajo el esquema del CDI dejaría de tener importancia en la consideración como establecimiento permanente la proporción del 80% de las actividades en nombre de una empresa que conforme al artículo 3, inciso b), numeral 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

La norma citada prevé que no se considera que existe establecimiento permanente cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza, constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante realice más del 80%, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.

La literalidad de los CDIs bilaterales vigentes del Perú celebrados con Chile y Canadá es idéntica en lo que respecta a agentes.

#### **Artículo 5.-**

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que le sea aplicable el párrafo 7, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitual-

mente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de ser realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, dicho lugar fijo de negocios no fuere considerado como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas que sean distintas de las generalmente acordadas por agentes independientes.

### **Actividades de seguros**

El MCONU amplía la definición de establecimiento permanente contemplada en el MCOCDE. El cobro de premios y seguros de riesgos califican como establecimiento permanente cuando son prestadas a través de un agente de estatus independiente.

Siguiendo el MCONU los CDIs suscritos por Perú con Chile y Canadá prevén exactamente lo mismo, considerando que la recaudación de primas en un país determina la existencia de establecimiento permanente de la empresa aseguradora.

#### **Artículo 5.-**

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora residente de un Estado Contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de este otro Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente al que se aplique el párrafo 7.

### **Comercio electrónico**

Si bien el texto del artículo 5 del MCOCDE no es igual que al MCONU, lo relativo al comercio electrónico coincide en su totalidad. En tal sentido, a continuación se exponen los Comentarios incorporados por la OCDE a la luz de los dos modelos:

La discusión radica en la posibilidad de que el uso de equipo de cómputo en operaciones de comercio electrónico en determinado país constituya un EP. La pregunta da lugar a un número de problemas en relación a las disposiciones del artículo.

Si bien la ubicación en la que una empresa opera un equipo automatizado puede constituir un EP en el país donde éste se encuentra situado, es necesario establecer una distinción entre el equipo de cómputo -el cual puede establecerse en una localidad para constituir EP bajo ciertas circunstancias- y la información y el software que está siendo usado o almacenado en tal equipo.

Por ejemplo, una página web de Internet (combinación de software e información electrónica), no constituye por sí misma propiedad tangible. Por lo tanto no tiene una ubicación que pueda constituir un “lugar de negocios”, ya que en lo que concierne al software y a la información que dan lugar a la página web no se da la existencia de facilidades tales como locales o, en ciertas circunstancias, maquinaria o equipo.

Por otra parte, el servidor que almacena la página web y mediante el cual se accede a ella es parte de un equipo con ubicación física, cuya localización puede constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor.

La diferencia entre una página web y el servidor, donde ésta se almacena y se usa, es importante ya que la empresa que maneja el servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través de la citada página web.

Por ejemplo, es común que la página web mediante la cual opera una empresa sea hospedada por un servidor de Internet (ISP en adelante).<sup>107</sup> Aunque los honorarios pagados al ISP en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar el software y la información requeridos por la página web, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa, incluso en los casos en que la empresa esté en capacidad de determinar que su página web sea hospedada por un servidor en particular en un lugar en particular. En tal caso, la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación ya que la página web no se considera un bien tangible. En estos casos, no puede considerarse que la empresa ha adquirido un lugar de negocio en virtud de ese acuerdo de suministro (hospedaje). Sin embargo, si una empresa que desempeña su negocio a través de una página web y tiene a su disposición el servidor, por

---

<sup>107</sup> Siglas de “Internet Service Provider”.

ejemplo, tiene en propiedad o en alquiler y opera el servidor en el cual almacena y utiliza la página web, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un EP de la empresa si se cumplen los demás requisitos.

El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir EP si se da el requisito de ser fijo. Tratándose de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se cambie, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, deberá estar ubicado en un lugar durante un período lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del numeral 1 del artículo 5 de los MCOCDE y MCONU.

Otra cuestión, que amerita un examen caso por caso, es si el negocio de una empresa puede considerarse íntegra o parcialmente llevado a cabo en una ubicación donde la empresa tenga a su disposición un equipo informático, por ejemplo, un servidor.

Cuando una empresa opera el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que se dé un EP aunque en dicho lugar no se necesite personal para tal actividad. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando en la práctica no se necesita ese personal para realizar ahí sus actividades. Esta conclusión se aplica al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo opera automáticamente, por ejemplo, un equipo de extracción automática usado en la explotación de recursos naturales.

Otro tema se refiere al hecho de que no se considere la existencia de EP cuando las operaciones de comercio electrónico, llevadas a cabo a través de un equipo informático localizado en un determinado lugar de un país se restrinjan o limiten a actividades preparatorias o auxiliares, lo cual se examina caso por caso considerando las diversas funciones realizadas por la empresa por medio de tal equipo. Ejemplos de actividades que serían consideradas como preparatorias o auxiliares serían:

- Proporcionar un enlace de comunicación entre suministradores y clientes;
- Hacer publicidad de mercancías y servicios;
- Transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;
- Recoger datos de mercado para las empresas; y
- Proveer información.

Sin embargo, cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático, éstas deberían ir más allá de las actividades contempladas por el numeral 4 del artículo 5 de los Modelos (actividades excluidas de la consideración de establecimiento permanente) y si el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa, existiría un EP.

Lo que constituye funciones básicas de una empresa en particular depende de la naturaleza del negocio que ésta realiza. Por ejemplo, el negocio de algunos ISP consiste en explotar sus propios servidores con el propósito de hospedar páginas web u otras aplicaciones de otras empresas, para ellos la explotación de sus servidores consistente en proporcionar servicios a sus clientes es una parte esencial de su actividad comercial y no puede considerarse preparatoria o auxiliar. Distinto es el caso de una empresa comercial (*e-tailer*) que lleva a cabo su negocio de venta de productos a través de la Internet; en cuyo caso la empresa no se dedica a explotar servidores y por el sólo hecho de que pueda hacerlo desde una determinada ubicación no es suficiente para concluir que las actividades llevadas a cabo en tal ubicación sean más que preparatorias o auxiliares. Lo que debe hacerse en tal caso, es estudiar la naturaleza de las actividades realizadas en esa ubicación en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa:

- Si estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (por ejemplo, la ubicación se utiliza, como es a menudo el caso, para manejar un servidor que hospeda una página web sólo de publicidad, presentación de catálogos de productos o de información a clientes potenciales), se aplicará el numeral 4 del artículo 5 de los Modelos y la ubicación no constituirá un EP.
- Por el contrario, si las funciones típicas relativas a una venta se efectúan desde esa ubicación (por ejemplo, la firma de un contrato con un cliente, el proceso de pago y entrega de los productos se realizan automáticamente a través del equipo ubicado allí), tales actividades no podrán ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares.

#### Consideración del Servidor de Internet como “Agente Dependiente”

Como ya se ha advertido, es frecuente que un ISP hospede páginas web de otras empresas bajo sus propios servidores de Internet. La cuestión que se puede suscitar es si el numeral 5 del MCOCDE puede llevar a considerar a ese ISP como constitutivo de establecimientos permanentes de las empresas que ejerzan el comercio electrónico a través de páginas web maneja-

das por servidores propiedad y explotados por estos ISP. Aunque se pueda dar este caso en circunstancias inusuales, los ISP no constituirán agente de las empresas a las que pertenecen las páginas web las siguientes razones:

- Carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente; o
- Porque constituirán como agentes independientes que actúan en el transcurso ordinario de su negocio, lo cual es evidenciado porque albergan las páginas web de muchas compañías diferentes.
- Es también evidente que la página web no es en sí misma una “persona” tal como se define en el artículo 3 de los Modelos,<sup>108</sup> no es aplicable el párrafo 5, en tal sentido no se puede considerar que exista EP por el sólo hecho de que la página web sea un agente de la empresa en los términos que se regulan en ese apartado.

La problemática internacional se puede resumir en los siguientes dos puntos:

- El principal problema tanto para las administraciones tributarias y para el contribuyente, es que el último no debe ser puesto en la posición de tener un EP sin su conocimiento y sin suficiente presencia en ese país.<sup>109</sup>
- El problema de otorgar la calidad de EP al equipo de cómputo ubicado en determinado país responde principalmente a la habilidad de reubicar y movilizar los equipos de cómputo a conveniencia, lo cual reduce los riesgos de que se determine que los contribuyentes involucrados en operaciones de comercio electrónico tengan un EP donde ellos no lo desean. En el supuesto de que quieran que la renta sea atribuida a determinado país en el que se ubica el equipo de cómputo, lo pueden hacer a través de la creación de una subsidiaria.

### **Tratamiento en la legislación peruana**

El concepto de establecimiento permanente previsto por la legislación peruana coincide con el considerado por la OCDE,<sup>110</sup> con la peculiaridad de incluir en el mismo a las instalaciones móviles utilizadas para la exploración o explotación de recursos naturales, la cual resulta irrelevante para

---

<sup>108</sup> Artículo 3 de los Modelos de la OCDE y de la ONU, Definiciones Generales, establece “A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente: (a) el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;...”.

<sup>109</sup> Este resultado es obtenido por la conclusión de que un sitio web no puede, por sí mismo, constituir un establecimiento permanente.

<sup>110</sup> Artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

efecto del comercio electrónico. Sin embargo, para preservar la recaudación en el país de la fuente, a partir del año 2004 se ha incluido en la legislación disposiciones exclusivas respecto a servicios digitales.

En tal sentido, se considera renta de fuente peruana a la obtenida por servicios digitales prestados a través del Internet, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país, en virtud al artículo 9 inciso i), de la Ley del Impuesto a la Renta.

Se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través de Internet mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información.<sup>111</sup>

Se consideran servicios digitales, entre otros, a los siguientes:

- Mantenimiento de software.
- Soporte técnico al cliente en red.
- Almacenamiento de información (*Data warehousing*).
- Aplicación de hospedaje (*Application Hosting*).
- Provisión de servicios de aplicación (*Application Service Provider - ASP*).
- Almacenamiento de páginas de Internet (*web site hosting*).
- Acceso electrónico a servicios de consultoría.
- Publicidad (*Banner ads*).
- Subastas “en línea”.
- Reparto de información.
- Acceso a una página de Internet interactiva.
- Capacitación interactiva.
- Portales en línea para compraventa.

El servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

- Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.
- Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera

---

<sup>111</sup> En virtud al Artículo 4-A, inciso b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF.

categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad y utiliza económicamente el servicio en el país.

- Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.
- Sirva para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

### **La ausencia del término “establecimiento permanente” en la Decisión 578**

En la Decisión 578, régimen comunitario para evitar la doble imposición de la CAN, no se utiliza el término establecimiento permanente; no obstante, dado que en virtud su artículo 6 los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado, la norma comunitaria enumera algunas situaciones -no todas- en las que se considera que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro, lo cual sucede cuando la empresa tiene una oficina o lugar de administración o dirección de negocios; una fábrica, planta o taller industrial o de montaje; una obra de construcción; un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero; una agencia o local de ventas; una agencia o local de compras; un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos; cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa y/o tenga un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Comparando las disposiciones del artículo 6 de la Decisión 578 y los Modelos de la OCDE y ONU, se observa que la primera prevé el gravamen considerando que existe actividad empresarial a un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la entrega de productos (*delivery*) conforme lo prevé el MCONU a diferencia del MCOCD E y de lo

pactado con Chile y Canadá en sus respectivos CDIs.

Por otra parte, la Decisión comunitaria prevé el gravamen a las actividades preparatorias, en tanto considera que se realizan actividades en un país cuando la empresa tiene oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa, tal hecho lo aleja de lo previsto tanto en el MCOCDE y el MCONU que excluyen de la consideración de establecimiento permanente a tales oficinas o instalaciones. Asimismo, la consideración de las actividades preparatorias como establecimiento permanente, contradice la legislación interna que en el artículo 3, inciso b) numeral 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que el mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

Conforme a la Decisión 578 que prevé que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado, es preciso notar la consideración del barco pesquero como lugar o instalación en que se extraen o explotan recursos naturales y que, en consecuencia, constituye una modalidad de realización de actividades. La disposición comunitaria antes citada se aleja tanto del MCOCDE como del MCONU, en tanto, como principio, ambos Modelos coinciden en que la “fijeza” es el atributo principal de los lugares considerados establecimientos permanentes, susceptibles de gravamen en el país de la fuente. No obstante, la norma comunitaria bajo análisis va de la mano con lo contenida en la legislación interna del Perú, al margen de los factores de control u otros, que podrían hacer inaplicable la disposición.

### **CAPÍTULO III IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS**

#### **Artículo 6 - Rendimientos inmobiliarios**

### **CAPÍTULO III IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS**

#### **Artículo 6 RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS**

1. Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.

El párrafo 1 del MCOCDE atribuye el derecho a gravar los rendimientos de los bienes inmuebles al Estado de la fuente; es decir, al Estado donde esté situado el bien que genera dichos rendimientos. La atribución aludida no es exclusiva, en tanto permanece el derecho a gravar por parte del Estado de residencia, por lo cual, en estricto, se prevé un gravamen compartido sin límites en el país de la fuente.

Este criterio se justifica por la existencia de una relación económica muy estrecha entre tales rentas y el Estado de la fuente. El artículo 6 se refiere a los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtiene de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, en consecuencia tal artículo no es aplicable a los rendimientos de bienes inmuebles situados en el Estado contratante del cual el perceptor es residente, ni a los que estén situados en un tercer Estado.

La definición de los bienes inmuebles por remisión a la legislación del Estado donde están situados los bienes evita dificultades a la hora de interpretar si un activo o un derecho debe tener o no la consideración de bien inmueble. No obstante, el párrafo 2 enumera concretamente los activos y derechos que siempre deben considerarse bienes inmuebles y a la inversa, el apartado especifica que los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán en ningún caso la consideración de bienes inmuebles.

Es importante resaltar que la potestad tributaria del Estado de la fuente tiene prioridad frente a la del otro Estado, incluso cuando, en el caso de

una empresa, los rendimientos sólo se derivan indirectamente de los bienes inmuebles. Como señalan los Comentarios al MCOCDE esto no significa que los rendimientos de bienes inmuebles obtenidos por medio de un establecimiento permanente no deban tratarse como rentas empresariales, pero sí garantiza que las rentas se graven en el Estado donde los bienes estén situados, aún en el caso de que dichos bienes no formen parte de un establecimiento permanente situado en ese Estado.

El párrafo 3 expresamente extiende las disposiciones del párrafo 1 a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles a las rentas derivadas de su enajenación. El MCOCDE no hace referencia a las últimas rentas citadas.

### **Rendimientos inmobiliarios - CDI con Chile**

El CDI suscrito con Chile originalmente preveía el gravamen exclusivo en el país de la fuente de las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante, en tanto señalaba que tales rentas sólo podían someterse a imposición en ese otro Estado.

Fue necesaria la suscripción de un Protocolo Modificatorio -el cual aprobado mediante Resolución Legislativa Nº 27906 publicada el 06.01.2003 y ratificado mediante Decreto Supremo Nº 006-2003-RE- para establecer la renta compartida sin límites conforme al MCOCDE.

Los párrafos 1 y 2 del CDI suscrito con Chile siguen el MCOCDE, no obstante la utilización de algunas expresiones distintas como son “naves y aeronaves” en vez de “buques, embarcaciones y aeronaves”.

Adicionalmente, en concordancia con la existencia del artículo 14 en el CDI suscrito con Chile, expresamente se señala que las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

#### **Artículo 6.-**

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Para los efectos del presente Convenio, la expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión com-

prende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas o forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Las naves y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles y a las rentas derivadas de su enajenación.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

### **Rendimientos inmobiliarios - CDI con Canadá**

El CDI celebrado con Canadá, respecto al MCOCDE contiene las mismas variantes que las incluidas en el CDI suscrito con Chile, no obstante la utilización de algunos términos diferentes.

#### **Artículo 6.-**

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Para los efectos del presente Convenio, la expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya la legislación tributaria correspondiente del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del párrafo 1 son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles y de las rentas provenientes de la enajenación de dichos bienes.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios persona-

les independientes.

## **Rendimientos inmobiliarios - Decisión 578**

El régimen comunitario para evitar la doble imposición contiene el artículo 4 referido a las rentas provenientes de bienes inmuebles en el que atribuye el derecho a gravar al país en el cual se sitúan tales bienes, sin definirlos. Adicionalmente, prevé en su artículo 5 el gravamen exclusivo en fuente respecto a cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros.

### **Artículo 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles**

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.

### **Artículo 5.- Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales**

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

## **Artículo 7 - Rentas Empresariales**

### **Artículo 7 BENEFICIOS EMPRESARIALES**

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada

que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

El artículo 7 es continuación y corolario del artículo 5 que define el concepto de establecimiento permanente, en muchos aspectos. El criterio de establecimiento permanente se utiliza normalmente en los CDIs para establecer si determinada categoría de renta debe o no ser sometida a imposición en el país donde se genera, pero no proporciona por sí mismo una solución completa al problema de la doble imposición de las utilidades empresariales, para ello es necesario complementar la definición de establecimiento permanente añadiendo un conjunto de reglas convenidas que sirvan de referencia para calcular las utilidades realizadas por el establecimiento permanente o por una empresa que efectúe operaciones con miembros extranjeros pertenecientes al mismo grupo de empresas.

En otros términos, cuando una empresa de un Estado Contratante realice

actividades empresariales en el otro Estado Contratante, las autoridades de este segundo Estado, antes de gravar las utilidades de la empresa, deben plantearse dos cuestiones:

*Primera:* Si la empresa tiene un establecimiento permanente en su territorio; en caso afirmativo, se plantea la siguiente interrogante.

*Segunda:* Cuáles son las utilidades por las que, en su caso, debe tributar el establecimiento permanente.

El artículo 7 se refiere a las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta. El artículo 9 contiene las normas para determinar las utilidades de una empresa de un Estado Contratante que realiza operaciones con una empresa del otro Estado Contratante, cuando las dos empresas pertenecen al mismo grupo o están sometidas a un control común.

Es preciso notar, como lo señala el Comentario 2, que los dos artículos antes citados contienen directrices. No establecen -ni puede esperarse que lo hagan dada la naturaleza del problema- reglas precisas para resolver todos los problemas que pueden plantearse cuando una empresa de un Estado obtiene utilidades en el otro Estado.

Constituye un principio reconocido en el ámbito de la fiscalidad internacional el hecho de que pueda considerarse que una empresa de un Estado participa efectivamente en la vida económica de otro Estado hasta el punto de quedar sometida a la jurisdicción fiscal de ese Estado sólo a partir del momento en que abre un establecimiento permanente en ese otro Estado. Conforme lo resalta el Comentario 5, la regla de que las utilidades empresariales sólo pueden gravarse si existe un establecimiento permanente, debe aplicarse no a la propia empresa sino a sus utilidades. En otros términos, para gravar las utilidades que una empresa extranjera obtiene en un país determinado, las autoridades fiscales de ese país deberán considerar separadamente las diversas fuentes de las utilidades que la empresa obtiene en el mismo y aplicar a cada una de esas fuentes el criterio del establecimiento permanente.

El párrafo 2 establece el principio básico para la determinación de las utilidades del establecimiento permanente, según el cual las utilidades imputables a éste son las que hubiera obtenido si, en lugar de tratar con su sede central, hubiese tratado con una empresa totalmente independiente en las condiciones y los precios normales de mercado (principio de plena competencia).

El párrafo 3 reconoce específicamente que, para calcular las utilidades de un establecimiento permanente, deben tomarse en cuenta los gastos

contraídos para los fines del establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hayan realizado. El Comentario 16 reconoce la necesidad de que en ciertos casos se estime o calcule por medios convencionales el importe de los gastos considerados.

La aplicación del párrafo 3, como lo admite el Comentario 17, puede plantear algunas dificultades prácticas, especialmente en relación con los principios de empresa separada y de plena competencia implícitos en el párrafo 2, no obstante, el Comentario señala que no hay diferencias de fondo. Es preciso notar que el párrafo 2 exige que los precios cargados en las operaciones entre el establecimiento permanente y la sede central se basen en el principio de plena competencia, reconociendo a la parte transmitente las utilidades que hubiera realizado si tratara con una empresa independiente, mientras los términos del párrafo 3 sugieren que, a efectos de la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, se tendrá en cuenta normalmente el coste efectivo de los mismos, sin añadir un margen de utilidad.

Considerando que en algunos casos se ha seguido la práctica de calcular las utilidades imputables a un establecimiento permanente, no sobre la base de la contabilidad separada o la estimación de las utilidades conforme al principio de plena competencia, sino efectuando simplemente un reparto de las utilidades totales de la empresa de acuerdo con diversas fórmulas. Tal método difiere de los contemplados en el párrafo 2, ya que no se trata de una atribución de utilidades según el principio de empresa independiente, sino de un reparto de las utilidades totales y, de hecho, puede conducir a un resultado diferente del que se alcanzaría mediante un cálculo basado en contabilidades separadas.

El párrafo 4 aclara que un Estado Contratante puede continuar empleando un método como el antes señalado, si su utilización fuera usual en ese país, aunque los resultados difieran en cierta medida de los que se obtendrían de contabilidades separadas, siempre que pueda afirmarse que el resultado obtenido es conforme a los principios contenidos en el artículo. No obstante, el Comentario 25, prevé que los métodos distintos deben utilizarse únicamente a título excepcional cuando tradicionalmente se haya utilizado de forma usual en el pasado y tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes lo consideren generalmente satisfactorio.

Debe entenderse que el párrafo 5 no se refiere a las organizaciones establecidas únicamente para la realización de compras; en tanto tales organizaciones no constituyen un establecimiento permanente y, por consiguiente, no les son aplicables las disposiciones sobre imputación de utilidades del artículo 5. El párrafo 5 se refiere a los tipos de establecimiento permanente que, además de realizar otras actividades empresariales,

efectúan compras para su sede central. El párrafo 5 establece que, en tal supuesto, las utilidades del establecimiento permanente no deben incrementarse en un importe estimado de las utilidades de la actividad compradora. Consecuentemente, para la determinación de las utilidades imponibles del establecimiento permanente tampoco se tomarán en consideración los gastos derivados de dichas actividades.

El párrafo 6 indica claramente que, una vez adoptado un método de imputación, no debe cambiarse simplemente porque en un año concreto otro método produzca resultados más favorables. Uno de los fines de los CDIs es el de proporcionar a una empresa de un Estado contratante cierto grado de certeza respecto del régimen fiscal que se aplicará a su establecimiento permanente en el otro Estado contratante, así como a la parte de la empresa situada en el Estado donde se encuentra la sede central que se relaciona con el establecimiento permanente; por esta razón, el párrafo 6 asegura una cierta continuidad y uniformidad en el tratamiento fiscal.

### **Fuerza de atracción limitada**

Aunque de acuerdo con el MCOCDE solamente las utilidades atribuidas al establecimiento permanente deben ser gravadas en el país de la fuente, en algunos casos el “principio de atribución” ha sido ampliado por la regla de la “fuerza de atracción”, la cual permite a la empresa, una vez que el negocio se lleva a cabo a través de un establecimiento permanente en el país de la fuente, ser gravada en las utilidades del negocio en ese país que derivan de las transacciones fuera del establecimiento permanente. Además, la renta que no corresponde a negocios de la empresa, puede de ese modo ser atraída dentro de la renta gravable del establecimiento permanente.

El primer párrafo del artículo 7 del MCONU contiene las cláusulas b) y c) las cuales establecen la posición del estado de la fuente por extensión de su derecho a gravar las utilidades de las actividades de negocios que no son llevadas a cabo por la empresa a través de su establecimiento permanente.

Mientras que las provisiones típicas establecen que solamente aquellas utilidades de negocios de una empresa atribuibles al establecimiento permanente que existe en el país de la fuente pueden ser gravadas allí, el inciso b) del primer párrafo del artículo del MCONU prevé que la renta de la venta de bienes o mercadería de la misma o similar clase como aquella vendida a través del establecimiento permanente también será gravable en el país de la fuente y el inciso c) extiende los beneficios gravables a otras rentas comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del establecimiento permanente.

La regla de fuerza de atracción es uno de los principales aspectos del MCONU y dado el efecto de su aplicación en la práctica, ésta juega un rol importante e influyente en el proceso de las negociaciones de tratados.

Lejos de ser una cláusula en desuso, existen países que han negociado sus CDIs en tales términos. En Sudamérica tenemos los CDIs suscritos por Venezuela con República Checa, Portugal Noruega, Kuwait, Barbados y Dinamarca que siguen el MCONU en este aspecto; lo mismo sucede con los CDIs suscritos por Argentina, excepto los celebrados con Reino Unido, Alemania, Francia, Italia, Austria, Brasil y Suiza y también con el CDI Chile - México, en los cuales se contempla la regla fuerza de atracción limitada conforme al MCOCDE.

Los CDIs suscritos por el Perú siguen el MCOCDE y contienen el principio de fuerza de atracción limitada, en línea con lo previsto por la legislación interna. Los CDIs celebrados por el Perú con Chile y Canadá, tienen la misma redacción.

#### **Artículo 7.-**

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.
2. Sujeto a lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas.

#### **Atribución de gastos**

En la determinación de las utilidades de un establecimiento permanente, el MCOCDE y el MCONU permiten a la empresa la deducción de gastos incurridos para los propósitos del establecimiento permanente, incluyendo los gastos ejecutivos y generales de administración, sin considerar el estado donde tales gastos fueron incurridos. Sin embargo, el MCONU restringe esta regla.

Las regalías, tasas y otros pagos similares en retorno del uso de patentes u otros derechos, o por medio de comisiones por servicios específicos prestados o por administración, o, excepto en el caso de una empresa bancaria, intereses, no son deducibles si son cargados por la oficina principal o alguna de sus otras oficinas al establecimiento permanente.

Respecto a la deducibilidad de gastos por parte del establecimiento permanente, los CDIs suscritos por Perú, al igual que muchos países, entre ellos Argentina, Bolivia, Chile y Ecuador no contienen limitación, siguiendo así el MCOCDE; únicamente los CDIs suscritos por Ecuador con España y México la incluyen. No obstante, existen países que siguen el MCONU al prever la limitación a los gastos deducibles de los establecimientos permanentes, entre otros algunos CDIs suscritos por Venezuela.<sup>112</sup>

### **Compra de bienes o mercadería**

El MCONU no incluye la provisión contenida en el párrafo 5 del artículo 7 del MCOCDE referido que no debe atribuirse al establecimiento permanente ninguna utilidad por razón de la sola compra por el establecimiento permanente de bienes o mercadería por la empresa.

Cuando la compra constituye la única actividad de una empresa en el país de la fuente, existiría un establecimiento permanente en ese país, y dado que la actividad de compra contribuye a la generación de la renta total de la empresa, debe haber una atribución de la porción del total de la utilidad al establecimiento permanente.<sup>113</sup>

Todos los CDIs suscritos por Perú contienen la cláusula del MCOCDE.

### **Rentas empresariales - CDIs bilaterales**

Respecto a las rentas empresariales, los CDIs suscritos con Chile y Canadá siguen el MCOCDE. No obstante, el segundo no incluye el párrafo que prevé que mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas par-

---

<sup>112</sup> Es preciso señalar que la legislación interna de Venezuela a efecto de determinar el enriquecimiento neto del establecimiento permanente o base fija prevé la limitación al gasto; lo cual implica que los CDIs que no la contienen, siguiendo el MCOCDE, incorporan un tratamiento más beneficioso.

<sup>113</sup> Lo que es problemático desde el punto de vista del contribuyente no es la tributación como tal en el estado de la fuente, en tanto el estado de residencia provea alivio de la doble tributación, más bien si lo es el hecho de que tal impuesto en la fuente sea cargado sobre el monto bruto.

tes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en el artículo 7.

El CDI suscrito con Chile, adicionalmente prevé que nada en el CDI afectará la imposición en Chile de un residente en Perú en relación a los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente situado en Chile, tanto bajo el impuesto de primera categoría como el impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional. La disposición antes señalada se encuentra en el artículo 28 “Disposiciones misceláneas”.

#### CDI con Chile

##### **Artículo 7.-**

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos necesarios realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.
4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este Artículo.
5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.
6. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.
7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

##### **Artículo 28.-**

7. Nada en este Convenio afectará la imposición en Chile de un residente en Perú en relación a los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente situado en Chile, tanto bajo el impuesto de pri-

mera categoría como el impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional.

#### **Protocolo**

1. Se entiende que las disposiciones del párrafo 3 del Artículo 7 se aplican sólo si los gastos pueden ser atribuidos al establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de la legislación tributaria del Estado Contratante en el cual el establecimiento permanente esté situado.

#### **CDI con Canadá**

##### **Artículo 7.-**

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.
4. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.
5. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.
6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

#### **Rentas empresariales - Decisión 578**

La disposición de la Decisión 578 relativa a los beneficios de las empresas establece el gravamen exclusivo en el país de la fuente, a diferencia de los MCOCDE y MCONU. En tal sentido, al atribuirse el derecho a gravar sólo a un país, en general, no podrían presentarse situaciones de doble imposición, dado que el conflicto Residencia - Fuente no tendría que producirse, por lo menos en teoría.

Si bien no está incluida en el artículo 6 de la Decisión 578 sino en el artículo 3, para el mejor entendimiento del gravamen de los beneficios empresariales, es relevante la disposición relativa a la consideración como exoneradas por parte de los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las rentas de fuente de otro país miembro, para los efectos de la correspondiente de-

terminación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

En principio los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo resultan gravables en el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado, en virtud al artículo 6 de la Decisión 578, no obstante debe notarse que tratándose de beneficios empresariales o rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría solamente serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios, que se presume es el país donde se imputa y registra el correspondiente gasto, salvo prueba en contrario, conforme lo prevé el artículo 14 de la norma comunitaria. En la Decisión 40, por el contrario, se consideraba que dichas rentas solamente eran gravables en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren prestado los servicios.

Es preciso señalar que la referencia al País Miembro en cuyo territorio se produce el beneficio, puede ocasionar problemas de interpretación, en tanto habrán quienes sostengan que es el país que registra el gasto; mientras que otros entienden que la frase hace referencia al País Miembro donde se “utilizan”, “aprovecha” o “reciben” los servicios.

Conforme a la teoría compensatoria del gasto, considerando que los pagos realizados por asistencia técnica y servicios típicamente califican como deducibles para quien los realiza, la norma prevista en el artículo 14 de la Decisión 578 podría devenir en distorsionante, en las circunstancias en que atribuye el derecho a gravamen al país donde se produce el aprovechamiento o utilización, que a su vez es en un país diferente al del pago (e incluso en algunos casos al país donde se hubieren prestado los servicios), lo cual evidencia cierta extra-territorialidad del país donde está el beneficiario de esa asistencia técnica o servicios.

#### **Artículo 6.- Beneficios de las empresas**

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;

- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

### **Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria**

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

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

### **Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría**

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

## **Artículo 8 - Transporte aéreo y marítimo**

### Artículo 8 NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación o, si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un “pool”, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

Los párrafos 4 a 14 de los Comentarios correspondientes al artículo 8, proporcionan una orientación acerca de las utilidades que pueden considerarse derivadas de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, entre otras:

Las utilidades que la empresa obtenga directamente del transporte de pasajeros o mercancías por buques o aeronaves (en propiedad, arrendados o a disposición de la empresa de cualquier modo) que esta explota para tráfico internacional. Ahora bien, la evolución del transporte internacional ha llevado a las compañías aéreas y navieras a realizar una amplia gama de actividades para permitir, facilitar o apoyar sus operaciones de transporte internacional. El párrafo 1 comprende igualmente utilidades de actividades directamente relacionadas con tales operaciones así como utilidades de actividades que no están directamente relacionadas con la explotación para tráfico internacional de los buques o aeronaves de la empresa, siempre que sean secundarias respecto a esa explotación.

Toda actividad relacionada principalmente con el transporte, por la empresa, de pasajeros o de mercancías por medio de buques o aeronaves que aquella explota en el tráfico internacional debería considerarse como directamente relacionada con este transporte.

Aquellas actividades que la empresa no necesita realizar a los efectos de su propia explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional pero que suponen una contribución relativamente poco significativa y que están tan estrechamente relacionadas con esa explotación que no deberían ser contempladas como una actividad empresarial diferenciada o una fuente de renta de la empresa, deberían considerarse como secundarias respecto a la explotación de buques o de aeronaves para tráfico Internacional

Las utilidades obtenidas por el arrendamiento de un buque o aeronave completamente armado, tripulado y equipado deben tratarse de la misma manera que las utilidades del transporte de pasajeros o mercancías. De no ser así caería fuera del campo de aplicación de la disposición una gran parte del sector de transporte marítimo y aéreo. Sin embargo, se aplicará el artículo 7, y no el artículo 8, a las utilidades del arrendamiento de buques o de aeronaves a casco desnudo, salvo que constituyan una actividad secundaria para una empresa dedicada a la explotación internacional de buques o aeronaves.

Las utilidades obtenidas por una empresa de transporte distintas de las obtenidas por la explotación de buques o aeronaves para tráfico internacional están comprendidas en el apartado en la medida en que aquel transporte esté directamente relacionado con la explotación, por la empresa, de buques o aeronaves para tráfico internacional o que sea una actividad secundaria. Los Comentarios 6 y 7 señalan como ejemplos:

- Una empresa dedicada al transporte internacional, algunos de cuyos pasajeros o mercancías fueran transportados por buques o aeronaves explotados por otras empresas, por ejemplo, bajo acuerdos de código compartido o de disponibilidad de espacio, o para poder aprovechar una expedición anterior.
- Una compañía aérea que explotara un servicio de autobús para conectar una ciudad a su aeropuerto, principalmente con el fin de permitir el acceso desde y hacia ese aeropuerto a los pasajeros de sus propios vuelos internacionales.
- Una empresa que transporta pasajeros o mercancía mediante buques o aeronaves explotados para tráfico internacional y que concierta la recogida de esos pasajeros o de esa mercancía en el país de origen del transporte o el traslado o la entrega en el país de destino por cualquier medio de transporte interior explotado por compañías terceras.

La venta frecuente de pasajes por cuenta de otras empresas de transporte en una ubicación que mantiene con el fin principal de vender pasajes para el transporte en buques o aeronaves que ella opera para tráfico internacional. Tales ventas de pasajes por cuenta de otras empresas estarán directamente relacionadas con viajes a bordo de buques o aeronaves que la empresa explota (por ejemplo la venta de un pasaje emitido por otra empresa para el tramo nacional de un vuelo internacional ofrecido por la empresa) o bien serán secundarias respecto a sus propias ventas. Por tanto, las utilidades obtenidas por la primera empresa por la venta de esos pasajes están cubiertas por el párrafo 1.

La publicidad que la empresa hace para otras empresas en las revistas

disponibles a bordo de buques o aeronaves o en sus locales de negocio (por ejemplo, las oficinas de venta de pasajes) es secundaria respecto a su actividad de explotación de esos buques o aeronaves y las utilidades generadas por esa publicidad caen dentro del párrafo 1.

Las utilidades del arrendamiento de contenedores obtenidas por una empresa dedicada al transporte internacional están, por lo general, directamente relacionadas o bien son secundarias respecto de su explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y en tales casos quedan comprendidas en el ámbito de aplicación del párrafo 1. Se arriba a la misma conclusión con relación a las utilidades obtenidas por la empresa del almacenamiento de corto plazo de tales contenedores o por sumas retenidas por la devolución tardía de contenedores.

Si una empresa que tuviera activos o personal en un país extranjero para explotar sus naves o aeronaves en el tráfico internacional podría obtener una renta por suministrar bienes o servicios, en el citado país, a otras empresas de transporte. Entre otros, la provisión de bienes y servicios efectuada por ingenieros, personal de tierra, manipuladores de carga, así como por el personal encargado de *catering* y del servicio de atención al cliente. Cuando la empresa proporciona a otra persona mercancías o presta servicios, estando estas actividades directamente relacionadas o siendo secundarias respecto a su explotación de buques o aeronaves para tráfico internacional, las utilidades resultantes de la provisión de dichos bienes o servicios a otras empresas están comprendidas en el párrafo 1.

El rédito de inversiones de las empresas de transporte marítimo o aéreo (por ejemplo: rentas de valores, obligaciones, acciones o préstamos) se somete al régimen general aplicable a esta clase de renta excepto cuando la inversión generadora del rédito forma parte integral de la explotación de los buques o aeronaves dedicados al tráfico internacional en el Estado Contratante, de modo que la inversión puede ser considerada como directamente relacionada con tal explotación.

En tal sentido, el párrafo 1 sería de aplicación a los intereses generados, por ejemplo, por el efectivo requerido en un Estado contratante para realizar la actividad empresarial o por las obligaciones consignadas como garantía (fianza) cuando esta se exige por ley para llevar a cabo dicha actividad: en tales casos la inversión es necesaria para permitir la explotación de los buques o aeronaves en tal ubicación. No obstante, el párrafo 1 no sería de aplicación a la renta de intereses obtenida en la gestión del efectivo o de otras operaciones de tesorería por cuenta de establecimientos permanentes de la empresa a los que no resulta atribuible esa renta, o por cuenta de empresas asociadas, independientemente de que estén situadas dentro o fuera del Estado Contratante, o por cuenta de la sede central

(centralización de las actividades de tesorería e inversión); ni tampoco a los intereses generados por las inversiones a corto plazo de las utilidades obtenidas por la actividad empresarial en el ámbito local cuando no se requieran los fondos invertidos para dicha actividad.

El párrafo 2 pretende aplicar al transporte por aguas interiores el mismo tratamiento que al transporte internacional marítimo y aéreo. La disposición es aplicable no sólo al transporte por vías navegables entre dos o más países, sino igualmente al transporte por vías navegables efectuado por una empresa de un país determinado entre dos puntos situados en otro país.

El párrafo 3 trata el caso particular de que la dirección efectiva de la empresa se encuentre a bordo de un buque o una embarcación, en cuyo caso el impuesto será exigible solamente por el Estado en cuyo territorio se encuentre el puerto base del buque o la embarcación. De no poderse identificar éste el impuesto sólo será exigible por el Estado contratante del que sea residente la empresa que explote el buque o la embarcación.

El párrafo 4 extiende las disposiciones del párrafo 1 a los consorcios. Dado que existen diversas formas de cooperación internacional en el campo del transporte marítimo y aéreo, la que se realiza mediante acuerdos de consorcio u otros convenios del mismo tipo que establecen reglas acerca del reparto de los ingresos (o utilidades) de la actividad conjunta.

El MCONU prevé dos versiones alternativas, denominadas los artículos 8A y 8B, debido a que no pudo llegarse a un consenso. El literal A reproduce el artículo 8 del MCOCDE. El artículo 8B trata separadamente de las utilidades de la operación de aeronáutica y las utilidades de la operación de barcos.

Esta provisión atribuye al estado de la fuente un derecho limitado a gravar las utilidades de embarcaciones, si las actividades navieras en el estado de fuente son más que casuales. La frase “más que casual” de acuerdo con los Comentarios significa una visita planeada o programada a un país en particular para recoger carga o pasajeros. El MCONU del año 2002 hace referencia a actividades que “no sean meramente ocasionales”.

El MCONU falla en resolver el problema de la atribución de utilidades que principalmente será resuelto por negociaciones bilaterales por el estado contratante. En el reporte de 1972 se resaltó que el artículo 8 del MCOCDE no otorgaba ninguna consideración a los gastos sustanciales que los países en vías de desarrollo incurrieran en la construcción de aeropuertos y puertos.<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> “Convenios Fiscales entre países desarrollados y sub-desarrollados 3º Reporte” por

Los países desarrollados argumentaron que si todos los países gravaran una porción de las utilidades de una línea de embarcaciones, computadas de acuerdo a sus reglas propias, la suma de aquellas porciones podrían bien exceder la renta total de la empresa. Adicionalmente, una empresa de buques domiciliada en un país en particular puede bien conducir todas sus actividades fuera de ese país, con el resultado de que no se dejaría nada para que el último grave, pese a que éste contribuyó a la empresa con capital y con su administración.

Los CDIs celebrados por el Perú con Chile, Canadá, España y Brasil otorgan el derecho a gravar al país de residencia. En tal sentido, no siguen ni el MCOCDE, ni el MCONU. Sin embargo, considerando su calidad de países limítrofes, los CDIs celebrados por el Perú con Brasil y con Chile prevén el gravamen en residencia respecto no sólo al transporte aéreo y marítimo, sino que incluyen el transporte terrestre; y adicionalmente el CDI con Brasil incluye el transporte fluvial.

## CDI Chile

### **Artículo 8.-**

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
2. Para los fines de este Artículo:
  - (a) el término “beneficios” comprende, en especial:
    - (I) los ingresos brutos que se deriven directamente de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, y
    - (II) los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes a la explotación.
  - (b) la expresión “explotación de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre” por una empresa, comprende también:
    - (I) el fletamento o arrendamiento de vehículos de transporte terrestre, de aeronaves o de naves, a casco desnudo;
    - (II) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado.Siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la ex-

---

el Grupo de Expertos Ad Hoc en Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y Sub-desarrollados. NACIONES UNIDAS Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. ST/ECA/166 (1972).

plotación, por esa empresa, de naves, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional.

3. Las disposiciones del párrafo 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

## CDI Canadá

### **Artículo 8.-**

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
2. No obstante las disposiciones del artículo 7, los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado Contratante provenientes de viajes de un buque o aeronave, realizados principalmente para transportar pasajeros o bienes entre lugares ubicados en el otro Estado Contratante, podrán ser sometidos a imposición en ese otro Estado.
3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio (“pool”), en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.
4. Para los fines de este Artículo:
  - (a) el término “beneficios” comprende
    - (i) los ingresos brutos y rentas brutas que deriven directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y
    - (ii) los intereses accesorios a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional; y
  - (b) la expresión “explotación de buque o aeronave en tráfico internacional” por una empresa, comprende también:
    - (i) el fletamento o arrendamiento de nave o aeronave, y
    - (ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado, por dicha empresa siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.

## Decisión 578

### **Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte**

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

## Artículo 9 - Empresas Asociadas

### Artículo 9 EMPRESAS ASOCIADAS

#### 1. Cuando

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y someta, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen acordado entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

A efecto de controlar la tributación de contribuyentes vinculados con empresas no residentes, usualmente a sucursales y establecimientos permanentes de multinacionales, las legislaciones internas de los diferentes países recogen, con diferente grado de detalle, normativa destinada a regular la figura de los precios de transferencia.

A través de los precios de transferencia es posible desplazar bases imponibles del impuesto a la renta de una jurisdicción a otra mediante una política de precios de compra y venta entre sociedades vinculadas. La regula-

ción de precios de transferencia establece la potestad de la AT para realizar un ajuste en la valoración de las operaciones en los casos en los que la declarada se deduce una menor tributación o un diferimiento de la misma.

La práctica de este ajuste unilateral, es decir, de la correcta valoración de la operación en una sola de las partes implicadas, genera efectos tributarios distorsionantes que conllevan a una base imponible global que no coincide con la real.

Es preciso resaltar que las acotaciones por parte de la administración tributaria como consecuencia de los ajustes de precios de transferencia, usualmente implican montos muy altos, podemos citar por ejemplo, la determinación de US\$ 3.4 billones de dólares que GlaxoSmithKline pagará para arreglar una disputa con el Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (IRS) que data de hace 18 años,<sup>115</sup> o la mayor determinación de precios de transferencia realizada en Japón, desde la adopción de la tal legislación en 1986, que ha sido impuesta a la Compañía Farmacéutica Takeda Limitada<sup>116</sup> que cubría seis años e implicaba un incremento en la renta gravable de Y122.3 billones de Yenes (US\$ 1.05 billones de dólares) resultando en una omisión de impuesto a la renta de Y57 billones (US\$ 491 millones de dólares).

En línea con lo ya previsto por parte de la regulación interna de los países, el MC OCDE así como el MCONU en sus respectivos artículos 9 prevén disposiciones relativas a “Empresas Asociadas”. Básicamente se considera que el precio que regirá las transacciones entre empresas asociadas es el de libre concurrencia y en consecuencia prevé el ajuste primario en los supuestos en que difiera el precio (primer párrafo del artículo 9). Adicionalmente, se prevé el ajuste de correspondencia (segundo párrafo del artículo 9).

Como se sabe, los CDI cumplen su objetivo de eliminar la doble imposición a través, primero, de la determinación del método a aplicar respecto al impuesto pagado en el otro país y segundo, a través de la cláusula de

---

<sup>115</sup> La disputa comprende los ejercicios fiscales 1989-2005. El IRS sostenía que la compañía norteamericana GlaxoSmithKline Holdings (América) Inc. actuaba como un compañía farmacéutica totalmente integrada, involucrada en la investigación, desarrollo, manufactura y mercadeo de varios medicamentos (drogas) altamente rentables, y que no se trataba solamente de un distribuidor en Estados Unidos de su matriz global del Reino Unido. Por lo tanto, el IRS determinó que la compañía indebidamente desvió utilidades de la venta de medicamentos desde los Estados Unidos a la matriz de Estados Unidos.

<sup>116</sup> La cual proveía “Prevacid”, una droga para la úlcera, al TAP Productos Farmacéuticos, que actuaba en consorcio en Estados Unidos con Farmacéutica Takeda y los laboratorios Abbott.

ajuste de correspondencia cuya inexistencia implica doble imposición económica, en la medida en que dos países considerarán gravable la misma utilidad o una parte de la misma.

Es preciso notar que en la actualidad, es creciente el otorgamiento de crédito por el impuesto pagado en el exterior -con admisibles excepciones-,<sup>117</sup> por parte de la legislación interna de la mayoría de países, en tal sentido, unilateralmente se elimina o atenúa en gran medida las situaciones clásicas de doble imposición jurídica.<sup>118</sup>

En consecuencia, podría afirmarse que constituye un “mito” el que los CDIs eliminan la doble imposición “clásica” a la que se ha hecho referencia; sin embargo, este instrumento internacional se vuelve único e insustituible en las situaciones de ajustes por precios de transferencia realizados a empresas vinculadas, en las que se encuentran involucrados dos o más países. Nótese que en ausencia de un CDI las posibilidades de que un ajuste por precios de transferencia tenga influencia o incluso repercute -aunque sea en una mínima parte- en la tributación en otro país, está descartada.

La rectificación en la contabilidad de las operaciones entre partes vinculadas en la situación contemplada en el párrafo 1 del artículo 9 del MCOCDE conocida como ajuste primario, sin el ajuste de correspondencia, puede dar lugar a una doble imposición económica que implica la imposición de la misma renta en manos de personas diferentes. Conforme lo ejemplifica el Comentario 5 correspondiente al artículo bajo Comentario, en la medida en que una empresa del Estado A, cuyos beneficios se ajusten a más (se “revisen al alza”), se le somete a imposición por una cuantía de beneficios que ya se ha gravado como renta de la empresa asociada en el Estado B.

Si bien la solución está prevista en el segundo párrafo del artículo 9 del MCOCDE incorporado en 1977 en el que se regula la posibilidad de efectuar un ajuste correspondiente para eliminar los efectos negativos derivados de la doble imposición generada, existen muchas situaciones en que éste no se produce.

En primer lugar, debe notarse que la situación descrita se presenta con

---

<sup>117</sup> Sin embargo, internacionalmente se acepta el uso de disposiciones dentro de las legislaciones que tienen el efecto de no permitir cualquier deducción, exención, crédito u otras concesiones en relación con todos los pagos sustanciales hechos a personas ubicadas en países o jurisdicciones involucradas en prácticas tributarias dañinas.

<sup>118</sup> Merece resaltarse, a título de ejemplo, el caso de Costa Rica en el que la administración tributaria se encuentra facultada a disminuir las retenciones e incluso eximir el impuesto correspondiente en el país de la fuente ante limitaciones de crédito en el país de residencia de los no domiciliados.

mayor frecuencia en los países que no han implementado una red de CDIs, en tanto, la existencia de tales convenios -incluso sin la incorporación expresa del segundo párrafo del artículo 9 del MCOCDE-,<sup>119</sup> lo faculta a la realización del ajuste correspondiente.

Se hace referencia a una facultad, en tanto, conforme al ejemplo antes expuesto, la realización del ajuste por parte del Estado B no es automática por el simple hecho de que se hayan corregido los beneficios en el Estado A; en tanto sólo se practicará el ajuste si el Estado B considera que la cifra de beneficios rectificadas refleja correctamente la que se habría obtenido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia. En tal sentido, el Estado B sólo deberá practicar el ajuste de los beneficios de la empresa asociada si considera que el ajuste realizado en el Estado A está justificado y está de acuerdo con el importe.

En tal sentido, el segundo párrafo del artículo 9 del MCOCDE, no prevé la realización automática del ajuste de correspondencia, sino que habilita la iniciación de un procedimiento amistoso, sin que las autoridades queden obligadas a llegar a un acuerdo. En tal sentido, en la actualidad existe dependencia del ajuste de correspondencia al procedimiento amistoso. La pretendida imperatividad del ajuste correlativo queda supeditada a la efectividad de los mecanismos procedimentales de acuerdo amistoso recogidos por el propio CDI.<sup>120</sup>

Se pueden agrupar en dos los mecanismos existentes para resolver los problemas de la doble imposición económica, consecuencia de precios de transferencia, tomando como criterio si se producen antes o después de la actuación de las autoridades tributarias corrigiendo los precios de una empresa multinacional situada en su país.

Los ajustes correlativos y el procedimiento amistoso constituyen los procedimientos tradicionales *ex post*, incluyendo también al arbitraje en este grupo. Por su parte, como mecanismo que se aplican con anterioridad a la modificación de los precios de transferencia por las autoridades fiscales, se encuentran las comprobaciones simultáneas y los acuerdos previos sobre precios de transferencia. En la sección correspondiente al artículo 25 se resalta la correlación del acuerdo amistoso y los precios de transferencia, que se tangibiliza fundamentalmente en los APAs.

Respecto al procedimiento de acuerdo mutuo, el Comité de Asuntos Fis-

---

<sup>119</sup> 4.33 Directrices.

<sup>120</sup> GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo en "Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea". *Crónica Tributaria* Nº 177/2005 (33-82), página 54.

cales de la OCDE ha formulado una serie de recomendaciones, expuestas en el Comentario 9 correspondiente al artículo 25, sobre problemas planteados por los ajustes correlativos de utilidades subsiguientes a los ajustes de precios de transferencia (aplicación de los párrafos 1 y 2 del artículo 9), así como por las dificultades de aplicación del procedimiento amistoso a tales situaciones:

- a) Las autoridades fiscales deberían notificar a los contribuyentes, tan pronto como sea posible, su intención de efectuar un ajuste de precios de transferencia; es, sin duda, particularmente útil la realización de contactos sobre todas las cuestiones pertinentes, de la manera más completa y tan pronto como sea posible, entre las autoridades fiscales y los contribuyentes dentro de la misma jurisdicción y, más allá de las fronteras nacionales, entre las empresas asociadas implicadas y las autoridades fiscales afectadas.
- b) Entre las autoridades competentes deberá establecerse una comunicación muy flexible, eligiendo la manera más apropiada (por escrito, por teléfono, o por medio de discusiones personales o de grupo) y debiendo esforzarse en encontrar el medio más eficaz para resolver las cuestiones relevantes. Debería estimularse la utilización de las disposiciones del artículo 26, referentes al intercambio de información, a efecto de que las autoridades competentes estén en condiciones de tomar una decisión basándose en una buena información de los hechos.
- c) Durante el desarrollo de un procedimiento amistoso sobre cuestiones de precios de transferencia, el contribuyente afectado debería tener la oportunidad, en la medida de lo razonable, de exponer a las autoridades competentes, por escrito o verbalmente, los hechos y argumentos relevantes.

La inexistencia de un mecanismo compulsivo para la práctica del ajuste correspondiente, podría convertir en infructuosas las disposiciones de los CDIs para conseguir la restitución de la situación de libre concurrencia tras la práctica del ajuste primario por parte de alguno de los Estados Contratantes.

Habiendo reconocido la pertinencia del ajuste primario y del correlativo, es preciso señalar que ninguna disposición del párrafo 2 del artículo 9 del MCOCDE impide efectuar ajustes secundarios cuando procedan conforme a la legislación interna de los Estados contratantes. El glosario de las Directrices define al ajuste secundario como aquel que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria.

El ajuste secundario se ejemplifica en los Comentarios de la siguiente forma: asumiendo que en el Estado A se ha practicado una revisión incre-

mentando los beneficios imponible de la empresa X conforme a los principios establecidos en el párrafo 1 del artículo 9, y que además se han rectificado los beneficios de la empresa Y del Estado B de conformidad con los principios establecidos en el párrafo 2. Aun en ese caso, no se ha restablecido exactamente la situación que habría existido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de libre competencia porque, de hecho, los fondos que representan los beneficios objeto del ajuste se encuentran en manos de la empresa Y, y no en las de la empresa X. No obstante, si las operaciones se hubieran realizado a precios de plena competencia y la empresa X hubiera querido transferir posteriormente esos beneficios a la empresa Y lo habría hecho, por ejemplo, bajo la forma de un dividendo,<sup>121</sup> y en tal circunstancia se habría producido otra consecuencia fiscal (por ejemplo, la aplicación de un impuesto retenido en la fuente).

### **Problemas comunes en la regulación de precios de transferencia**

Todos los países son vulnerables y cualquiera puede sufrir el desvío de las utilidades que les correspondería gravar, al margen del criterio de gravamen que éstos aplican -sea por renta de fuente mundial o territorial- por ello recurren la adopción de medidas antielusión, entre las que se encuentran las normas de precios de transferencia, que tienen por objetivo evitar el desgaste de sus bases imponibles. En tal sentido, el criterio de gravamen de renta exclusivamente territorial no es incompatible con las reglas de precios de transferencia, por ello se justifica la inclusión de tales normas dentro de la Decisión 578 que regula el régimen de la Comunidad Andina para Evitar la Doble Imposición. A continuación se exponen algunos problemas relacionados con precios de transferencia:

1. A diferencia de lo que sucede con los CDIs, en los que existen dos Modelos a seguir, en cuyo caso los países optan por alguno, en el tema de precios de transferencia se cuenta con las Directrices elaboradas por la OCDE las cuales son de común aceptación, lo cual constituye un gran avance; sin embargo, existe el problema de la metodología de precios de transferencia con características peculiares que distan de la prevista por la OCDE en sus Directrices. Tal es el caso de Brasil que cuenta con reglas y metodología propias, que harían inaplicables en algunos supuestos lo previsto en las Directrices.
2. En los países en los que se cuenta con legislación sobre precios de transferencia, existe muchas veces el problema de la falta de vinculación jurídica de los criterios de las Directrices de la OCDE.

---

<sup>121</sup> También podría haberlo hecho bajo la forma de una regalía (si la empresa Y fuera la matriz de la empresa X) o bajo la forma, por ejemplo, de un préstamo (si la empresa X fuera la matriz de la empresa Y).

Las excepciones a la falta de vinculación pueden encontrarse en algunos CDIs, tal como el suscrito entre España y Perú el 06 de abril de 2006,<sup>122</sup> cuya primera cláusula del Protocolo establece que las disposiciones de ese CDI, siempre que mantengan el criterio establecido en el MCOCDE, se interpretarán de acuerdo a los Comentarios del MCOCDE. Es preciso señalar que si bien no se hace referencia expresa a las Directrices, el Comentario 1 al artículo 9 del MCOCDE nos remite a tales Directrices y reconoce que ese reporte representa principios internacionalmente acordados y se basa en las Directrices para la aplicación del principio de libre concurrencia el cual tiene en el artículo 9 del CDI su declaración autoritativa.

Por su parte, la legislación interna del Perú, dispone expresamente que las Guías de la OCDE constituyen fuente de interpretación, en virtud a lo previsto en el inciso h) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

*“Para la interpretación de lo dispuesto en este artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley”.*

No obstante, es preciso tomar en cuenta que en Colombia la Corte declaró inexecutable el artículo 260-9 del Estatuto Tributario, que preveía:

*“Para la interpretación de lo dispuesto en este capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones del Estatuto Tributario”.*

El fundamento de la Sentencia radica en la ausencia de fuerza vinculante de las Directrices de la OCDE, en tanto señala que éstas no constituyen normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia, y que no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, negando así la posibilidad de que la ley puede dársele por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias.

En tal sentido, la Corte señaló que tales disposiciones no eran susceptibles de control judicial en Colombia y que sobre ellas no se habría ejercido el previo control de constitucionalidad, que la Constitución ha establecido

---

<sup>122</sup> Aún no perfeccionado conforme a los procedimientos constitucionales de ambos países.

como requisito sin el cual, un tratado regularmente acordado por Colombia, no puede entrar a regir en el ordenamiento interno.

### **Compatibilidad entre los “refugios seguros” (*safe harbor rules*) y los CDIs**

Si bien las reglas *safe harbor* pueden constituir mecanismos que facilitan o favorecen la aplicación y cumplimiento de las normas de precios de transferencia para las pequeñas y medianas empresas que quieren iniciar su expansión internacional, la OCDE considera que tales mecanismos pueden poner en riesgo el objetivo del principio de libre competencia.

Sin embargo, algunos regímenes simplificados de determinación de precios de transferencia han sido aceptados, entre otros, el régimen de las maquiladoras en México, previsto en un acuerdo bilateral entre Estados Unidos y México.

Desde la perspectiva de la Administración Tributaria los *safe harbor* son convenientes porque usualmente excluyen del ámbito de control a un grupo importante pero no muy significativo de contribuyentes. Debe notarse que existe gran variedad de *safe harbors*, en tal sentido, éstos pueden agruparse en:

- Los que liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla *arm's length*.
- Los que implican el cumplimiento de la regla *arm's length*

Respecto a los Países Miembros de la CAN y dentro de los países con los cuales el Perú tiene suscrito un CDI bilateral, se han identificado los dos tipos antes citados: en Colombia y Perú los *safe harbors* liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla de valoración de plena competencia, a diferencia de los *safe harbors* contenidos en la legislación de Brasil, en los que se presume el cumplimiento de la obligación sustancial. Es preciso notar que los montos límite son referenciales, en tanto éstos pueden haberse modificado a la fecha de lectura del presente trabajo.

- En Colombia existen dos parámetros alternativos: el patrimonio bruto y los Ingresos brutos. Adicionalmente, se toma en cuenta el monto anual por tipo de operación. En tal sentido, la normatividad establece la obligación de conservar por cinco (5) años la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa para los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo *patrimonio bruto* en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos

ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

No habrá lugar a preparar y conservar documentación comprobatoria por los tipos de operación de ingreso, egreso, activos y pasivos, cuyo monto anual acumulado en el correspondiente año gravable no supere los quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes del período gravable al cual corresponde la documentación sustentatoria.

- En el Perú, respecto al cumplimiento exclusivamente de obligaciones formales, a efecto de garantizar una mejor administración del Impuesto, la ley faculta a la SUNAT a exceptuar de la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa y/o de contar con el estudio técnico de precios de transferencia, salvo en el caso de transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Conforme a lo antes señalado, el *safe harbor* prevé montos a partir de los cuales existe la obligación de presentar una declaración jurada anual informativa (cuando en el ejercicio gravable al que corresponda la declaración el monto de operaciones supere los doscientos mil nuevos soles (S/. 200,000.00) y de contar con estudio técnico de precios de transferencia (cuando en el ejercicio gravable los ingresos devengados superen los seis millones de nuevos soles (S/. 6'000,000.00) y el monto de operaciones supere un millón de nuevos soles (S/. 1'000,000.00).

- En Brasil existe una presunción de aplicación correcta a partir de un ratio de utilidad, en tal sentido se presume el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia a los contribuyentes que tengan una renta neta originada en exportaciones a partes vinculadas, antes de la liquidación del impuesto a la renta en una cantidad equivalente a por lo menos el 5% (cinco por ciento) por encima de sus ventas.

### **Precios de Transferencia y el régimen comunitario de la CAN**

Ni el convenio multilateral para eliminar la doble imposición en la CAN (Anexo I de la Decisión 40), ni el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión (Anexo II de la decisión 40) incluyeron regulaciones respecto a precios de transferencia.

La Decisión Nº 578 ha incorporado por primera vez las reglas de precios de transferencia internacionales al régimen comunitario.

Resulta relevante señalar que Ecuador, Colombia y Perú -Países Miembros de la CAN- en los últimos años han implementado la regulación relativa a precios de transferencia, mientras que Bolivia probablemente lo haga a la brevedad, en tanto estas normas constituyen herramientas internacionales antielusivas y por otra parte, estos países por el sólo hecho de dar cumplimiento a la norma intracomunitaria constituida por la Decisión Nº 578 a la fecha de su entrada en vigencia, se encuentran comprometidos a respetar el principio de libre concurrencia, con la consiguiente obligación de implementar legal y materialmente la aplicación de la metodología de precios de transferencia.

Es preciso notar que aún sin contar con las reglas de precios de transferencia (ya sea porque éstas se implementaron con posterioridad o aún no lo han hecho) los Países Miembros de la CAN han celebrado sus convenios para evitar la doble imposición incluyendo las reglas de precios para Empresas Asociadas y en muchos casos, incluso, acordando el ajuste de correspondencia.

En tal sentido, Ecuador -que recién incorporó a su legislación las reglas de precios de transferencia mediante el Decreto Ejecutivo Nº 2430 publicado en el Suplemento del Registro Oficial Nº 494 del 31 de diciembre de 2004- había previsto la consideración del principio de libre concurrencia y la realización del ajuste primario en sus diez CDIs suscritos; sin embargo sólo en cuatro de ellos ha establecido el ajuste de correspondencia, éstos son los convenios celebrados con Rumanía (en 1992), Suiza (en 1994), Chile (en 1999) y Canadá (en el 2001). Es preciso notar que la obligación del ajuste por correspondencia en los convenios suscritos con Suiza y Canadá está limitado al período de cinco (5) años.

Bolivia, que a la fecha no cuenta con reglas de precios de transferencia, no ha previsto el principio de libre concurrencia ni el ajuste de correspondencia en su Convenio para evitar la doble imposición celebrado con Argentina en 1976. Sin embargo, los convenios celebrados con Alemania (en 1992), Francia (1994), España (1997), Suecia (1994) y Reino Unido (1994) incluyen el principio de libre concurrencia y el ajuste primario para las transacciones entre empresas asociadas e incluso en los tres últimos citados se prevé el ajuste de correspondencia.

A continuación se hace un recuento de la legislación sobre Precios de Transferencia vigente en Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela; así como de las disposiciones que estos países han previsto en sus convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

## **Colombia**

La Ley Nº 788 del 27 de diciembre de 2002, vigente a partir del año gravable 2004 incorporó el Capítulo XI que comprende los artículos 260-1 al 260-5 relativos a precios de transferencia. Se establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el precio de libre concurrencia.

En tal sentido, señala que son de aplicación los seis (6) métodos establecidos por la OCDE sin hacer referencia a este organismo y señala que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá celebrar acuerdos previos de precios con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros.

La normatividad establece la obligación de conservar por cinco (5) años la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa para los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior a 100000 UVT que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, cabe señalar que la ley establece las sanciones a aplicarse así como un régimen de gradualidad de las sanciones en función a la oportunidad de subsanación, de conformidad con las recientes normas incorporadas por la Ley No. 863 de 29 de diciembre de 2003.

Por último, debe destacarse, la procedencia del ajuste de correspondencia cuando la DIAN manifieste conformidad y esté previsto en un Convenio internacional en materia tributaria, para cuyo efecto la parte relacionada residente en Colombia podrá presentar una declaración de corrección sin sanción en la que se refleje el ajuste correspondiente. Es preciso señalar, que aunque la legislación interna prevé el ajuste de correspondencia, la norma deviene en una regulación para el futuro en la medida en que Colombia no ha celebrado convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional; sin embargo, su legislación sería aplicable cuando la Decisión Nº 578 entre vigencia, ya que la misma comprende las reglas de precios de transferencia.

## **Ecuador**

La legislación de precios de transferencia fue introducida en Ecuador mediante el Decreto Ejecutivo Nº 2430 publicado en el Suplemento del Registro Oficial Nº 494 del 31 de diciembre de 2004. Si bien, la Primera Sala del Tribunal Distrital de los Fiscal de Ecuador mediante Sentencia del 24 de

octubre de 2005 declaró la nulidad parcial de la norma citada, quedó ratificada la legalidad de la aplicación de la metodología y de la facultad de la Administración Tributaria de requerir las declaraciones relativas a precios de transferencia que fueran necesarias.

La norma ecuatoriana respeta el principio de plena competencia y detalla los criterios de comparabilidad a utilizarse en la aplicación de los métodos desarrollados por la OCDE.

## Perú

Las normas vinculadas con Precios de Transferencia<sup>123</sup> se introducen en la legislación de Impuesto a la Renta en el Perú a partir del primero de enero de 2001, mediante la Ley Nº 27356.<sup>124</sup> En tal sentido, fundamentalmente se estableció que el valor de mercado por operaciones entre la empresa y sus vinculados era el que correspondía a una operación entre sujetos no vinculados económicamente en condiciones iguales o similares.

Las peculiaridades que sobre el tema de Precios de Transferencia presenta el sistema peruano, es que los métodos de valoración se aplican adicionalmente al ámbito de las operaciones internacionales, para el caso de operaciones nacionales en las que las partes están afectas a regímenes distintos para efecto de Impuesto a la Renta.

En diciembre de 2003, a través del Decreto Legislativo Nº 945<sup>125</sup> se efectuaron modificaciones legales que entraron en vigencia el primero de enero de 2004, las mismas que perfeccionan el régimen de precios de transferencia en el Perú, de acuerdo al detalle siguiente:

- Se detalla las operaciones nacionales en las que se aplicarán las reglas de precios de transferencia, entre ellas se encuentra el supuesto que se da cuando al menos una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis ejercicios gravables<sup>126</sup> en tanto, las partes vinculadas

---

<sup>123</sup> Aquellos que utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas las más de las veces en países distintos. Cita de Tulio Rosembuj en Fiscalidad Internacional correspondiente a una sentencia del Tribunal Supremo de España de fecha 19 de enero de 1996.

<sup>124</sup> Publicada el 18 de octubre de 2000 y vigente a partir del 1 de enero de 2001.

<sup>125</sup> Publicado el 23 de diciembre de 2003.

<sup>126</sup> Plazo contemplado en el Código Tributario peruano para la prescripción para los contribuyentes que no han presentado declaración, en el caso del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

podrían encontrar beneficioso transferir bienes o prestar servicios con precios distintos a los fijados en el mercado de forma tal que quien tiene pérdida tributaria registre un mayor ingreso sin que genere renta neta imponible con la finalidad de minimizar el Impuesto a la Renta determinado por ambas partes.

- Se reconoce expresamente que se adoptarán las Directrices.
- Se introduce la obligación de presentar una declaración jurada informativa<sup>127</sup> en la que se de cuenta de las operaciones realizadas con sujetos vinculados o residentes en países o territorios de baja o nula imposición.

Adicionalmente se incluye una norma para hacer efectivo el ajuste de correspondencia en el Perú. En tal sentido, el último párrafo del inciso c) del artículo 32 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé que cuando de conformidad con lo establecido en un convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el convenio, realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país; y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente.

Debe destacarse que los CDIs celebrados por el Perú Chile y Canadá permiten la realización de ajustes primarios y de correspondencia; sin embargo, el último citado limita las modificaciones a los beneficios de una empresa después de cinco años desde el final del año en el cual los beneficios que estarán sujetos a tal cambio habrían sido, a no ser por las condiciones mencionadas en el párrafo 1 del artículo 9, atribuidos a la empresa. Lo previsto en el CDI suscrito con Canadá es concordante con la reserva planteada por el citado país y que consta en el Comentario 19 correspondiente al artículo 9 del MCOCE.<sup>128</sup>

Finalmente, es preciso señalar que en el caso peruano -en estricto- incluso de no existir disposiciones al respecto en la Ley del Impuesto a la Renta, sería totalmente posible la realización del ajuste de correspondencia en la medida en que éste sea previsto en un CDI suscrito por el Perú y que el

---

<sup>127</sup> Usualmente la declaración jurada informativa sirve de referencia para la determinación de desviaciones en el cálculo de los precios y por tanto brinda información útil a las áreas de programación de fiscalizaciones.

<sup>128</sup> Canadá se reserva el derecho a no insertar el apartado 2 en sus CDIs a menos que el compromiso de realizar un ajuste esté sujeto a determinado límite de tiempo. Tampoco será de aplicación cuando exista fraude, omisión dolosa o negligencia.

Tratado prevalece sobre la legislación nacional.<sup>129</sup>

## CDI Chile

### Artículo 9.-

1. Cuando
  - (a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o
  - (b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas a imposición en consecuencia.
2. Cuando un Estado Contratante incluya en la renta de una empresa de ese Estado, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual una empresa del otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará, si está de acuerdo, el ajuste que proceda de la cuantía del impuesto que ha gravado sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán en caso necesario.
3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán en el caso de fraude, culpa o negligencia.

## CDI Canadá

### Artículo 9.-

1. Cuando
  - (a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o
  - (b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado

<sup>129</sup> Se aplica lo que en teoría de convenios se conoce como el “*Treaty overrides*”.

Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en la renta de una empresa de ese Estado, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual una empresa del otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará, el ajuste que proceda de la cuantía del impuesto que ha gravado sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán en caso necesario.
3. Un Estado Contratante no podrá modificar los beneficios de una empresa de acuerdo a las circunstancias referidas en el apartado 1 después de la expiración del plazo previsto en su legislación nacional y, en ningún caso, después de cinco años desde el final del año en el cual los beneficios que estarían sujetos a tal cambio habrían sido, a no ser por las condiciones mencionadas en el apartado 1, atribuidos a la empresa.
4. Lo previsto en los apartados 2 y 3 no se podrá aplicar en casos de fraude, culpa o negligencia.

Protocolo

2. Con referencia al párrafo 2 del artículo 9, se entiende que el otro Estado solamente está requerido a realizar los ajustes que proceden en la medida que considere que los ajustes hechos en el primer Estado sean justificados tanto en principio como en cantidad.

Decisión 578

#### **Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas**

1. Cuando
  - a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o
  - b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País

Miembro y de una empresa de otro País Miembro,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.

2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

## Artículo 10 - Dividendos

### Artículo 10 DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

El artículo 10 del MCOCDE no establece el derecho exclusivo a gravar los dividendos ni en el Estado de residencia del beneficiario ni en el de residencia de la sociedad que abona los dividendos; sino que fija una renta compartida entre ambos países. El término “pagados” reviste un sentido muy amplio ya que el concepto de pagar significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del accionista en la forma prevista por el contrato o los usos.

Para la OCDE la imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de la fuente no es aceptable como principio general, dado que hay algunos Estados que no gravan los dividendos en la fuente, mientras que, como regla general -expone el Comentario 5 correspondiente al artículo 10-

todos los Estados gravan a los residentes por los dividendos que obtienen de sociedades no residentes. No obstante, el Comentario 6, se admite que no sería realista esperar que se abandonase totalmente la imposición de los dividendos en la fuente.

El artículo 10 del MCOCDE no trata más que de los dividendos abonados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante. Estas disposiciones no se aplican, pues, a los dividendos pagados por una sociedad residente de un tercer Estado, ni a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado Contratante.

El párrafo 2 reserva el poder tributario al Estado de la fuente de los dividendos, es decir, al Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos; sin embargo, este derecho de percibir el impuesto no puede exceder del 15%, porcentaje que es considerado por la OCDE como el tipo máximo “razonable”. Según el Comentario 9 correspondiente al artículo 10 del MCOCDE, una tasa más elevada no se justificaría, dado que el Estado de la fuente tiene la facultad de gravar los beneficios de la sociedad.

Para los dividendos pagados por una sociedad filial a su sociedad matriz se prevé expresamente una tasa inferior (5%) con el objetivo de evitar una cascada impositiva y facilitar las inversiones internacionales, cuando una sociedad de un Estado posee una participación directa de al menos el 25% en una sociedad del otro Estado.<sup>130</sup> En tal sentido, la tasa preferente o menor es aplicable a los dividendos calificados, es decir, a aquellos correspondientes a accionistas que poseen un alto porcentaje del accionariado.

Conforme al párrafo 2, el límite del impuesto en el Estado de la fuente no se aplica cuando un intermediario, por ejemplo un agente u otro mandatario, se interpone entre el acreedor y el deudor, a menos que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante.

Los países en desarrollo básicamente prefieren el principio de imposición de dividendos exclusivamente en el país de la fuente, por lo tanto consideran que la adopción de los porcentajes de la cantidad bruta de dividendos señalados en el párrafo 2 del artículo 10 del MCOCDE, actualmente situa-

---

<sup>130</sup> Así lo afirma el Comentario 10 del correspondiente al artículo 10 del MCOCDE. A su vez, nótese que el Comentario 16 señala que no se exige que la sociedad beneficiaria de los dividendos haya detentado el 25 por ciento, al menos, del capital durante un período relativamente largo antes de la fecha de la distribución, en tanto sólo cuenta la situación existente en el momento en que nace la sujeción al impuesto (en la mayor parte de los casos en el momento en que los dividendos son legalmente puestos a disposición de los accionistas).

dos en 5% y 15%, ocasionan grandes pérdidas de recaudación para el país de la fuente.

En 1995, la OCDE enmendó el párrafo 2 del artículo 10 y el párrafo 2 del artículo 11 para cambiar “si el receptor es el beneficiario efectivo de los dividendos (intereses)” a “si el beneficiario efectivo de los dividendos (intereses) es un residente del otro estado contratante”. La misma sustitución ha sido sugerida al MCONU, para permitir los beneficios de aquellos artículos al beneficiario efectivo residente en un estado contratante, sin considerar la residencia de cualquier broker o intermediario que recauda la renta en representación del beneficiario y consecuentemente se le niega los beneficios del tratado cuando el beneficiario no es un residente del país contratante, aun si el intermediario que recibe la renta fuera un residente.

En el inciso *a*) del párrafo 2 el término “capital” se utiliza a propósito del tratamiento fiscal de los dividendos, es decir, de las distribuciones de beneficios hechas a los accionistas. Al respecto, el Comentario 15 correspondiente al artículo 10 del MCOCDE, precisa que el uso de dicho término en este contexto exige que el mismo sea empleado en el sentido utilizado a efectos de las distribuciones al accionista (en este caso, la sociedad matriz), para que sea de aplicación la letra *a*).

- Como regla general, el término “capital” de la letra *a*) debe entenderse tal como se hace en el derecho de sociedades. Otros elementos, particularmente las reservas, no se toman en consideración.
- El capital, como en el derecho de sociedades, deberá indicarse por el valor nominal total de las acciones, que aparecerá dentro de la rúbrica “capital” del balance de la sociedad en la mayor parte de los casos.
- No procede tener en cuenta las diferencias debidas a las diversas clases de acciones emitidas (acciones ordinarias, acciones preferentes, acciones con voto plural, acciones sin derecho a voto, acciones al portador, acciones nominativas, etc.) pues estas diferencias se refieren más a la naturaleza de los derechos de que dispone el accionista que a la importancia de la participación en el capital.
- Cuando un préstamo o cualquier otra aportación a la sociedad no constituya capital, en el sentido estricto de la legislación de sociedades, pero según el derecho o los usos internos (subcapitalización, asimilación de un préstamo al capital social)<sup>131</sup> la renta que proceda de los mismos se considere como dividendo en virtud del artículo 10, el

---

<sup>131</sup> No obstante cabe diferenciar las circunstancias en que la ley expresamente le da calidad de dividendos y los casos en que no lo hace. Mayor detalle se encontrará cuando se trate la subcapitalización en el artículo 11.

valor de este préstamo o de esta aportación debe considerarse también como “capital” en el sentido de la letra a).

- En el caso de entidades que no tengan capital según la legislación de sociedades, se comprenderá en este término, para la aplicación de la letra a), el total de las aportaciones que se tomen en consideración a los efectos de distribución de beneficios.

El párrafo 2 no se pronuncia sobre la forma de imposición en el Estado de la fuente, facultándolo implícitamente a aplicar su legislación interna y, en particular, de recaudar el impuesto por vía de retención en la fuente o por vía de autoliquidación. Tampoco regula las cuestiones de procedimiento. Cada Estado puede adoptar el procedimiento en su propia legislación y puede optar entre reducir los impuestos a los tipos previstos en el artículo o exigirlos íntegramente devolviendo la diferencia.

No se ha determinado si la reducción en el Estado de la fuente debe o no supeditarse a la imposición de los dividendos en el Estado de residencia, por su parte, el artículo 10 no contiene disposición alguna referente a la forma en que el Estado de residencia del beneficiario deberá tener en cuenta el impuesto pagado en el Estado de la fuente, en tanto esa cuestión se trata en el artículo 23.

A diferencia de lo que sucede con los intereses y regalías, que si son materia de definición por el MCOEDE -como se verá más adelante- dada la diversidad de tratamientos previstos por las legislaciones, el MCOEDE no ofrece una definición completa y exhaustiva del concepto de dividendo,<sup>132</sup> por lo que la definición del artículo 10 se limita a mencionar ejemplos que figuran en la mayor parte de estas legislaciones y que, en todo caso, no son tratados en ellas de manera diferente.

Es preciso notar que el artículo 10 contempla no solamente los dividendos en sentido estricto, sino también los intereses de préstamos en la medida en que el prestamista comparta efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad; es decir, cuando el reembolso depende en una gran medida del éxito de la empresa. Los artículos 10 y 11 del MCOEDE no impiden, en consecuencia, el tratamiento de este tipo de intereses como dividendos, en aplicación de la normativa interna del país del prestatario relativa a la

---

<sup>132</sup> Con ocasión de la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 se emprendió un estudio completo a fin de encontrar una solución en la que no se hiciera referencia a la legislación interna. En los términos de este estudio no pareció posible, dadas las divergencias que subsisten entre los países miembros de la OCDE en materia de legislación sobre sociedades y de legislación fiscal, ofrecer una definición de dividendos independiente de la legislación interna, así lo señala el Comentario 23 correspondiente al artículo 10 del MCOEDE.

subcapitalización.

El Comentario 25 correspondiente al artículo 10 del MCOCDE señala ejemplos, que permiten a la luz de un conjunto de circunstancias determinar cuándo el prestamista comparte los riesgos de la empresa, entre otros:

- el préstamo supera, en gran medida, las restantes aportaciones al capital de la empresa (o ha sido concertado para reemplazar una parte importante del capital que se ha perdido) y su cuantía no guarda una proporción razonable con los activos amortizables;
- el acreedor participa en los beneficios de la sociedad;
- el reembolso del préstamo está subordinado al reembolso de las deudas correspondientes a otros acreedores o al pago de dividendos;
- la cuantía o el pago de los intereses depende de los beneficios de la sociedad;
- el contrato de préstamo no contiene ninguna cláusula que prevea el reembolso en un plazo determinado.

Conforme lo señala el Comentario 28, se consideran dividendos no sólo las distribuciones de beneficios aprobadas cada año por la Junta General de Accionistas, sino también otros beneficios (otras ventajas) apreciables en dinero, tales como acciones gratuitas, bonos, beneficios de liquidación y distribuciones encubiertas de beneficios.

Las ventajas a que da derecho una participación social no se atribuyen, por regla general, más que a los propios accionistas. Algunas de estas atribuciones en beneficio de personas que no son accionistas en el sentido del derecho de sociedades pueden, sin embargo, considerarse dividendos cuando:

- las relaciones jurídicas entre estas personas y la sociedad se asimilan a una participación social (“participaciones ocultas”); y
- las personas que se benefician de estas ventajas se encuentran ligadas por lazos estrechos a un accionista; así, por ejemplo, cuando el beneficiario es un pariente del accionista o bien una sociedad perteneciente al mismo grupo que la sociedad titular de las acciones.

El Comentario 30 reconoce que pueden producirse divergencias de opinión en cuanto a la determinación del CDI aplicable cuando el accionista y el beneficiario efectivo de tales ventajas son residentes de dos Estados diferentes con los cuales el Estado de la fuente ha suscrito CDIs. Similar problema se plantea cuando el Estado de la fuente tiene un CDI con uno de los Estados, pero no con el otro, no obstante, se trata de un conflicto

que también puede afectar a otros tipos de renta y cuya solución sólo puede encontrarse en un procedimiento amistoso.

El párrafo 4 se limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar los dividendos como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario residente del otro Estado si dichos dividendos son producidos por participaciones que forman parte del activo de ese establecimiento permanente o, de una u otra forma, están efectivamente vinculados al citado establecimiento. En tal sentido, no establece que los dividendos que recibe un residente de un Estado contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción legal, atribuirse, incluso ficticiamente, al establecimiento permanente que este residente tenga eventualmente en dicho último Estado, de manera que este Estado no quede obligado a limitar su imposición en tal caso.

El párrafo 5 excluye la imposición extraterritorial de los dividendos; es decir, la práctica de los Estados que gravan los dividendos distribuidos por una sociedad no residente exclusivamente porque los beneficios sociales, que sirven a tal distribución de dividendos, proceden de su territorio (por ejemplo, si son producidos por medio de un establecimiento permanente situado en este territorio). El problema de la imposición extraterritorial no se plantea, evidentemente, cuando el país de la fuente de los beneficios sociales grava los dividendos porque son abonados a un accionista residente de este Estado o a un establecimiento permanente situados en este Estado.

La aplicación de una legislación destinada a contrarrestar los abusos puede, sin embargo, presentar dificultades, tal es el caso de los dividendos presuntos, no obstante, el Comentario 38 señala que no está nada claro si el citado importe sujeto a gravamen debe considerarse como un dividendo en el sentido del artículo 10 o como “otras rentas” en el sentido del artículo 21.

### **Dividendos - CDIs bilaterales**

Los CDIs suscritos con Chile y Canadá prevén la renta compartida con límites en el país de la fuente de los dividendos. Ambos estipulan el gravamen de 10% y 15% en el país de la fuente, no obstante la tasa preferente en el CDI con Chile se otorga cuando el beneficiario efectivo controla directa o indirectamente no menos del 25% de las acciones con derecho a voto de las sociedad que paga los dividendos; mientras que el CDI con Canadá contempla un 10% del accionariado para los mismos efectos.

Conforme al inciso c) del artículo 71 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen agentes de retención las personas o entidades que paguen o

acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados. Por su parte, el artículo 76 del cuerpo legal antes citado, prevé que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

En tal sentido, bajo la Ley del Impuesto a la Renta respecto a dividendos procederá la retención del impuesto correspondiente a no domiciliados, dado que el CDI no interviene en la forma en que opera el gravamen (si es retención o pago directo) con la tasa del 4.1%. La verificación de que el pago deba realizarse a beneficiarios efectivos residentes en Chile o Canadá es irrelevante respecto a la aplicación de la única correspondiente a dividendos, en tanto el 4.1% constituye el tipo previsto con ámbito general por la Ley del Impuesto a la Renta.

Las formalidades para sustentar la retención con una tasa más beneficiosa conforme a un CDI bilateral o multilateral suscrito por el Perú no ha sido regulada hasta el momento, no obstante es usual que los agentes de retención soliciten el Certificado de Residencia del beneficiario de la renta.

La legislación peruana del Impuesto a la Renta no sólo ha regulado a los dividendos, sino que también incluye, en calidad de normas antielusivas, “cualquier otra forma de distribución utilidades”. El artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>133</sup> enumera siete supuestos que -para los efectos del impuesto- califican como dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, en tal sentido considera al dividendo como una de las formas de distribución de utilidades. A lo largo de la Ley hace referencia permanente al término “dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades”, por lo que no ha existido necesidad en el plano interno de diferenciar a los dividendos propiamente dichos y a las otras formas de distribución de utilidades.

No obstante, surge la duda si bajo los CDI bilaterales suscritos, e incluso si bajo el MCOCDE, tales conceptos serían considerados al amparo del artículo 10, o si -por el contrario- deberían ser tratados como “otras rentas” conforme al artículo 21. Una interpretación basada en la doctrina y la definición internacionalmente aceptada de dividendos podría llevarnos a la conclusión de que el artículo 10 de los CDIs suscritos por el Perú se aplicaría exclusivamente a las utilidades de las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie,

---

<sup>133</sup> Artículo incorporado por el Artículo 8 de la Ley Nº 27804, publicada el 02 de agosto de 2002 y vigente a partir del 01 de enero de 2003.

salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital (inciso a) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta). No obstante, tal definición sería sumamente amplia, en tanto incluiría la distribución de utilidades de sucursales, entre otras, como se expone líneas abajo.

En consecuencia, algunas de las otras formas de distribución de utilidades, que más bien tienen calidad de antielusiva, según el Comentario 25 podrían ser calificadas como dividendos, entre ellas:

- La distribución de utilidades a la distribución del mayor valor atribuido por revaluación de activos, ya sea en efectivo o en especie, salvo en títulos de propia emisión representativos del capital.
- La reducción del capital hasta por el importe equivalente a utilidades, excedente de revaluación, ajuste por reexpresión, primas o reservas de libre disposición capitalizadas previamente, salvo que la reducción se destine a cubrir pérdidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades.
- La diferencia entre el valor nominal de los títulos representativos del capital más las primas suplementarias, si las hubiere y los importes que perciban los socios, asociados, titulares o personas que la integran, en la oportunidad en que opere la reducción de capital o la liquidación de la persona jurídica.
- Las participaciones de utilidades que provengan de partes del fundador, acciones del trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora.
- Todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean Empresas de Operaciones Múltiples o Empresas de Arrendamiento Financiero, otorguen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación y siempre que no exista obligación para devolver o, existiendo, el plazo otorgado para su devolución exceda de doce meses, la devolución o pago no se produzca dentro de dicho plazo o, no obstante los términos acordados, la renovación sucesiva o la repetición de operaciones similares permita inferir la existencia de una operación única, cuya duración total exceda de tal plazo.
- El importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concu-

bino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda el valor de mercado.

No obstante, aparentemente caería en el ámbito del artículo 21 una de las formas de distribución de utilidades, consistente en toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

Es preciso notar que a la fecha de negociación y suscripción de los CDIs del Perú con Chile y Canadá los dividendos de fuente peruana no se encontraban gravados con el impuesto a la renta.<sup>134</sup> No obstante, en negociaciones futuras, en base a coordinaciones bilaterales se considera necesario que el propio texto del artículo 10, las disposiciones misceláneas o un protocolo, dejen claro la situación de las “otras formas de distribución de utilidades”.

### **Cláusula antiabuso**

Los CDIs bilaterales suscritos por el Perú con Chile y Canadá, han incluido respecto al artículo 10 una cláusula antiabuso en su último párrafo (quinto y séptimo respectivamente) que prevé la no aplicación de tal artículo si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la creación o asignación de las acciones u otros derechos respecto de los cuales se paga el dividendo fuera tomar ventaja de este artículo por medio de aquella creación o asignación.

Tal situación abusiva, podría configurarse por ejemplo, cuando una sociedad que detenta una participación inferior al 25% (CDI con Chile) o 10% (CDI con Canadá), poco tiempo antes del pago de los dividendos, efectúa un complemento de su participación con el fin esencial de aprovecharse de la disposición en cuestión o cuando la participación se ha aumentado principalmente para obtener el beneficio de la reducción.<sup>135</sup>

### **Impuesto sobre sucursales**

En consistencia con una reserva al artículo 10 planteada por Canadá<sup>136</sup> en

---

<sup>134</sup> En la página 18 del Resultado de la Consulta Ciudadana, publicada por el MEF, se señala “Cabe indicar que no están gravados con el Impuesto a la Renta los dividendos ni cualquier otra forma de distribución de utilidades de empresas domiciliadas en el Perú”.

<sup>135</sup> Ejemplo adaptado del expuesto en el Comentario 17 correspondiente al artículo 10 del MCOEDE.

<sup>136</sup> Comentario 83 correspondiente al artículo 10 del MCOEDE (Reservas).

el marco de la OCDE, a efecto de conservar el derecho a gravar con su impuesto sobre sucursales las rentas de una sociedad atribuibles a un establecimiento permanente situado en estos países; el CDI suscrito por el Perú con el citado país, de modo bilateral (potencialmente aplicable a ambos países) en el párrafo 6 del artículo 10 deja a salvo la posibilidad de que un Estado Contratante imponga un impuesto adicional con el tope de 10% aplicable a las ganancias de una sociedad atribuidas a un establecimiento permanente en aquel estado, o a las ganancias atribuidas a la alienación de propiedad inmueble situada en aquel Estado, por una compañía que se dedica al comercio de bienes inmuebles.

Para efecto de lo señalado el párrafo anterior “ganancias” significa las ganancias atribuibles a la enajenación de tales bienes inmuebles situados en un Estado Contratante que puedan ser gravadas por dicho Estado a tenor de lo dispuesto en el Artículo 6 o del párrafo 1 del artículo 13, así como las utilidades, incluyendo cualquier ganancia, atribuida a un establecimiento permanente en un Estado Contratante en un año o años previos, después de deducir todos los impuestos que recayeron sobre dichas utilidades en ese Estado.

La norma antes señalada es apropiada en el caso del Perú, en tanto -como se sabe- la distribución que efectúan los establecimientos permanentes en el Perú tienen consideración de distribución de utilidades.<sup>137</sup> En el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas las utilidades se entienden distribuidas en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior.

### **Disposiciones protocolares**

El CDI suscrito por el Perú con Chile en su Protocolo contiene tres disposiciones unilaterales, la primera respecto a Chile y las dos siguientes res-

---

<sup>137</sup> Nótese que la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a “las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley” distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital. Dado que el inciso h) del artículo 14 aludido comprende a los establecimientos permanentes, sus distribuciones de utilidades dan lugar al gravamen aplicable a dividendos y a otras formas de distribución de utilidades.

pecto al Perú.

En tal sentido el numeral 2 del Protocolo pretende dejar claro que la tasa de gravamen máximo en el país de la fuente de los dividendos no es aplicable al impuesto adicional que Chile aplica, en la medida que el impuesto de primera categoría (equivalente al de tercera categoría del Perú) sea deducible contra el impuesto adicional.

Se considera importante la aclaración dado que el Impuesto Adicional es aplicado en Chile a las rentas de fuente chilena obtenidas por personas naturales o jurídicas residentes en el extranjero, en general, cuando el dinero se pone a disposición desde Chile a la persona residente en el extranjero. Este impuesto tiene dos modalidades, según el tipo de renta de que se trate puede ser un impuesto de retención, o bien, un impuesto de declaración anual.<sup>138</sup>

Por su parte, en el mismo Protocolo se prevé que no regirá la limitación en fuente tampoco si en el futuro el Perú estableciera un régimen tributario integrado similar al que rige en Chile al momento de la firma del CDI (año 2001), el que deberá incluir un crédito total o con efecto equivalente por el impuesto a la renta contra el impuesto de retención que afecta a la distribución o remesa de utilidades.

Finalmente, se establece una disposición unilateral para el Perú, en el Protocolo 5, estableciendo la aplicación del límite máximo de gravamen en fuente para el caso de que Perú establezca un impuesto distinto del impuesto que afecta a las utilidades del establecimiento permanente de acuerdo con su legislación.

### **Cláusula de la nación más favorecida**

El CDI suscrito con Canadá prevé una cláusula de la nación más favorecida respecto al Perú, en tal sentido ésta califica como unilateral. En virtud al Protocolo, si el Perú celebrara un CDI con un país de la OCDE en el que pacte una tasa aplicable a dividendos inferior a 10%, se aplicara respecto a Canadá tal tasa con un piso de 5%.

Es preciso notar que la referencia a CDI celebrado debería corresponder a un CDI en vigor. Por su parte, el Perú a suscrito un CDI con España que es miembro de la OCDE, el cual no está en vigor, y aunque lo estuviera, dado que la tasa vigente para dividendos en el Perú es 4.1% (cuatro punto uno por ciento) no habría incompatibilidad con la tasa máxima a aplicar según el CDI.

---

<sup>138</sup> En virtud al artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta de Chile.

## Decisión 578

La norma comunitaria prevé que los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye. Es preciso señalar que la regla de fuente correspondiente a dividendos coincide con la prevista en la Ley del Impuesto a la Renta del Perú, que en su artículo 9 señala que en su inciso d) prevé que los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acredite se encuentre domiciliada en el país.

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

Es preciso señalar que existiría un aparente conflicto de normas entre la Decisión 578 y el artículo 19 de la Decisión 292<sup>139</sup> respecto a la Empresa Multinacional Andina, en tanto la primera privilegia al domicilio de la empresa que los distribuye; mientras que la Decisión 292 privilegiaría al domicilio principal de la Empresa Multinacional Andina. El artículo 19 de la Decisión 292 señala:

Con el fin de evitar situaciones de doble tributación se observaran, además de las disposiciones establecidas en la Decisión 40 y las normas que la adicionen, modifiquen o sustituyan, las siguientes reglas:

- a) El País Miembro del domicilio principal no gravara con los impuestos a la renta y a las remesas la parte de los dividendos distribuidos por la empresa multinacional andina, que correspondan a las utilidades obtenidas por sus sucursales instaladas en los demás Países Miembros;
- b) En el País Miembro del domicilio principal no se gravara con el impuesto a la renta la predistribución que realice la empresa inversionista de la parte de los dividendos percibidos de la empresa multinacional andina que corresponda a las utilidades obtenidas por las sucursales de esta última instaladas en los demás Países Miembros, y
- c) En los Países Miembros distintos al del domicilio principal, no se gravara con el impuesto a la renta la predistribución que realice la empresa inversionista de los dividendos percibidos de la empresa multinacional andina.

Si bien la Decisión 292 se dio durante la vigencia de la Decisión 40, esta última fue aprobada mediante el Decreto Ley N° 19535, mientras que la

---

<sup>139</sup> Adoptada el 21 de marzo de 1991.

Decisión 292 no ha sido incorporada al derecho nacional por ninguna norma, e incluso fue adoptada antes de que el Congreso apruebe la Decisión 472 que estableció el principio de aplicación directa.

La Decisión 578 habría derogado tácitamente a la Decisión 292, en tanto la menciona en los “vistos” de la misma.<sup>140</sup> Lo deseable hubiera sido una derogación expresa.

CDI Chile

**Artículo 10.-**

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
  - (a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos;
  - (b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término “dividendos” en el sentido de este Artículo significa las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otros derechos sujetos al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 de este Artículo no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro Estado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación que genera

---

<sup>140</sup> “VISTOS: Los artículos 3, 22 literales a) y b), 30 literal c), 51 y 54 del Acuerdo de Cartagena, la Decisión 40 de la Comisión y el artículo 19 de la Decisión 292 de la Comisión;...”

los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

#### **Protocolo**

##### 2. (...)

- (I) Las disposiciones del párrafo 2 del Artículo 10 no limitarán la aplicación del impuesto adicional a pagar en Chile en la medida que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional.
- (II) El subpárrafo I) se aplicará igualmente al Perú si en el futuro establece un régimen tributario integrado similar al que rige en Chile al momento de la firma de este Convenio, el que deberá incluir un crédito total o con efecto equivalente por el impuesto a la renta contra el impuesto de retención que afecta a la distribución o remesa de utilidades.

##### 5.(...)

- (I) En la medida en que Perú establezca un impuesto distinto del impuesto que afecta a las utilidades del establecimiento permanente de acuerdo con su legislación, dicho impuesto distinto del impuesto de los beneficios no podrá exceder del límite establecido en el subpárrafo a) del párrafo 2 del Artículo 10.

#### **CDI Canadá**

##### **Artículo 10.-**

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- (a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos; y
- (b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término “dividendos” en el sentido de este Artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otros derechos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.
4. Las disposiciones del párrafo 2 de este Artículo no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, realiza o ha realizado en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o presta o ha prestado en ese otro Estado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.
5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.
6. Nada en este Convenio se interpretará como un impedimento para que un Estado Contratante imponga a las ganancias de una sociedad atribuidas a un establecimiento permanente en aquel estado, o a las ganancias atribuidas a la alienación de propiedad inmueble situada en aquel Estado, por una compañía que se dedica al comercio de bienes inmuebles, un impuesto adicional al que se cobraría sobre las ganancias de una compañía nacional de ese Estado, salvo que cualquier impuesto adicional así exigido no exceda del 10 por ciento del monto de tales ganancias y las mismas no hayan sido sujetas a este impuesto adicional en los años fiscales anteriores. Para los fines de esta disposición, el término “ganancias” significa las ganancias atri-

buides a la enajenación de tales bienes inmuebles situados en un Estado Contratante que puedan ser gravadas por dicho Estado a tenor de los dispuesto en el Artículo 6 o del párrafo 1 del artículo 13, y las utilidades, incluyendo cualquier ganancia, atribuida a un establecimiento permanente en un Estado Contratante en un año o años previos, después de deducir todos los impuestos, distinto del impuesto adicional aquí mencionado, que fueron impuestos sobre dichas utilidades en ese Estado.

7. Lo previsto en este artículo no se aplicará si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la creación o asignación de las acciones u otros derechos respecto de los cuales se paga el dividendo fuera tomar ventaja de este artículo por medio de aquella creación o asignación.

#### **Protocolo**

3. Si en virtud, de un acuerdo o convenio celebrado con un país que es un miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en una fecha posterior a aquella en la que se firma el Convenio, Perú acuerda:
  - (a) con referencia al subpárrafo (a) del párrafo 2 del artículo 10, a una tasa de impuestos sobre dividendos que sea menor del 10 por ciento, se aplicará automáticamente la mayor entre dicha nueva tasa y una tasa del 5 por ciento, para los propósitos de este subpárrafo, así como para el párrafo 6 de aquel mismo artículo;

#### **Decisión 578**

##### **Artículo 11.- Dividendos y participaciones**

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

#### **Artículo 11 - Intereses**

<p>Artículo 11 INTERESES</p>
----------------------------------

- |   |
|---|
| <p>1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</p> |
|---|

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de ese límite.

3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que generan los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

El párrafo 1 del artículo 11 del MCOCDE formula el principio de que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. En tal sentido se prevé la renta compartida, en contraposición al derecho exclusivo de gravamen en favor del Estado de residencia. El término “pagados” reviste un sentido muy amplio ya que el concepto de pago significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o por los usos.

El artículo 11 del MCOCDE trata únicamente de los intereses procedentes de un Estado contratante y abonados a un residente del otro Estado contratante. Sus disposiciones no se aplican a los intereses procedentes de un tercer Estado ni a los intereses procedentes de un Estado contratante que sean atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa del citado Estado posea en el otro Estado contratante.

El párrafo 2 reserva el derecho a gravar los intereses al Estado de donde proceden; pero limita el ejercicio de este derecho fijando un límite máximo a la imposición que no puede sobrepasar el 10%. El Comentario 7 correspondiente al artículo 11, justifica el citado porcentaje considerando que el Estado de la fuente grava los beneficios o rentas producidos en su territorio por las inversiones financiadas con ayuda de los capitales tomados en préstamo.

Conforme al párrafo 2, la limitación del impuesto aplicable por el Estado de la fuente no se aplica cuando un intermediario, como un agente u otro mandatario, se interpone entre el acreedor y el deudor, a menos que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado Contratante.

El párrafo 2 del artículo 11 no regula el modo de imposición en el Estado de la fuente, en tanto respeta la facultad del Estado de la fuente de aplicar su legislación interna y, principalmente, de exigir el impuesto mediante retención en la fuente o declaración; tampoco son materia del artículo 11 las cuestiones de procedimiento.

Por su parte, es preciso notar que el párrafo 2 no especifica si la reducción en el Estado de la fuente debe quedar o no subordinada a la imposición efectiva de los intereses en el Estado de residencia.

El artículo 11 no contiene ninguna disposición relativa a la manera en que el Estado de residencia del beneficiario deberá tomar en cuenta la imposición establecida en el Estado de la fuente de los intereses, en tanto ese tema se encuentra reservado para el artículo 23.

Contrariamente a lo que afirma el Comentario 13 correspondiente al artículo 11 del MCODE, en el sentido de que el sistema de retención en la fuente puede constituir una traba al comercio internacional, el MCONU plantea privilegiar el gravamen en el país de la fuente.

El párrafo 3 brinda una definición de intereses que tiene, en principio, un carácter exhaustivo, evitando así una fórmula de reenvío subsidiario a las legislaciones internas; con el objeto de ofrecer seguridad jurídica fundamentalmente.

El Comentario 21.1 correspondiente al artículo 11 del MCOCDE, señala que la definición de intereses no es aplicable normalmente a los pagos efectuados respecto de ciertos instrumentos financieros no tradicionales en ausencia de una deuda subyacente y cita como ejemplo, de los “*swaps*” de tipo de interés. Sin embargo, señala, la definición será aplicable en la medida en que se presuma la existencia de un préstamo en virtud de normas que atribuyen primacía al fondo sobre la forma, del principio de fraude de ley o de otra doctrina similar.

La segunda frase del párrafo 3 excluye de la definición de interés las penalizaciones por mora en el pago, que pueden resultar del contrato, de los usos o de una sentencia judicial. Aun cuando estos abonos se establecen en función del tiempo transcurrido, constituyen más una forma particular de indemnización al acreedor, para compensarle de la ejecución tardía imputable al deudor, que una renta del capital. El Comentario 22 correspondiente al artículo 11 del MCOCDE recomienda, por razones de seguridad jurídica y orden práctico, someter a un mismo régimen fiscal todas las penalizaciones de este tipo, cualquiera que sea la modalidad de pago.

En cuanto a la conveniencia de asimilar las rentas vitalicias a los intereses, el Comentario 23 correspondiente al artículo 11 del MCOCDE se opone tomando en cuenta que las pensiones vitalicias concedidas en consideración a anteriores trabajos realizados por cuenta ajena caen bajo el artículo 18 y se someten al régimen de las pensiones. Por otro lado, si bien las anualidades de las rentas convenidas a título oneroso contienen, a la vez, el interés del capital entregado y la amortización de este capital -señalan los Comentarios- estas anualidades constituyen “*frutos civiles*” que se adquieren día a día, y sería difícil para muchos países trazar la distinción entre la parte de la renta que representa una renta de capital y la que constituye amortización a efectos de gravar sólo la primera como renta de los capitales mobiliarios. El Comentario concluye señalando que las legislaciones fiscales, a menudo, contienen disposiciones especiales que incluyen las rentas vitalicias en las categorías de sueldos, salarios y pensiones, gravándolas en consecuencia.

## Subcapitalización

El modo en que las empresas obtienen capital es de suma importancia para los países, en particular en los que se encuentran en vías de desarrollo, en tanto es de sumo interés atraer inversiones extranjeras que se concretan a través del establecimiento de sucursales, filiales u otros establecimientos permanentes. Sin embargo, es también de interés de los Estados que los contribuyentes paguen los tributos que les corresponden y tomar las provisiones que eviten el detrimento de las bases de imposición, entre otros, a través de la generación de gasto por el pago de intereses.

En una situación de independencia, una vez agotada la capacidad de crédito, cualquier aportación procedente de sujetos vinculados en forma de préstamo encubre una aportación capital. Correlativamente, los rendimientos derivados de esa aportación deben tratarse en igualdad con cualquier otra retribución de fondos propios.<sup>141</sup>

No obstante, hay que resaltar que desde el punto de vista de la sociedad que recibe la financiación, la financiación a través de préstamos remunerados disminuye su base imponible por ser el interés gasto deducible. No sucede lo mismo, como hemos visto, cuando lo que se retribuye son fondos propios.

La OCDE es muy clara respecto a las reglas aplicables a la subcapitalización, en tal sentido, el Comentario 19 correspondiente al artículo 11 del MCOCDE señala que el término “interés” empleado en el artículo 11 no incluye elementos de renta que caen bajo la aplicación del artículo 10 (dividendos); así lo hace con el “fin de evitar cualquier posibilidad de solapamiento entre las categorías de rentas comprendidas, respectivamente, en el artículo 10 y en el artículo 11”.

Por su parte, en el Comentario 3 del MCOCDE correspondiente a su artículo 9, deja expedito el derecho de los países a determinar la tasa de interés de libre concurrencia de los préstamos, así como a recalificar su naturaleza. En tal sentido, se prevé expresamente que dada la relación entre los CDIs y las normas nacionales sobre subcapitalización se considera:

- Que el artículo 9 no impide la aplicación de las normas nacionales sobre subcapitalización en la medida en que tengan por objeto la asimilación de los beneficios del prestatario a la cuantía que hubiera rea-

---

<sup>141</sup> VEGA BORREGO, Félix Alberto, “La norma tributaria en materia de subcapitalización: Incidencia de los convenios de doble imposición y del Derecho Comunitario”. Universidad Autónoma de Madrid, Crónica Tributaria Nº 104 (2002), páginas 89-125.

lizado en condiciones normales de mercado;

- Que el artículo afecta no sólo a la determinación de si el tipo o tasa de interés establecido en un contrato de préstamo corresponde al de mercado, sino también a la cuestión de si lo que se presenta como un préstamo puede ser considerado como tal o si debe considerarse como una entrega de fondos de otro tipo y, en particular, como una aportación de capital;
- Que la aplicación de las normas sobre subcapitalización no debe conducir normalmente a aumentar los beneficios imponibles de la empresa nacional considerada, más allá de la cuantía correspondiente a los beneficios de libre competencia, y que ese principio debe seguirse igualmente al aplicar los CDIs existentes.

En el caso peruano, debe notarse que la Ley del Impuesto a la Renta no ha previsto la recalificación del exceso de endeudamiento como dividendos, sino que se ha limitado a impedir la deducción del gasto a efecto de la determinación de la renta neta de la empresa. En tal sentido, es posible afirmar que la regla de subcapitalización contenida en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no corresponde a la fórmula típica que descompone determinado pago en intereses y en dividendos; sino que se limita a reconocer la naturaleza de intereses deducibles a la parte que se encuentra dentro del *ratio*<sup>142</sup> y a desconocer la deducibilidad como gasto al exceso, sin quitarle la naturaleza de intereses.<sup>143</sup> Para lograr el efecto de que el exceso sea considerado dividendo, se requeriría norma expresa en tal sentido, en virtud al principio de reserva de ley que rige la tributación en el Perú.

Conforme al artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta todos los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentra vinculada económicamente da lugar a la retención del 30%; no obstante, en virtud al CDI la tasa disminuye a 15%. (En el caso de préstamos entre partes vinculadas no hay una parte gravada con 4.1% y otra con 30%).

En consecuencia -al margen de la deducibilidad del gasto- para efecto de la retención por parte del domiciliado al no domiciliado en la oportunidad del pago de intereses al amparo del CDI suscrito con Chile o Canadá, se deberá

---

<sup>142</sup> El numeral 6 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el monto máximo de endeudamiento con sujetos o empresas vinculadas se determinará aplicando un coeficiente de tres (3) al patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior.

<sup>143</sup> Respecto a la fórmula aplicable y a la oportunidad es preciso ver el Informe N° 0005-2002-SUNAT/K00000.

aplicar el 15% previsto como gravamen máximo en el país de la fuente a todo el monto pagado por concepto de intereses, (a los que no exceden del *ratio* y a los que si lo hacen), dado que la ley peruana ha no calificado al exceso como dividendos.<sup>144</sup>

Es pertinente señalar, no obstante, que existe el argumento de que procede la recategorización de las operaciones de crédito como un efectivo aporte de capital, en virtud de la legislación existente relacionada al principio de la “realidad económica”.

A título ilustrativo, a efecto de demostrar la amplia gama de matices que pueden existir en la regulación sobre subcapitalización,<sup>145</sup> así como resaltar la diferencia de la legislación peruana con la legislación chilena en este aspecto, se analiza la situación bajo la perspectiva chilena.

La legislación de Chile prevé una tasa de 4% aplicable a intereses incluso otorgados entre entidades o personas relacionadas; no obstante, sobre el exceso de endeudamiento la tasa aplicable es 35%<sup>146</sup> (endeudamiento superior a tres veces el patrimonio). Las consecuencias bajo el esquema del CDI suscrito por Chile con el Perú sería:

- Por el tramo que no excede el ratio: Se aplicará el 4% que es la tasa máxima prevista en el CDI para ser aplicada por el país de la fuente.
- Por el tramo que excede el ratio: Se aplicará el 15% que es la tasa máxima prevista en el CDI para ser aplicada por el país de la fuente.

### **Fuerza de atracción limitada**

El párrafo 4 del artículo 11 del MCOCD E desvirtúa la concepción de “fuerza de atracción del establecimiento permanente”, en tanto no establece que los intereses que reciba un residente de un Estado contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción legal, atribuirse al establecimiento permanente que este residente tenga eventualmente en este último Estado, de manera que este Estado no queda obligado a limitar su imposición en tal hipótesis. El párrafo 4 se limita a establecer que, en el Estado de la fuente, los intereses están suje-

---

<sup>144</sup> A diferencia de la legislación Española, por ejemplo, que señala en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que “los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos”.

<sup>145</sup> Entre otros, existen variantes en el ratio así como en el patrimonio a considerar. Por ejemplo en Argentina el ratio es 2 y en México se hace referencia a tres veces el monto del capital contable.

<sup>146</sup> Conforme a las modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta introducidas por la Ley 19.738, D.O. 19.06.2001.

tos a gravamen a título de beneficios del establecimiento permanente situado en el mismo, propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si se derivan de créditos que formen parte del activo del establecimiento permanente o que de una u otra manera se vinculan efectivamente a este establecimiento.

Este apartado establece el principio de que el Estado de la fuente de los intereses es el Estado en el que reside el deudor de los mismos. Sin embargo, prevé una derogación a este principio para el caso de préstamos productores de intereses que tengan un vínculo económico evidente con un establecimiento permanente que el deudor posea en el otro Estado contratante. Si el préstamo ha sido contraído para las necesidades del establecimiento permanente y éste asume la carga de los intereses, el apartado establece que la fuente de los intereses se encuentra en el Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente, abstracción hecha del lugar de la residencia del propietario del establecimiento y aun cuando tal propietario fuera residente de un tercer Estado.

Conforme al MCOCDE si no existe un nexo económico entre el préstamo productor de los intereses y el establecimiento permanente, el Estado donde esté situado éste no puede ser considerado como el Estado de donde proceden los intereses; no está autorizado a gravar estos intereses.

No obstante, es preciso notar que existe dificultad para identificar la vinculación económica entre el préstamo y el establecimiento permanente, así se pueden presentar varias hipótesis:

HIPÓTESIS	PÁRRAFO 5 DEL ART. 11
La dirección del establecimiento permanente ha contraído un préstamo que utiliza para sus propias necesidades y que anota en su pasivo y cuyos intereses paga directamente al acreedor	Dentro de las previsiones del apartado 5 (el Estado donde está situado el establecimiento se considera como Estado de la fuente de los intereses).
La sede de la empresa ha contraído un préstamo cuyo producto se destina únicamente a las necesidades de un establecimiento permanente situado en otro país. El servicio de pago de intereses lo asegura la sede de la empresa, pero la carga definitiva la soporta el establecimiento permanente.	Dentro de las previsiones del apartado 5 (el Estado donde está situado el establecimiento se considera como Estado de la fuente de los intereses).

El préstamo lo contrae la sede de la empresa y su producto es utilizado por varios establecimientos permanentes situados en diferentes países.	Fuera de las previsiones del apartado 5, cuyo texto no permite atribuir una pluralidad de fuentes a un mismo préstamo.
--	--

### **Precios de transferencia**

El párrafo 6 del artículo 11 del MCOEDE tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los intereses en el caso de que el importe de éstos, en virtud de relaciones especiales que deudor y beneficiario efectivo mantengan entre sí o con terceros, exceda del que se habría convenido si el deudor y el beneficiario efectivo hubiesen contratado con total independencia. En tal caso, las disposiciones del artículo sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los dos Estados contratantes y teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio.

A título de ejemplo, el Comentario 33 correspondiente al artículo 11 del MCOEDE, señala los casos de intereses pagados a una persona física o jurídica que controle directa o indirectamente al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con el mismo.

### **Intereses - CDIs bilaterales**

Los CDIs bilaterales suscritos por el Perú con Chile y Canadá prevén un gravamen compartido entre el país de la fuente y el de residencia, estableciendo el 15% como gravamen máximo en el país de la fuente. A continuación se exponen la tasa aplicable en virtud a los CDIs antes citados, la cual sólo afectaría el gravamen de los intereses gravados bajo la Ley del Impuesto a la Renta con 30%.

Es preciso notar que en el marco de los CDIs bilaterales es exigible el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de tasas preferentes, dado que la Ley del Impuesto a la Renta prevé en principio la tasa del 30% para tales rentas y sólo en el caso de cumplirse los requisitos, se aplican las tasas del 1% y 4.99%. De no cumplirse los requisitos, la tasa descendería de 30% a 15% que es el porcentaje previsto bilateralmente.

El detalle de las tasas y los requisitos para que se apliquen están previstos en el artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta:

TIPO DE INTERÉS Y REQUISITOS	TASA LIR	TASA CDI
<p>Intereses provenientes de créditos externos, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En caso de préstamos en efectivo, que se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país.</li> <li>• Que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres (3) puntos. Los referidos tres (3) puntos cubren los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado de cualquier tipo que se pague a beneficiarios del extranjero.</li> </ul> <p>Están incluidos los intereses de los créditos externos destinados al financiamiento de importaciones, siempre que se cumpla con las disposiciones legales vigentes sobre la materia. <i>(Inciso a) del artículo 56 de la LIR)</i></p>	4.99%	4.99%
<p>Intereses que abonen al exterior las empresas de operaciones múltiples establecidas en el Perú a que se refiere el literal A del Artículo 16 de la Ley Nº 26702 como resultado de la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior. <i>(Inciso b) del artículo 56 de la LIR)</i></p>	1%	1%
<p>Otras rentas, inclusive los intereses derivados de créditos externos que no cumplan con el requisito establecido en el numeral 1) del inciso a) o en la parte que excedan de la tasa máxima establecida en el numeral 2) del mismo inciso; los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentre vinculada económicamente; o, los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por un acreedor cuya intervención tiene como propósito encubrir una operación de crédito entre partes vinculadas. <i>(Inciso g) del artículo 56 de la LIR)</i></p>	30%	15%

Conforme al inciso c) del artículo 71 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados. Por su parte, el artículo 76 del cuerpo legal antes citado, prevé que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domicilia-

dos rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

En tal sentido, bajo la Ley del Impuesto a la Renta respecto a intereses procederá la retención del impuesto correspondiente a no domiciliados, dado que el CDI no interviene en la forma en que opera el gravamen (si es retención o pago directo) con la tasa del 1%, 4.99% o 15%. No obstante, para la procedencia de la tasa del 15% otorgada en virtud a los CDIs antes citado, es pertinente notar que los pagos deben realizarse a beneficiarios efectivos residentes en Chile o Canadá, lo cual es irrelevante respecto a la aplicación de las tasas del 1% y 4.99% en tanto son prevista con ámbito general por la Ley del Impuesto a la Renta.

Las formalidades para sustentar la retención con una tasa más beneficiosa conforme a un CDI bilateral o multilateral suscrito por el Perú no ha sido regulada hasta el momento, no obstante es usual que los agentes de retención soliciten el Certificado de Residencia del beneficiario de la renta.

### **Cláusula de la nación más favorecida**

El CDI suscrito con Canadá prevé una cláusula de la nación más favorecida respecto al Perú, en tal sentido ésta califica como unilateral. En virtud al Protocolo, si el Perú celebrara un CDI con un país de la OCDE en el que pacte una tasa aplicable a intereses inferior a 15%, se aplicara respecto a Canadá tal tasa con un piso de 10%.

Es preciso notar que la referencia a CDI celebrado debería corresponder a un CDI en vigor. Por su parte, el Perú a suscrito un CDI con España que es miembro de la OCDE, el cual no está en vigor, y aunque lo estuviera, dado que la tasas vigentes para intereses en el Perú son 1%, 4.99% y 30% sólo habría incompatibilidad con la tasa máxima a aplicar según el CDI en el caso de préstamos otorgados entre partes vinculadas.

### **Intereses - Decisión 578**

La norma comunitaria otorga el derecho de gravamen exclusivo al País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago (domicilio del pagador).

CDI Chile

#### **Artículo 11.-**

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposi-

ción en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los intereses.
3. El término “intereses”, en el sentido de este Artículo significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, y en particular, las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término “interés” no incluye las rentas comprendidas en el Artículo 10.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.
5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente del Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos se soportan por el establecimiento permanente o la base fija, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.
6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses habida cuenta del crédito por el que se paguen exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.
7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o atribución del crédito en relación al cual los intereses se pagan, fuera el sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución.

## CDI Canadá

**Artículo 11.-**

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los intereses.
3. El término “interés”, en el sentido de este Artículo significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, y en particular, las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos valores, bonos y obligaciones, así como cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo. Sin embargo, el término “interés” no incluye las rentas comprendidas en los artículos 8 o 10.
4. Las disposiciones del párrafo 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante, realiza o ha realizado en el otro Estado Contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta o ha prestado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.
5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente del Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos se soportan por el establecimiento permanente o la base fija, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado Contratante donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.
6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses habida cuenta del crédito por el que se paguen exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

7. Lo previsto en este artículo no se aplicará si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la creación o asignación del crédito respecto del cual se pagan los intereses fue tomar ventaja de este artículo por medio de aquella creación o asignación.

#### **Protocolo**

3. Si en virtud de un acuerdo o convenio celebrado con un país que es un miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en una fecha posterior a aquella en la que se firma el Convenio, Perú acuerda:

(...)

- (b) con referencia al párrafo 2 del artículo 11, a una tasa de impuestos en intereses que sea inferior al 15 por ciento, se aplicará automáticamente la mayor entre dicha nueva tasa y una tasa del 10 por ciento, para los propósitos de este párrafo; y

(...)

#### **Decisión 578**

##### **Artículo 2.- Definiciones**

1. El término “intereses” significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.

##### **Artículo 10.- Intereses**

Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.

##### **Artículo 12 - Regalías**

<b>Artículo 12</b> <b>CÁNONES</b>
--------------------------------------

- |   |
|---|
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</li></ol> |
|---|

2. El término “cánones”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan los cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

En cuando a regalías o cánones, el MCOCDE prioriza el gravamen en el país de residencia estableciendo el gravamen exclusivo en él, salvo que el beneficiario efectivo tenga un establecimiento permanente en el otro Estado al que se atribuyen tales las regalías. No obstante, el artículo 12.1 del MCONU establece que ambos, el país de la fuente y el país del receptor de la regalía o canon, pueden someter a imposición esa renta, con el reconocimiento apropiado de los gastos involucrados en la producción del canon.

El artículo sólo trata de las regalía o cánones que se generan en un Estado contratante, siendo además su beneficiario efectivo un residente del otro Estado contratante; en tal sentido, sus disposiciones no se aplican, pues, a los procedentes de un tercer Estado. No obstante, es preciso resaltar, conforme lo manifiesta el Comentario 6 del MCOCDE correspondiente al artículo 12, que el MCOCDE no condiciona la exención en el Estado de la fuente a la imposición efectiva de los cánones en el Estado de residencia.

De acuerdo con la posición de los países en vías de desarrollo, manifestada durante la elaboración del MCONU, el derecho prioritario de gravar los

cánones debe ser dado al país donde se da lugar a la renta, esto es, el país de la fuente.

En tal sentido, el artículo 12.1 del MCONU establece que ambos, el país de la fuente y el país del receptor del canon o regalía, pueden someter a imposición esa renta, con el reconocimiento apropiado de los gastos involucrados en la producción del canon.

Como información ilustrativa, es pertinente señalar que todos los CDIs suscritos por los países sudamericanos han previsto la renta compartida en regalías o cánones; excepto los CDIs de Chile con Argentina y Bolivia con Argentina, los cuales prevén el gravamen exclusivo en el país de la fuente.

La definición de regalía incluye a los bienes o derechos que forman parte de las diferentes modalidades de la propiedad literaria y artística, a los elementos de la propiedad intelectual especificados en el texto, así como a la información relativa a la experiencia práctica adquirida en el campo industrial, comercial o científico.

La definición se aplica a las sumas pagadas por el uso o la concesión de uso de uno de los derechos anteriormente mencionados, tanto si ha sido o no inscrito en un registro público, como si es o no susceptible de inscripción. A su vez, la definición comprende tanto los pagos realizados en ejecución de un contrato de cesión de patentes como las sumas que una persona resulte obligada a pagar por la falsificación o uso abusivo de la misma.

El término “pagados” reviste en la definición un sentido muy amplio, significando el acto de dar cumplimiento a la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o por los usos.

### ***Know How***

Se considera importante recalcar lo expresado por el Comentario 11 del MCOCDE correspondiente al artículo 12, en tanto, al calificar como cánones las sumas pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, el párrafo 2 contempla el concepto de “*know-how*”. Al respecto, ciertos grupos y autores especializados han formulado definiciones del “*know-how*” que no difieren esencialmente en cuanto al fondo. Una de estas definiciones dada por la “*Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle*” (ANBPPI) precisa que el “*know-how*” es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; en la medida que procede de la experiencia, el “*know-how*” es el complemento de lo que un industrial no puede saber sólo por el examen

del producto y el sólo conocimiento del progreso de la técnica.

En el contrato de “*know-how*” una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares, no revelados al público, a la otra parte que puede utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado. Este contrato difiere, pues, de aquéllos otros que comprenden prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Así no constituyen regalías, en el sentido del párrafo 2 del artículo 12 del MCOCDE, las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa, los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador, la asistencia técnica en sentido estricto o las consultas evacuadas por un ingeniero, un abogado o un experto contable. Tales remuneraciones están generalmente sujetas a lo dispuesto en el artículo 7.

En la práctica de los negocios se encuentran contratos que cubren a la vez “*know-how*” y servicios de asistencia técnica. Un ejemplo, entre otros, de contratos de esta especie es el contrato de franquicia, en el cual el cedente comunica al cesionario sus conocimientos y experiencias y le suministra además una asistencia técnica variada, acompañada en ciertos casos de ayudas financieras y entregas de mercancías. En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye evidentemente, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, es posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal.

### **Definición de regalía - Inclusión del arrendamiento de equipo industrial, comercial y científico**

En 1992 la OCDE suprimió de la definición contenida en el párrafo 2 del artículo 12 del MCOCDE las palabras “o por el uso de, o el derecho a usar, equipo industrial, comercial y científico”.<sup>147</sup> Además el arrendamiento fue retirado enteramente del artículo 12 y fue asignado al artículo 7, significando tributación solamente ante la existencia de un establecimiento

---

<sup>147</sup> La definición del término “regalías” o “cánones”, en el Proyecto del Convenio de 1963 y en el Modelo de Convenio de 1977, comprendía los pagos “por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico”.

permanente, y aun así, solamente la tributación sobre renta neta.

En tal sentido, bajo el esquema del MCOCDE si el arrendamiento de equipo o maquinaria industrial, comercial o científica constituye un negocio para el arrendador para efecto del gravamen en el país de utilización de tal maquinaria y equipo se requerirá que tenga un establecimiento permanente (conforme al artículo 7 del MCOCDE); no obstante, si se trata de maquinaria y equipo cuyo arrendador es una persona natural que no se dedica a tal actividad como negocio, estaría comprendido en el artículo 21 (otras rentas).

Es importante notar que del análisis de todos los CDIs suscritos por Perú se observa que éstos incluyen en la definición de regalías a los pagos por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. A título ilustrativo, es importante notar, asimismo, que en la misma línea se han celebrado todos los CDIs suscritos por Argentina, Chile, Brasil, Ecuador.<sup>148</sup>

Respecto a la procedencia de la retención por pagos por arrendamiento de equipos y maquinarias, en virtud al CDI suscrito con Canadá, se cuenta con el pronunciamiento de la SUNAT que consta en el Informe N° 030-2007-SUNAT/2B0000 del 7 de febrero de 2007.

### **Definición de regalía - Inclusión de la asistencia técnica**

La delimitación conceptual que ofrecen los Comentarios al MCOCDE, con respecto a la noción de asistencia técnica permiten excluir de su ámbito todas las variantes en que se produce una cesión de un bien tangible o intangible, sea registrado o no. Cuando en un CDI se menciona la “asistencia técnica”, se hace en la inteligencia de que se trata de una renta “activa” que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etc.).<sup>149</sup>

Debido a la falta de regulación expresa de los pagos por concepto de asistencia técnica han surgido muchos desacuerdos; sin embargo, en algunos supuestos se ha incluido dicho concepto dentro del artículo 12 a efecto de garantizar un gravamen mínimo en fuente. Tal es el caso de la mayoría de CDIs suscritos por Argentina y Brasil, los cuales hacen referencia expresa a

---

<sup>148</sup> Excepto los CDIs suscritos por Ecuador con Suiza y con México.

<sup>149</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, Nestor, “La problemática fiscal de los cánones y el know how” incluido en la publicación “Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes”, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid - España, Doc. N° 24/02.

la asistencia técnica dentro de la definición de regalía. Los CDIs de Argentina que no han previsto renta compartida respecto a la asistencia técnica son los suscritos con Alemania, Francia, Italia, Austria y Brasil.

Los CDIs suscritos por Chile y Perú reflejan una política contraria al gravamen en fuente de la asistencia técnica, en tal sentido, ninguno de sus CDIs ha incluido este concepto dentro de las regalías, de modo que las rentas de dichas prestaciones habrán de ser consideradas “rentas empresariales” y no tributarán en el Perú salvo que el prestador tenga un establecimiento permanente en el país.

No obstante, es preciso notar que a la fecha de negociación de tales CDIs la asistencia técnica como tal, no era un concepto utilizado por la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto recién fue incorporado mediante el Decreto Legislativo Nº 945. A título referencial, es preciso señalar que el único CDI suscrito por el Perú que incluye a la asistencia técnica de manera expresa y le otorga calidad de regalía es el suscrito con Brasil; adicionalmente otorga la misma calidad a los servicios digitales.

### **Fuerza de atracción limitada**

El párrafo 3 del MCOCDE establece que el gravamen exclusivo en el país de residencia no es aplicable si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

Es preciso notar que la disposición antes señalada no establece que las regalías que reciba un residente de un Estado contratante de fuente situada en el otro Estado deban -en virtud de una especie de presunción legal o de una ficción- atribuirse al establecimiento permanente de manera que este Estado no quede obligado a limitar su imposición en tal hipótesis. Dicho párrafo se limita a establecer que, en el Estado de la fuente, las regalías están sujetas a imposición, porque son parte de la renta del establecimiento permanente situado en el mismo, propiedad del beneficiario residente del otro Estado si se derivan de derechos o bienes que forman parte de los activos del establecimiento permanente o que, de una u otra manera, se vinculan efectivamente a éste último. En este caso, el apartado 3 libera al Estado de la fuente de las regalías de toda limitación prevista en el artículo.

Los CDIs bilaterales del Perú con Chile y Canadá siguen el MCODE; no obstante, existen países en Latinoamérica que contemplan el principio de

fuerza de atracción ilimitado, conforme al MCONU.

### **Precios de transferencia**

El párrafo 4 del artículo 12 del MCOCDE tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de las regalías en el caso de que el importe de éstos, en virtud de relaciones especiales que deudor y beneficiario efectivo mantengan entre sí o con terceros, exceda del que se habría estipulado si el deudor y el beneficiario hubiesen contratado en condiciones de plena competencia.

En tal caso, se prevé que las disposiciones del artículo sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los dos Estados contratantes y con las demás disposiciones del CDI. Para que se aplique esta disposición, es necesario que los pagos considerados excesivos procedan de relaciones especiales que existan entre el deudor y el beneficiario efectivo o que ambos mantengan con terceras personas. A título de ejemplo, pueden citarse los casos de regalías pagados a una persona física o jurídica que controle, directa o indirectamente, al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con el deudor.<sup>150</sup>

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá contienen la disposición bajo análisis.

### **Cláusula antiabuso**

Los CDIs bilaterales con que cuenta el Perú, han incluido un párrafo en el artículo 12 que señala que sus disposiciones no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera el de sacar ventajas de tal artículo mediante tal creación o atribución.

### **Regalías - CDIs bilaterales**

Los CDIs bilaterales en vigor del Perú, a diferencia del MCOCDE, prevén la renta compartida de las regalías entre el país de la fuente y el de la residencia, conforme al MCONU.

---

<sup>150</sup> El ejemplo es citado por el Comentario 23 correspondiente al artículo 12 del MCOCDE y precisa que estos ejemplos son similares o análogos a las hipótesis previstas en el artículo 9 (empresas asociadas).

Tanto el CDI celebrado con Chile como el celebrado con Canadá, permiten un gravamen máximo en el país de la fuente ascendente al 15%. Considerando que la tasa prevista por el inciso d) de la Ley del Impuesto a la Renta es 30%, este tipo de renta es uno de los que goza de evidente beneficio al amparo del CDI, lo cual, a su vez, implica una renuncia a parte de la recaudación por parte del Perú.

Conforme al inciso c) del artículo 71 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados. Por su parte, el artículo 76 del cuerpo legal antes citado, prevé que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

En tal sentido, bajo la Ley del Impuesto a la Renta respecto a regalías o cánones procederá la retención del impuesto correspondiente a no domiciliados, dado que el CDI no interviene en la forma en que opera el gravamen (si es retención o pago directo) con la tasa del 15%. No obstante, para la procedencia de la tasa del 15% otorgada en virtud a los CDIs suscritos con Chile y Canadá, es pertinente notar que los pagos deben realizarse a beneficiarios efectivos residentes en tales países.

Las formalidades para sustentar la retención con una tasa más beneficiosa conforme a un CDI bilateral o multilateral suscrito por el Perú no ha sido regulada hasta el momento, no obstante es usual que los agentes de retención soliciten el Certificado de Residencia del beneficiario de la renta.

### **Cláusula de la nación más favorecida**

El Protocolo que fue suscrito en la misma oportunidad que el CDI suscrito entre Perú y Chile incluye una cláusula de la nación más favorecida bilateral respecto a regalías. Así prevé que si después de la entrada en vigencia del CDI, Chile y Perú concluyen un Convenio con un tercer Estado y acuerdan una tasa de impuesto sobre regalías que sea menor a la acordada con Chile, la “menor tasa” se aplicará para efecto del gravamen máximo en fuente en forma automática, una vez transcurrido un plazo de cinco años contados desde la entrada en vigencia del CDI (con Chile).

Esa “menor tasa” no podrá, en ningún caso, ser inferior a la tasa mayor entre la tasa menor suscrita por Chile y la tasa menor suscrita por el Perú con terceros Estados. Se deja claro en el Protocolo que se entiende que Chile o Perú concluyen un Convenio con un tercer Estado cuando dicho Convenio ha entrado en vigencia.

Si bien el CDI suscrito entre el Perú y Chile fue firmado por las autoridades competentes el 8 de junio de 2001 en Santiago de Chile, el Convenio entró en vigor el 13 de noviembre de 2003<sup>151</sup> y se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición, se contabilicen como gasto, a partir del 1º de enero de 2004. En tal sentido los cinco años a los que hace referencia la cláusula de la nación más favorecida respecto a regalías sólo podría tener efecto a partir del 13 de noviembre de 2008.

En consecuencia, para la vigencia de la cláusula de la nación más favorecida a partir del 13 de noviembre de 2008, que implica que la tasa inferior al 15% sea aplicable al CDI Perú - Chile, deben cumplirse dos condiciones:

- 1) La existencia de un CDI suscrito por Chile y otro por el Perú (copulativamente) que haya entrado en vigencia el 13 de noviembre de 2003 o después; y
- 2) Que prevea una tasa inferior al 15% respecto a regalías.

Conforme a lo señalado en el numeral 1 antes señalado, se requiere hacer un análisis de lo previsto en los CDIs suscritos por una parte por Chile, y por otra, por el Perú. Respecto a Chile, las condiciones para que la cláusula antes referida se aplique se habrían cumplido, por cuanto con posterioridad al 13 de noviembre de 2003, Chile concluyó convenios con España, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Reino de Suecia que contemplan tasas máximas de retención en el país de la fuente para las regalías, inferiores a las contempladas en el CDI Perú - Chile.

- El convenio suscrito por Chile con España entró en vigor el 22 de diciembre de 2003 y se aplica con respecto a las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del 1º de enero de 2004.<sup>152</sup>
- El convenio suscrito por Chile con el Reino Unido por su parte, entró en vigor el 21 de diciembre de 2004 y se aplica a partir del 1º de enero de 2005.<sup>153</sup>

---

<sup>151</sup> Así lo da a conocer la Circular N° 8 del 26 de enero del 2005 de SII. [www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.htm](http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu08.htm)

<sup>152</sup> Fue firmado el día 7 de Julio de 2003 en Madrid y fue publicado en el Diario Oficial del 24 de enero de 2004. Entró en vigor el 22 de diciembre de 2003 y se aplica a partir del 1 de enero del año 2004.

<sup>153</sup> Fue firmado el 12 de Julio de 2003 en Londres y fue publicado en el Diario Oficial del 16 de febrero de 2005. Entró en vigor el 21 de diciembre de 2004 y se aplica a partir del 1 de enero del año 2005.

- El convenio suscrito por Chile con el Reino de Suecia, entró en vigor el 30 de diciembre de 2005 y se aplica desde el 1º de enero de 2006.<sup>154</sup>

Como se ha señalado antes, por tratarse de una cláusula que requiere la suscripción de CDIs con tasa inferior por parte de los dos países es pertinente analizar la situación del Perú. En tal sentido, de los CDIs suscritos con posterioridad al CDI celebrado con Chile y que ya entraron en vigencia, que es el celebrado con Canadá, se observa que no prevé una tasa inferior al 15% contemplado en el CDI con Chile. Incluso analizando los CDIs suscritos y aún no vigentes (España y Brasil) se presenta la misma situación.

Del análisis expuesto, se puede concluir que, en la actualidad la cláusula de la nación más favorecida respecto a regalías vigente en el CDI celebrado con Chile no tiene ningún efecto, lo cual podría revertirse conforme a los términos en que el Perú continúe incrementando su red de convenios internacionales.

Por su parte, en el CDI suscrito por el Perú con Canadá se incluye una cláusula de la nación más favorecida unilateral respecto a Perú, exclusivamente respecto a convenios celebrados con un país que es un miembro de la OCDE. A diferencia del CDI suscrito con Chile -que prevé como punto de partida la “entrada en vigencia” de algún CDI concluido por los países- la cláusula de la nación más favorecida acordada con Canadá podría ser alegada con la sola “celebración” de un CDI por parte del Perú.

En tal sentido se fijan dos parámetros,<sup>155</sup> el primero sin porcentaje mínimo y el segundo con un piso de 10%.

Primero: La tasa más favorable otorgada por el Perú a un país de la OCDE en la medida en que tal tasa más baja se aplique a:

- (a) derechos de autor y otros pagos similares respecto a la producción o reproducción de cualquier obra literaria, dramática, musical u otras obras artísticas (pero no incluye las regalías referentes a películas cinematográficas, ni obras grabadas en películas o cintas en otros medios de reproducción destinados a la televisión); o

---

<sup>154</sup> Fue firmado el 4 de junio de 2004 en Estocolmo y fue publicado en el Diario Oficial del 18 de abril de 2006. Entró en vigor el 30 de diciembre de 2005 y se aplica a partir del 1 de enero de 2006.

<sup>155</sup> En el Protocolo se hace referencia al subpárrafo (b) del párrafo 2 del artículo 12; no obstante el párrafo 2 del artículo 12 no contiene subpárrafos. A efecto de la validez de la cláusula de la nación más favorecida, por lo expreso de los conceptos a los que se aplican los mínimos que se otorgarían, las referencias erróneas devienen en irrelevantes.

- (b) regalías por el uso o el derecho de uso de programas de computación o cualquier patente o por información relacionada con experiencia industrial, comercial o científica (con exclusión de aquella información proporcionada en conexión con un convenio de arrendamiento o concesión).

Segundo: Tratándose del pago de regalías por otros conceptos distintos a los antes señalados, procederá la cláusula de la nación más favorecida, dando lugar a la aplicación de la tasa inferior a 15% pero no menor al 10%.

No obstante lo antes señalado, si bien el CDI con Canadá no lo señalada expresamente, se considera que celebración implica “entrada en vigor”, porque, de lo contrario, podrían darse situaciones en las que un CDI suscrito que no llega a tener efecto jurídico debido a la imposibilidad de ser perfeccionado conforme al ordenamiento legal interno, tenga consecuencias respecto a otros países.

Es preciso señalar que en el supuesto extremo que, ante la falta de precisión del protocolo, se asuma que celebración es sinónimo de suscripción, el Perú habría celebrado solamente un CDI suscrito con un país miembro de la OCDE el cual es España; sin embargo, el citado CDI no prevé ninguna tasa inferior al 15% previsto en el CDI con Canadá respecto a regalías o cánones, por lo que no habría problema en la actualidad. El otro CDI suscrito por el Perú es con Brasil, no obstante al no ser este país miembro de la OCDE no procede hacer el análisis de las tasas.

### **Regalías - Decisión 578**

La norma comunitaria prevé que las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible. Por su parte, dentro de las definiciones, la Decisión 578 establece que el término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345<sup>156</sup> y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.<sup>157</sup>

---

<sup>156</sup> Adoptada en el Sexagésimo Período Ordinario de Sesiones de la Comisión, 20 - 21 de octubre de 1993, en Santafé de Bogotá, Colombia.

<sup>157</sup> Adoptada en el Sexagesimoprimer Período Ordinario de Sesiones de la Comisión, 17 de diciembre de 1993, en Lima - Perú.

La Decisión 351 establece respecto a los programas de ordenador y bases de datos, que los programas de ordenador se protegen en los mismos términos que las obras literarias. Dicha protección se extiende tanto a los programas operativos como a los programas aplicativos, ya sea en forma de código fuente o código objeto.

Nótese que si bien en el caso peruano constituye regalía la contraprestación por la cesión en uso de programas de instrucciones para computadoras (software),<sup>158</sup> a su vez podría en algunos supuestos configurar una renta por servicios digitales prestados a través del Internet,<sup>159</sup> cuya fuente sería el Perú -de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta- si el servicio se utiliza económicamente, usa o consume en el país. En tal caso, no obstante que la Decisión 578 le da categoría de regalía, igualmente la regla de fuente coincidiría con el lugar donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

Finalmente, es preciso notar que la única regla que determinará si una regalía es de fuente peruana es si se use o se tiene el derecho de uso del bien intangible en el Perú, dejándose de lado la consideración prevista por la Ley del Impuesto a la Renta sobre el domicilio del pagador. Como se ha señalado con anterioridad, en virtud a la norma comunitaria, en el caso particular de las regalías regiría únicamente la regla prevista por ésta. Lo cual puede implicar en muchos casos que el Perú no aplique el gravamen, en virtud a la Decisión 578. Por ejemplo, cuando en el Perú se produzca el pago de una regalía a un Colombiano, no procederá el gravamen en fuente si esta regalía corresponde a una marca utilizada en Ecuador; no obstante, el pagador requiere sustentar documentariamente tal situación a efecto de no incurrir en la infracción de omitir efectuar las retenciones de Ley.

CDI Chile

#### **Artículo 12.-**

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

---

<sup>158</sup> Artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>159</sup> Conforme al artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Entre otros, se consideran servicios digitales al mantenimiento de software: Servicio de mantenimiento de programas de instrucciones para computadoras (software) que puede comprender actualizaciones de los programas adquiridos y asistencia técnica en red.

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las regalías.
3. El término “regalías” empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 de este Artículo, no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el Estado Contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan las regalías están vinculados efectivamente a dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.
5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija que soporte la carga de las mismas, éstas se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.
6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.
7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución.

#### **Protocolo**

3. Si Chile y Perú, concluyen después de la entrada en vigencia del pre-

sente Convenio, un Convenio con un tercer Estado por el que acuerden una tasa de impuesto sobre regalías que sea menor a la dispuesta en el presente Convenio, la “menor tasa” se aplicará para los propósitos del párrafo 2 del Artículo 12 en forma automática, a los efectos del presente Convenio y en los términos señalados en el Convenio con ese tercer Estado, una vez transcurrido un plazo de cinco años contados desde la entrada en vigencia del presente Convenio. Esa “menor tasa” no podrá, en ningún caso, ser inferior a la tasa mayor entre la tasa menor suscrita por Chile y la tasa menor suscrita por el Perú con terceros Estados.

Para los efectos de esta disposición, se entiende que Chile o Perú concluyen un Convenio con un tercer Estado cuando dicho Convenio ha entrado en vigencia.

## CDI Canadá

### **Artículo 12.-**

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por ciento del importe bruto de las regalías.
3. El término “regalías” empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor, patentes, marcas de fábrica, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, e incluye pagos de cualquier naturaleza respecto a películas cinematográficas y obras grabadas en películas, cintas y otros medios de reproducción destinados a la televisión.
4. Las disposiciones del párrafo 2 de este Artículo, no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza o ha realizado en el otro Estado Contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta o ha prestado servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el derecho o el bien por el que se pagan las regalías están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7 o del Artículo 14, según proceda.
5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado Con-

tratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación del pago de regalías, y tales regalías son soportadas por tal establecimiento permanente o base fija, éstas se considerarán procedentes del Estado donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.
7. Las disposiciones de este Artículo no se aplicarán si el propósito principal o uno de los principales propósitos de cualquier persona relacionada con la creación o atribución de derechos en relación a los cuales las regalías se paguen fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución.

#### **Protocolo**

3. Si en virtud de un acuerdo o convenio celebrado con un país que es un miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en una fecha posterior a aquella en la que se firma el Convenio, Perú acuerda:

(...)

- (c) con referencia al subpárrafo (b) del párrafo 2 del artículo 12, a una tasa de impuestos en regalías referidas en el subpárrafo b) que sea inferior al 15 por ciento, lo siguiente debe aplicarse para los fines de este subpárrafo:
  - (i) En la medida en que tal tasa más baja se aplique a:
    - (a) derechos de autor y otros pagos similares respecto a la producción o reproducción de cualquier obra literaria, dramática, musical u otras obras artísticas (pero no incluye las regalías referentes a películas cinematográficas, ni obras grabadas en películas o cintas en otros medios de reproducción destinados a la televisión); o
    - (b) regalías por el uso o el derecho de uso de programas de computación o cualquier patente o por información relacionada con experiencia industrial, comercial o científica (con exclusión de aquella información proporcionada en conexión con un convenio de arrendamiento o concesión) esa tasa menor se aplicará automáticamente en circunstancias similares.

- (ii) En la medida en que tal tasa menor se aplique a otras regalías referidas en aquel subpárrafo, debe aplicarse automáticamente la mayor entre dicha tasa menor y la tasa del 10 por ciento, en circunstancias similares.

## Decisión 578

### Artículo 2.- Definiciones

- i. El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

### Artículo 9.- Regalías

Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

## Artículo 13 - Ganancias de capital

<p>Artículo 13 GANANCIAS DE CAPITAL</p> <p>1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</p> <p>2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</p> <p>3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.</p>
--

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2 y 3 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida el transmitente.

El artículo 13 del MCOCDE establecen el derecho de gravamen de las ganancias de capital en función del tipo de bien de que procedan. Así, con carácter general, se establece lo siguiente:

- Para las ganancias derivadas de bienes inmuebles, se establece la tributación compartida con el Estado de la fuente (donde están situados).
- Para las derivadas de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, se establece la tributación compartida con el Estado de la fuente (pueden gravarse en el Estado donde este situado el establecimiento permanente).
- Para las ganancias derivadas de la enajenación de buques y aeronaves explotados en tráfico internacional, sólo pueden gravarse en el Estado donde esté la sede de dirección efectiva de la empresa.
- Para las ganancias derivadas de cualquier otro bien, sólo pueden gravarse en el Estado donde resida el transmitente.

#### **Ganancias de capital - CDIs bilaterales**

El artículo 13 del MCOCDE no aborda las distintas modalidades de gravamen de las ganancias de capital, considerando, como lo señala su Comentario 1, que corresponde al derecho interno de cada Estado contratante decidir si deben gravarse las ganancias de capital y, en caso afirmativo, de qué forma.

Evidentemente el artículo no puede interpretarse en modo alguno en el sentido de otorgar a un Estado el derecho a gravar las ganancias de capital si ese derecho no está establecido en su legislación nacional.

En tal sentido, la Ley del Impuesto a la Renta prevé que las ganancias de capital se gravarán con la tasa del 30%,<sup>160</sup> existiendo, no obstante, dos modalidades de determinación de las ganancias de capital que constituirán la renta neta a efecto de aplicar la retención al no domiciliado prevista para el caso:

- El importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste.

---

<sup>160</sup> Inciso g) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta.

- La totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a rentas de la segunda categoría o tercera categoría.

Se permite la deducción del costo aplicable a la enajenación por parte de no domiciliados de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste con la finalidad de garantizar a los inversionistas extranjeros la recuperación de su capital invertido; sin embargo, para garantizar un óptimo control por la SUNAT, es necesario que ésta emita una certificación que, respecto al agente de retención, lo libere de la responsabilidad de calcular la renta neta unilateralmente.

En tales casos se considera renta neta, sin admitir prueba en contrario, el importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido a la renta (monto que consta en el certificado emitido por la SUNAT) proveniente de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste. Tratándose de la enajenación de bienes o derechos se entiende por recuperación del capital invertido el costo computable.

Para tal efecto, la SUNAT con la información proporcionada sobre los bienes o derechos que se enajenen emitirá una certificación dentro de los treinta (30) días de presentada la solicitud, agregándose que vencido dicho plazo sin que se hubiera pronunciado sobre la solicitud, la certificación se entenderá otorgada en los términos expresados por el contribuyente; no procediendo en ningún caso la deducción del capital invertido respecto de los pagos o abonos anteriores a la expedición de la certificación por la SUNAT. Asimismo, se prevé que la certificación solicitada antes de la enajenación tendrá validez en tanto no se modifiquen los elementos que determinan el costo computable. En caso se produjera la modificación de los mismos a la fecha de la enajenación; el agente de retención deberá requerir al no domiciliado otro certificado.

A efecto del control, se establece la obligación tanto del adquirente y del enajenante de comunicar a la SUNAT la fecha de la enajenación del bien o derecho, dentro de los 30 días siguientes de producida ésta. La determinación de los sujetos obligados antes señalados se justifica en la necesidad de la AT de obtener tal información, y minimizar el riesgo de no obtenerla en las circunstancias en las que alguna parte de la transacción sea no domiciliada.

Como consecuencia de la diferencia potencial de determinación de bases imponibles de las ganancias de capital en los dos Estados contratantes pueden presentarse problemas. Tal situación puede producirse cuando un Estado tiene el derecho a gravar las ganancias de capital porque es el Estado donde está situado el bien, mientras el otro Estado tiene el derecho a gravarlas porque la empresa es residente de ese otro Estado. A título

ilustrativo es pertinente citar que en Chile se considera base imponible al total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país; no obstante la tasa aplicable a algunas ganancias de capital es relativamente baja, en tanto asciende al 5%; mientras que en el Perú la base imponible sería la renta neta, pero con la tasa del 30%.

En general, los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá prevén la renta compartida respecto a las ganancias de capital. Al igual que lo sucedido con el artículo 6 del CDI con Chile, se requirió la suscripción de un Protocolo Modificatorio -el cual fue aprobado mediante Resolución Legislativa N° 27906 publicada el 06.01.2003 y ratificado mediante Decreto Supremo N° 006-2003-RE- para establecer la renta compartida sin límites conforme al MCOCDE respecto al artículo 13, ya que originalmente se previó el gravamen de la renta de forma exclusiva en el país de la fuente.

### **Enajenación de acciones**

Como lo hace expreso el Comentario 30 correspondiente al artículo 13 del MCOCDE, el artículo no contiene reglas especiales para las ganancias resultantes de la enajenación de acciones de una sociedad o de valores mobiliarios, bonos, obligaciones u otros títulos, por lo que tales ganancias sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del transmitente.

Para evitar el efecto antes señalado (gravamen exclusivo en el país de la residencia), tanto el CDI en vigor con Chile, como el suscrito con Canadá, contienen disposiciones especiales respecto al gravamen de las ganancias de capital resultantes de la enajenación de acciones.

El CDI suscrito por el Perú con Chile expresamente acuerda el gravamen de la renta de forma compartida entre el país de la fuente y de residencia respecto a las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad o de cualquier otro tipo de instrumento financiero situados en el otro Estado Contratante.

Conforme a lo previsto por el inciso h) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 considera rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que

los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú. Igualmente se consideran rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación de los ADR's (*American Depositary Receipts*) y GDR's (*Global Depositary Receipts*) que tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.

Adicionalmente, es preciso tomar en cuenta que para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud a su artículo 5 se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

No obstante, la utilización por parte del CDI suscrito con Chile del término "situado" no es la más feliz, en tanto debió hacerse referencia a las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad o de cualquier otro tipo de instrumento financiero cuya fuente sea el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

En general, respecto a las ganancias de capital las legislaciones de los países se han mostrado flexibles y usualmente prevén beneficios respecto a algunas de sus modalidades. Entre otros, las ganancias bursátiles usualmente se encuentran exentas, así sucede por ejemplo en Chile respecto "al mayor valor obtenido" por los inversionistas institucionales extranjeros, tales como fondos mutuos y fondos de pensiones u otros, en la enajenación de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil o de bonos u otros títulos de oferta pública representativos de deudas emitidos por el Banco Central de Chile, el Estado o por empresas constituidas en el país, realizada en bolsa o mediante algún otro sistema autorizado por la Superintendencia de Valores y Seguros.

En el Perú, se encuentra exonerada hasta el 31 de diciembre de 2008,<sup>161</sup> la ganancia de capital proveniente de la enajenación de valores mobiliarios inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores a través de mecanismos centralizados de negociación a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores; así como la que proviene de la enajenación de valores mobiliarios fuera de mecanismos centralizados de negociación siempre

---

<sup>161</sup> Conforme a lo previsto por el Decreto Legislativo Nº 972, desde el 01 de enero de 2009 se modificará todo el sistema de gravamen de ganancias de capital, eliminando exoneraciones. No obstante se prevé la emisión de alguna norma modificatoria, en tanto el citado Decreto establece tasas diferenciadas del impuesto por la enajenación de valores mobiliarios: 5% si se realiza dentro del país y 30% si es que se realiza fuera del país; no obstante no se ha definido lo que es lugar de "realización".

que el enajenante sea una persona natural, una sucesión indivisa o una sociedad conyugal que optó por tributar como tal.

Por su parte, el CDI celebrado con Canadá acuerda renta compartida entre el país de la fuente y de residencia respecto a las ganancias derivadas de la enajenación por un residente de un Estado Contratante de acciones cuyo valor principalmente provenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado;<sup>162</sup> o los derechos representativos en una asociación o fideicomiso, cuyo valor principalmente provenga de bienes inmuebles situados en ese otro Estado.

Es pertinente remitirnos a la definición dada en el artículo 6 del CDI Perú - Canadá que es aplicable para los efectos de tal CDI -no sólo de su artículo 6- que señala que la expresión “bienes inmuebles” tendrá el significado que le atribuya la legislación tributaria correspondiente del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

En tal sentido, no hay obstáculo para que el Perú pueda gravar, bajo el esquema del CDI con Canadá, a las ganancias de capital consecuencia de la venta de acciones de una empresa constituida en el Perú cuyo valor provenga de la concesión de la explotación de yacimientos minerales, entre otros. No obstante, si se tratara de la venta de acciones de una empresa no constituida en el Perú cuyo valor provenga de la concesión de la explotación de yacimientos minerales situados en el Perú, no podría hacerlo, en tanto la Ley del Impuesto a la Renta del Perú utiliza el lugar de constitución de la empresa como criterio exclusivo de fuente para la ganancia de capital producida por la venta de acciones.

---

<sup>162</sup> La versión en español del CDI suscrito por el Perú con Canadá hace referencia a bienes raíces, no obstante, la versión en inglés hace referencia a bienes inmuebles (Immovable Property). La última refleja el contenido de la disposición por la alusión adecuada al final del párrafo a bienes inmuebles en ambos idiomas. Conforme a lo previsto por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados suscrita el 23 de mayo de 1969 y ratificada por la República del Perú mediante Decreto Supremo No. 029-2000-RE, publicado el 21 de septiembre de 2000, si bien se presume que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido, el numeral 4 del artículo 33 prevé que cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilien esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado.

La situación antes descrita se produce debido a que el artículo 13 del CDI suscrito con Canadá deja expedito el derecho a gravar correspondiente al país de la fuente de forma ilimitada, no obstante, dado que la legislación interna no contempla tal supuesto como gravado, el CDI no podría instituir el gravamen. Nótese que la fórmula utilizada es *“Las ganancias derivadas de la enajenación por un residente de un Estado Contratante de acciones cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en el otro Estado; pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado”*.

Finalmente, es preciso señalar que si bien en este trabajo no se aborda el CDI suscrito por el Perú con España -en tanto este no ha sido perfeccionado a la fecha- cabe resaltar que éste, a diferencia de lo previsto en los CDIs en vigor con Chile y Canadá, no prevé el gravamen compartido con el país de la fuente respecto a la ganancia de capital proveniente de la venta de acciones en general (CDI con Chile) o respecto a la ganancia de capital proveniente de acciones cuyo valor principalmente provenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado (CDI con Canadá).

### **Ganancias derivadas de la enajenación de naves o aeronaves**

En cuanto a las ganancias derivadas de la enajenación de naves o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichas naves o aeronaves, los dos (2) CDIs bilaterales del Perú prevén que sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde resida el enajenante, a diferencia del MCOCDE que atribuye el derecho a gravar al Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva.

Por su parte el régimen comunitario para evitar la doble imposición de la CAN que prevé que las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, excluye de la citada regla a las naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, otorgando el derecho a gravamen al País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario.

### **Disposiciones especiales contenidas en el CDI con Canadá**

Adicionalmente, el CDI suscrito con Canadá incluye disposiciones no previstas en el MCOCDE, como la que establece que cuando un residente de un Estado Contratante enajena propiedad en el curso de una reorganización, fusión, división o transacción similar de una sociedad u otra organización y no es reconocida la utilidad, ganancia o renta con respecto a tal enajenación para propósitos tributarios en ese Estado, si es requerido a hacer eso por la persona que adquiere la propiedad, la autoridad competente del otro Estado Contratante, puede acordar, con el fin de evitar la doble imposición fiscal, y sujeto a los términos y condiciones satisfactorias a tal autoridad

competente, diferir el reconocimiento de utilidades, ganancia o renta respecto a tal propiedad a efecto de someter a imposición en aquel otro Estado hasta la fecha y en la manera que esté prevista en el acuerdo.

Adicionalmente, el CDI deja a salvo el derecho de un Estado de cobrar, de acuerdo con su ley, un impuesto a las ganancias procedentes de la enajenación de cualquier propiedad (distinto a las propiedades a las que se aplican las disposiciones del párrafo 8) obtenidas por un individuo quien es un residente del otro Estado Contratante y que ha sido un residente del Estado mencionado en primer lugar, en cualquier fecha durante los seis años inmediatamente precedentes a la enajenación de la propiedad.

Finalmente, el CDI suscrito con Canadá en su párrafo 8 prevé que cuando una persona natural cuya residencia en un Estado cesa y comienza inmediatamente después en el otro, es considerada para efectos impositivos para el primer Estado como si hubiese enajenado un bien y es, por esta razón, sometida a imposición en ese Estado, dicha persona natural podrá elegir ser tratada para fines impositivos en el otro Estado como si, inmediatamente antes de que pase a ser residente de ese Estado, hubiera vendido y recomprado el bien por un monto equivalente a su valor de mercado en ese momento.

### **Ganancias derivadas de otras enajenaciones**

Respecto a otras enajenaciones, los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá prevén el gravamen exclusivo en el país de residencia del enajenante, en esencia conforme a lo previsto en el cuarto párrafo del MCOCDE, a pesar de que este último utiliza la palabra “transmitente”.

En tal sentido, el cuarto párrafo del artículo 13 del CDI suscrito con Chile prevé que las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos anteriores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante “en que resida el enajenante”; por su parte, el CDI en vigor con Canadá en el sexto párrafo del artículo 13 prevé que las ganancias de la enajenación de cualquier propiedad, distinta a aquella referida en los párrafos 1, 2, 3 y 4, debe someterse a imposición solamente en el Estado Contratante del cual “el enajenante es residente”.

Por su parte, el CDI suscrito con España que respecto a otras ganancias de capital (incluyendo las provenientes en general de la enajenación de acciones) prevé el gravamen exclusivo en el país de residencia del enajenante.

Considerando que conforme al artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por enajenación a todo acto de disposición por el que se “transmita el dominio a título oneroso”, se considera que la referencia a la

“residencia del transmitente” tiene el mismo sentido que la referencia a “residencia del enajenante”,<sup>163</sup> por lo que los CDIs suscritos con Chile, Canadá y España estarían en la misma línea, no obstante las diferencia de cada uno sobre el contenido de otras ganancias de capital.

### **Ganancias de capital - Decisión 578**

Por su parte, el régimen comunitario para evitar la doble imposición prevé que las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, excluyéndose de la regla a las naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, cuyo derecho a gravamen corresponde al País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y a los títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

El inciso j) de las definiciones contenidas en el artículo 2 del régimen comunitario para evitar la doble imposición prevé que la expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

#### **CDI Chile**

##### **Artículo 13.-**

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa de la que forme parte) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
3. Las ganancias derivadas de la enajenación de naves o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichas naves o aeronaves, sólo pueden someterse a

---

<sup>163</sup> En tal sentido, la afirmación del tercer párrafo de la página 13 del Dictamen en minoría recaído en la Comisión de Relaciones Exteriores del Congreso respecto al Proyecto de Resolución Legislativa N° 007/2006-PE que propone aprobar el CDI con España deviene en incorrecta. ([www.congreso.gob.pe](http://www.congreso.gob.pe)).

imposición en el Estado Contratante donde resida el enajenante.

4. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad o de cualquier otro tipo de instrumento financiero situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.
5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos anteriores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

## CDI Canadá

### **Artículo 13.-**

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga o tuvo en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que está o estuvo disponible a un residente de un Estado Contratante en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de los contenedores que se utilicen en él, o de otros bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
4. Las ganancias derivadas de la enajenación por un residente de un Estado Contratante de:
  - (a) acciones cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en el otro Estado; o
  - (b) los derechos representativos en una asociación o fideicomiso, cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en ese otro Estado, pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado. Para los propósitos de este párrafo, el término “propiedad inmueble” no comprende los bienes, salvo los destinados al arrendamiento, en los que la sociedad, asociación o fideicomiso ejerce su actividad.
5. Cuando un residente de un Estado Contratante enajena propiedad en el curso de una reorganización, fusión, división o transacción si-

milar de una sociedad u otra organización y no es reconocida la utilidad, ganancia o renta con respecto a tal enajenación para propósitos tributarios en ese Estado, si es requerido a hacer eso por la persona que adquiere la propiedad, la autoridad competente del otro Estado Contratante, puede acordar, con el fin de evitar la doble imposición fiscal, y sujeto a los términos y condiciones satisfactorias a tal autoridad competente, diferir el reconocimiento de utilidades, ganancia o renta respecto a tal propiedad a efecto de someter a imposición en aquel otro Estado hasta la fecha y en la manera que esté prevista en el acuerdo.

6. Las ganancias de la enajenación de cualquier propiedad, distinta a aquella referida en los párrafos 1, 2, 3 y 4, debe someterse a imposición solamente en el Estado Contratante del cual el enajenante es residente.
7. Las disposiciones del párrafo 6 no deben de afectar el derecho de un Estado Contratante de cobrar, de acuerdo con su ley, un impuesto a las ganancias procedentes de la enajenación de cualquier propiedad (distinto a las propiedades a las que se aplican las disposiciones del párrafo 8) obtenidas por un individuo quien es un residente del otro Estado Contratante y que ha sido un residente del Estado mencionado en primer lugar, en cualquier fecha durante los seis años inmediatamente precedentes a la enajenación de la propiedad.
8. Cuando una persona natural cuya residencia en un Estado Contratante cesa y comienza inmediatamente después en el otro Estado Contratante, es considerada para efectos impositivos para el primer Estado como si hubiese enajenado un bien y es, por esta razón, sometida a imposición en ese Estado, dicha persona natural podrá elegir ser tratada para fines impositivos en el otro Estado Contratante como si, inmediatamente antes de que pase a ser residente de ese Estado, hubiera vendido y recomprado el bien por un monto equivalente a su valor de mercado en ese momento. Sin embargo, esta disposición no debe aplicarse a propiedad que daría lugar, si fuera enajenada inmediatamente antes de que la persona natural llegue a ser residente del otro Estado, a una ganancia la cual puede ser sometida a imposición en este otro Estado.

## Decisión 578

### **Artículo 2.- Definiciones**

- j. La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

### **Artículo 12.- Ganancias de capital**

1. Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su

venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

#### **Artículo 14 - Servicios Profesionales Independientes**

[Artículo 14  
SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES]  
  
[Suprimido]

El artículo 14 fue suprimido del MCOCD E el 29 de abril de 2000, basándose en el Informe “Cuestiones relativas al artículo 14 de Modelo de Convenio Fiscal”<sup>164</sup> aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales, el 27 de enero de 2000. Esta decisión reflejó que no existían diferencias institucionales entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto conforme al artículo 7 o al 14. Además, no estaba claro qué actividades estaban contempladas por el artículo 14 y no por el 7.

El efecto de la eliminación del artículo 14 ha sido que la renta de actividades profesionales o de otras actividades de carácter independiente es ahora tratada en el artículo 7 como beneficios empresariales.

No obstante lo anterior, los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá incluyen el artículo 14 relativo a servicios independientes. En congruencia con el plazo previsto para que la prestación de servicios empresariales constituyan establecimiento permanente, conforme a lo señalado en el inciso b) del tercer párrafo del artículo 5 de los citados CDIs, respecto a la prestación de servicios profesionales independientes el artículo 14 permite el gravamen compartido entre el país de la fuente y el país de residencia sujeto a un límite máximo en el primero, en tanto la prestación de servicios no exceda de 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses y ante la ausencia de base fija. De excederse el citado plazo, es procedente el gravamen en fuente ilimitado.

El límite de gravamen en fuente para los casos en los que procede la renta compartida tanto en virtud al CDI suscrito con Chile como con el suscrito

---

<sup>164</sup> *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention.*

con Canadá es 10%, el cual resulta beneficioso, en tanto la tasa efectiva vigente aplicable a personas naturales no domiciliadas en la actualidad asciende a 24%. Si bien la tasa prevista en el artículo 54 de la Ley del Impuesto a la Renta es 30% ésta se aplica sobre el 80% del importe que constituye renta de cuarta categoría de fuente peruana. Conforme al artículo 33 de la Ley las rentas obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio constituyen rentas de cuarta categoría.

El régimen comunitario para evitar la doble imposición de la CAN también prevé el gravamen en el territorio en el que se presten los servicios, con dos excepciones referidas aparentemente al trabajo dependiente, las mismas que se tratan en la sección correspondiente al artículo 15 del MCOEDE.

Es preciso notar que el artículo relativo a la prestación de servicios personales de la Decisión 578 no hace distinción entre trabajo dependiente o independiente.

CDI Chile

**Artículo 14.-**

1. Las rentas obtenidas por una persona natural que es residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades. Sin embargo, esas rentas pueden ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:
  - (a) cuando dicha persona tenga en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base fija;
  - (b) cuando dicha persona permanezca en el otro Estado Contratante por un periodo o periodos que en total suman o excedan 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses; en tal caso, sólo puede someterse a imposición en este otro Estado la parte de las rentas obtenidas de las actividades desempeñadas por él en este otro Estado.
2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, auditores y contadores.

## CDI Canadá

### **Artículo 14.-**

1. Las rentas obtenidas por una persona natural que es residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otros servicios similares prestados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto de tal renta, salvo:
  - a) Que la renta sea atribuida a una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; o
  - b) Cuando dicha persona está presente en el otro Estado por un período o períodos que en total suman o excedan 183 días, dentro de cualquier período consecutivo de doce meses.
2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, y contadores.

## Decisión 578

### **Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales**

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

## **Artículo 15 - Renta del trabajo dependiente**

<p>Artículo 15 RENTA DEL TRABAJO DEPENDIENTE (O RENTA DERIVADA DE UN EMPLEO)</p>
--

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19,

los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo (o trabajo dependiente) se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. A pesar de las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

El apartado 1 del artículo 15 del MCOEDE establece la regla general aplicable a la imposición de la renta o de los rendimientos del trabajo dependiente. Antes del año 2000, el título del artículo 15 era “Servicios personales dependientes” en contraposición con el del artículo 14 “Servicios Personales Independientes”. Como resultado de la eliminación de este último artículo del MCOEDE, la denominación del artículo 15 cambió para referirse a “empleo”, término que se prefiere para describir las actividades a las que se aplica el citado artículo.

En virtud al artículo 15 del MCOEDE, los rendimientos del trabajo dependiente pueden someterse a imposición en el Estado donde el trabajo se ejecuta efectivamente. El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado Contratante que perciba una remunera-

ración por concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución sólo por mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado.

La regla general se exceptúa solamente en el caso de las pensiones (artículo 18) y de las remuneraciones y pensiones públicas (artículo 19). Las remuneraciones no vinculadas al trabajo dependiente de los miembros de consejos de administración o de vigilancia de sociedades se someten al artículo 16, según lo señalado en el Comentario 2 correspondiente al artículo 15 del MCOEDE.

La expresión “sueldos, salarios y otras retribuciones similares” comprende las remuneraciones en especie obtenidas en concepto de trabajo dependiente, entre otros, el uso de una vivienda o un automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas.

El párrafo 2 contiene, sin embargo, una excepción general a la regla establecida en el párrafo 1. Esta excepción prevé el gravamen exclusivo en el país de residencia y afecta a las personas físicas que presten servicios en el marco de un trabajo dependiente llevado a cabo en otro Estado siempre que se reúnan tres requisitos; que el perceptor permanezca en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, que las remuneraciones se paguen por, o en nombre de una persona que no sea residente del otro Estado, y que las remuneraciones no se imputen a un establecimiento permanente o una base fija que una persona tenga en el otro Estado.

Para calcular el período de 183 días, sólo hay un método compatible con los términos de este apartado, el de los “días de presencia física”.<sup>165</sup> La aplicación de este método no debe plantear dificultades ya que la persona física está en el país o no está. Es, además, relativamente fácil para el contribuyente aportar pruebas de su presencia cuando lo requieran las autoridades fiscales. En tal sentido, se incluyen en el cálculo los siguientes días:

- Parte del día,
- Día de llegada,
- Día de partida y
- Los demás días pasados en el territorio del país de la actividad.

---

<sup>165</sup> Comentario 5 del artículo 15 del MCOEDE.

Los días pasados en el territorio del país de la actividad incluyen los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad; interrupciones de corta duración (períodos de formación, huelgas, cierre, demoras en la recepción de suministros); bajas por enfermedad (salvo que impidan la marcha de la persona física y siempre que ésta tuviera normalmente derecho a la exención) y por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar. Sin embargo, los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado deben excluirse del cómputo.

En tal sentido, se infiere que los días completos pasados fuera del Estado de la actividad, ya sea por vacaciones, viajes de trabajo o por cualquier otra causa, no deberán tomarse en consideración. Cuando el contribuyente esté presente en un Estado durante parte de un día, por pequeña que ésta sea, el día se considerará como día de presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del período de 183 días.

Por su parte, el Comentario 8 correspondiente al artículo 15, pone de manifiesto que el apartado 2 del citado artículo ha dado lugar a numerosos casos de abuso mediante la utilización de la práctica denominada “arrendamiento internacional de mano de obra”. Con arreglo a ese sistema un empleador, que desee emplear mano de obra extranjera durante uno o más períodos de menos de 183 días, lo hará a través de un intermediario establecido en el extranjero, empleador local de la mano de obra que se la “alquila”. De esta forma, el trabajador cumpliría de plano las tres condiciones establecidas en el apartado 2 y podría invocar la exención de la imposición en el Estado en que trabaja temporalmente.

Para evitar el abuso en situaciones de ese tipo, el término “empleador” debe interpretarse en el contexto del apartado 2. Si bien el término “empleador” no se define en el MCOCDE debe entenderse que es la persona que tiene derecho al resultado de la actividad del trabajador y que asume las responsabilidades y los riesgos correspondientes.

En el caso del arrendamiento internacional de mano de obra, el usuario ejerce en gran medida tales funciones. En ese contexto, debe prevalecer la realidad económica sobre la forma jurídica de la operación (la sustancia sobre la forma); es decir, que cada caso deberá examinarse para determinar si las funciones del empleador son ejercidas principalmente por el intermediario o por el usuario. Corresponde, por consiguiente, a los Estados contratantes acordar en qué situaciones el intermediario no cumple las condiciones requeridas para considerarle empleador en el sentido del párrafo 2. Para resolver esta cuestión, las autoridades competentes podrán referirse incluso a algunas circunstancias que les permitan establecer que el verdadero empleador es el usuario de la mano de obra (y no el

intermediario extranjero):

- El arrendador de la mano de obra no asume la responsabilidad o el riesgo por los resultados del trabajo de los empleados;
- La autoridad para dar instrucciones al trabajador corresponde al usuario;
- El trabajo se realiza en un lugar que está bajo el control y responsabilidad del usuario;
- La remuneración del arrendador se calcula en función del tiempo utilizado de mano de obra o está relacionada de otra forma con el salario percibido por el empleado;
- El usuario pone a disposición del empleado el material y las herramientas;
- El número y la cualificación de los empleados no son determinados únicamente por el arrendador.

El párrafo 3 del MCOCDE prevé el gravamen compartido sin límites por el país de la fuente con el país de la sede de dirección efectiva para el caso de las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior.

El CDI suscrito por el Perú con Chile sigue el MCOCDE con la diferencia de que se prevé el gravamen exclusivo en el país de la residencia -y no compartido con el de la sede de dirección efectiva- para el caso de las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior.

Por su parte, el CDI suscrito con Canadá incorpora la norma general del párrafo 1 del MCOCDE, no obstante para las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo realizado a bordo de una nave o aeronave explotado en tráfico internacional se somete -al igual que en el caso del CDI suscrito por el Perú con Chile- a gravamen exclusivamente en el país de residencia.

Adicionalmente a los supuesto de gravamen exclusivo en el país de la residencia, conforme al párrafo 2 del artículo 15 del MCOCDE, el CDI con Canadá prevé el gravamen exclusivo en el país de residencia, correspondiente a las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante si el perceptor no permanece en total en el otro Estado por más de

ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses y que la remuneración total percibida en el otro Estado Contratante en el año calendario de que se trate, no exceda de diez mil dólares canadienses (\$ 10,000) o su equivalente en moneda peruana o de la cantidad que, en su caso, se especifique y acuerde mediante el intercambio de notas entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes. Lo antes señalado implica que si la remuneración total superara el monto citado la remuneración si sería materia de gravamen en el país de la fuente de forma ilimitada, al margen del período de permanencia del empleado.

Es preciso notar que los CDIs bilaterales bajo análisis no hacen referencia a “empleador”, evitando su uso aludiendo a la frase que “las remuneraciones se pagan por, o en nombre de una persona que no sea residente del otro Estado”.

El régimen comunitario para evitar la doble imposición de la CAN también prevé el gravamen en el territorio en el que se presten los servicios, con excepción de quienes los prestan dentro del territorio de otro País Miembro en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas. Por su parte, respecto a las rentas por prestación de servicios de tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizan tráfico internacional, la Decisión 578 prevé que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

#### CDI Chile

##### **Artículo 15.-**

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado Contratante se gravarán exclusivamente en el primer Estado si:
  - (a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, y
  - (b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de una persona que no sea residente del otro Estado, y

- (c) las remuneraciones no se imputen a un establecimiento permanente o una base fija que una persona tenga en el otro Estado.
3. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo realizado a bordo de una nave o aeronave explotado en tráfico internacional sólo podrá someterse a imposición en ese Estado.

## CDI Canadá

### **Artículo 15.-**

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado Contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si el perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos por más de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses contados a partir del primer día o del último día del año calendario de que se trate y ya sea que:
  - a) la remuneración total percibida en el otro Estado Contratante en el año calendario de que se trate, no exceda de diez mil dólares canadienses (\$ 10,000) o su equivalente en moneda peruana o de la cantidad que, en su caso, se especifique y acuerde mediante el intercambio de notas entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes; o
  - b) las remuneraciones se paguen por, o en nombre de una persona que no sea residente del otro Estado, y dicha remuneración no se soporte por un establecimiento permanente o una base fija que la persona tenga en el otro Estado.
3. No obstante las disposiciones precedentes del presente Artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional por un residente de un Estado Contratante sólo será sometido en este Estado, a menos que la remuneración se obtenga por un residente del otro Estado Contratante.

## Decisión 578

### **Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales**

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

## Artículo 16 - Participaciones de Consejeros

### Artículo 16 PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El artículo 16 del MCOODE trata de las remuneraciones percibidas por una persona física o jurídica residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de un consejo de administración de una sociedad residente del otro Estado contratante. Dado que a veces podría ser difícil determinar dónde se prestan los servicios, la disposición los trata como si se prestaran en el Estado de residencia de la sociedad considerada.

La expresión “dietas de asistencia y otras retribuciones similares” comprende las remuneraciones en especie obtenidas por una persona en su calidad de miembro de un consejo de administración de una sociedad, entre otros el uso de una vivienda o un automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas, así lo señala el Comentario 1.1 correspondiente al artículo 16.

Es frecuente que un miembro de un consejo de administración de una sociedad realice además otras actividades en la misma como, por ejemplo, empleado, asesor, consultor, etc. el artículo 16 no es aplicable, evidentemente, a las remuneraciones que retribuyen esas otras funciones.

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá siguen el MCOCDE con diferente literalidad, estableciendo una renta compartida entre el país de residencia y de fuente, sin límites en este último.

Por su parte, la Decisión 578 no otorga tratamiento especial a las rentas u honorarios de los miembros de directorios.

#### CDI Chile

##### **Artículo 16.-**

Los honorarios de directores y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un directorio o de un órgano similar de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

#### CDI Canadá

##### **Artículo 16.- Honorarios de los Miembros de Directorios**

Los honorarios de Directores y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro del Directorio o de un órgano similar de una sociedad que es residente en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

#### **Artículo 17 - Artistas y Deportistas**

Artículo 17  
ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, (tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico) o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

El apartado 1 establece que los artistas y deportistas residentes de un Estado contratante pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante en que realicen sus actividades, tengan éstas o no carácter empresarial o de trabajo dependiente. Esta disposición constituye una excepción a las reglas del artículo 1 y a las del apartado 2 del artículo 15.

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá siguen el MCOODE, no obstante el primer CDI citado prevé que la renta compartida aplicable a la renta de artistas y deportistas incluyen las rentas que dicho residente obtenga de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante relacionada con su renombre como artista del espectáculo o deportista.

Por su parte, el régimen comunitario para evitar la doble imposición prevé que los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, al margen del tiempo de permanencia de las personas que las realizan.

#### CDI Chile

##### **Artículo 17.-**

1. No obstante lo dispuesto en los Artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Las rentas a que se refiere el presente párrafo incluyen las rentas que dicho residente obtenga de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante relacionada con su renombre como artista del espectáculo o deportista.
2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista.

#### CDI Canadá

##### **Artículo 17.-**

1. No obstante las disposiciones de los Artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o de los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista.
3. Las disposiciones del párrafo 2 no serán aplicables si se determina que ni el artista ni el deportista ni las personas relacionadas a su actividad participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona referida en dicho apartado.

#### Decisión 578

##### **Artículo 16.- Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público**

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

#### **Artículo 18 - Pensiones**

Artículo 18  
PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Con arreglo al artículo 18 del MCOCDE las pensiones pagadas respecto del trabajo dependiente (o por cuenta ajena) del sector privado se rigen por el gravamen exclusivo en el país de residencia.

El Comentario 1 correspondiente al artículo 18 deja claro que la disposición es igualmente aplicable a las pensiones de viudez, de orfandad y a otros pagos análogos, como las rentas vitalicias pagadas en concepto de un trabajo dependiente (empleo) anterior. Se aplica también a las pensiones pagadas respecto de servicios prestados a un Estado o a sus subdivisiones políticas o entidades locales que no están comprendidas en el ámbito del párrafo 2 del artículo 19.

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá respecto a pensiones, se

alejando del MCOCD E al prever una renta compartida con límite en el país de la fuente ascendente al 15%. El CDI con Chile prevé que los alimentos y otros pagos de manutención efectuados a un residente de un Estado Contratante sólo serán sometidos a imposición en ese Estado si fueren deducibles para el pagador y en caso de que no fueren deducibles serán sometidos a imposición solamente en el Estado de residencia del pagador.

La Decisión 578 establece que las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora; a su vez, se considera que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Es preciso notar que los alcances de la norma comunitaria son mayores, en tanto incluye a las pensiones “por daños” -a diferencia del MCOCD E- en virtud a la definición de pensión contenida en el artículo 2 de la Decisión 578.

#### CDI Chile

##### **Artículo 18.-**

1. Las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de las pensiones.
2. Los alimentos y otros pagos de manutención efectuados a un residente de un Estado Contratante sólo serán sometidos a imposición en ese Estado si fueren deducibles para el pagador. En caso de que no fueren deducibles serán sometidos a imposición solamente en el Estado de residencia del pagador.

##### **Artículo 28.-**

5. Las contribuciones en un año por servicios prestados en ese año y pagados por, o por cuenta de, una persona natural residente de un Estado Contratante o que está presente temporalmente en ese Estado, a un plan de pensiones que es reconocido para efectos impositivos en el otro Estado Contratante deberá, durante un periodo que no supere en total 60 meses, ser tratada en el Estado mencionado en primer lugar, de la misma forma que una contribución pagada a un sistema de pensiones reconocido para fines impositivos en ese Estado, si
  - (a) dicha persona natural estaba contribuyendo en forma regular al plan de pensiones por un periodo que hubiera terminado inmediatamente antes de que pasara a ser residente de o a estar temporalmente presente en el Estado mencionado en primer

lugar, y

- (b) las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar acuerdan que el plan de pensiones corresponde en términos generales a un plan de pensiones reconocido para efectos impositivos por ese Estado.

Para los fines de este párrafo, “plan de pensiones” incluye el plan de pensiones creado conforme al sistema de seguridad social de cada Estado Contratante.

## CDI Canadá

### Artículo 18.-

1. Las pensiones y anualidades procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden también someterse a imposición en el Estado del cual proceden, de conformidad con las leyes de ese Estado. Sin embargo, en el caso de pagos periódicos de pensiones, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto pagado.
3. Las anualidades distintas de las pensiones procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse también a imposición en el Estado del que proceden, y de conformidad con la legislación del Estado; pero el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento de la porción sujeta a imposición en ese Estado. Sin embargo, esta limitación no es aplicable a los pagos únicos procedentes de la renuncia, cancelación, redención, venta o cualquier otra enajenación de una anualidad o pago de cualquier clase al amparo de un contrato de anualidad, cuyo costo en todo o en parte, fue deducido al computar el ingreso de cualquier persona que adquirió dicho contrato.
4. No obstante cualquier disposición en este Convenio:
  - a) las pensiones de guerra y las asignaciones (incluidas las pensiones y las asignaciones pagadas a los veteranos de guerra o pagadas como consecuencia de los daños o heridas sufridos como consecuencia de una guerra) procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante no serán sometidas a imposición en este otro Estado en la medida que las mismas estarían exentas, si fueran recibidas por un residente del Estado mencionado en primer lugar; y
  - b) los alimentos y otros pagos similares procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante, quien está sujeto a imposición en ese Estado en relación con los mismos, sólo serán gravados en ese otro Estado, pero el

monto imponible en el otro Estado no podrá exceder del monto que sería gravado en el primer Estado mencionado si el perceptor fuera un residente de dicho Estado.

## Decisión 578

### Artículo 2.- Definiciones

- k. El término “pensión” significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término “anualidad” significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

### Artículo 15.- Pensiones y Anualidades

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

## Artículo 19 - Funciones Públicas

### Artículo 19 FUNCIONES PÚBLICAS

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

- i) es nacional de ese Estado, o
- ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien di-

rectamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, y a las pensiones, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

El artículo 19 del MCOCDE es aplicable a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, así como a las pensiones, percibidos por razón de servicios prestados en la Administración Pública.

Las disposiciones similares contenidas en antiguos convenios bilaterales tenían como finalidad satisfacer las reglas de la cortesía internacional y el respeto mutuo entre Estados soberanos. Su ámbito de aplicación era, por consiguiente, bastante limitado. Sin embargo, como consecuencia del crecimiento del sector público, en numerosos países, las actividades del Estado en el extranjero se han extendido considerablemente y con ello ha aumentado la importancia y el alcance del artículo 19.

Conforme lo expone el Comentario 1 correspondiente al artículo 19, según el texto original del apartado 1 del artículo 19 del Proyecto de Convenio de 1963, el Estado pagador tenía derecho a gravar los pagos efectuados por razón de servicios prestados a dicho Estado o a una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales. Se utilizaba la expresión “pueden someterse a imposición”, lo que no suponía un derecho de gravamen exclusivo.

No obstante, los apartados 1 y 2 del artículo no son aplicables si los servicios se prestan en relación con una actividad empresarial realizada por el Estado, o por una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales que pagan los sueldos, salarios u otras remuneraciones similares, o las pensiones. En tales casos, serán aplicables las reglas generales:

- El artículo 15, a los sueldos y salarios;
- El artículo 16, a las participaciones de consejeros y otras remuneraciones análogas;
- El artículo 17, a los artistas y deportistas; y
- El artículo 18, a las pensiones.

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá siguen el MCOCDE respecto a funciones públicas; no obstante en el párrafo 3 del CDI con Canadá se señala que el gravamen en el país de la fuente no serán aplicables a los sueldos, salarios y remuneraciones similares por concepto de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante, sin mencionar los artículos aplicables.

La Decisión 578 no hace alusión a funciones públicas, no obstante en su artículo 13 prevé como excepción a la regla de que las remuneraciones y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, el caso del ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas.

## CDI Chile

### **Artículo 19.-**

1. (a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales a una persona natural por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o autoridad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
  - (b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y otras remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona natural es un residente de ese Estado que:
    - (i) posee la nacionalidad de este Estado; o
    - (ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.
2. Lo dispuesto en los Artículos 15, 16 y 17 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales.

## CDI Canadá

### **Artículo 19.-**

1. (a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o una autoridad local a una persona natural por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión o autoridad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

- (b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y otras remuneraciones similares sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona natural es un residente de ese Estado que:
  - (i) Que posee la nacionalidad de ese Estado, o
  - (ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.
- 2. Las disposiciones del párrafo 1 no serán aplicables a los sueldos, salarios y remuneraciones similares por concepto de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado Contratante o por una de sus subdivisiones políticas o autoridades locales.

#### Decisión 578

##### **Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales**

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.

(...)

##### **Artículo 20 - Estudiantes**

#### Artículo 20 ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

La norma establecida en el artículo se refiere a los pagos percibidos por estudiantes o personas en prácticas para cubrir sus gastos de manutención,

estudios o formación práctica. Todos los pagos de ese carácter percibidos de fuentes situadas fuera del Estado donde permanezca el estudiante o la persona en prácticas no puede someterse a imposición en ese Estado.

La palabra “inmediatamente” se añadió en el Modelo de Convenio de 1977 para aclarar que el artículo no es aplicable a una persona que, si bien fue residente de un Estado contratante en cierto período de tiempo, más tarde trasladó su residencia a un tercer Estado antes de visitar el otro Estado Contratante, así lo señala el Comentario 2, correspondiente al artículo 20.

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá siguen el MCOCDE, no obstante la utilización de algunas palabras diferentes en su redacción. La Decisión 578 no contiene ninguna disposición respecto a estudiantes.

#### CDI Chile

##### **Artículo 20.-**

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o formación práctica un estudiante, aprendiz o una persona en práctica que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

#### CDI Canadá

##### **Artículo 20.-**

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante, aprendiz o una persona en práctica, que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

#### **Artículo 21 - Otras rentas**

##### **Artículo 21 OTRAS RENTAS**

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial o profesional por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

A través del artículo 21 generalmente se asigna jurisdicción tributario sobre renta no tratada en otros artículos (artículos del 6 al 20) del CDI.

El artículo 21 establece una regla general aplicable a las rentas no tratadas en los artículos 6 al 20 del MCOCDE, a su vez, conforme lo expone el Comentario 1 correspondiente al artículo 21 del MCOCDE señala que las rentas consideradas son no sólo las pertenecientes a categorías que no se contemplan expresamente, sino también las derivadas de fuentes no mencionadas expresamente. La aplicación del artículo no se limita a las rentas que tienen su fuente en un Estado contratante; se extiende también a las rentas procedentes de Estados terceros.

El MCONU se desvía del MCOCDE en que el estado de la fuente puede someter a imposición a esta “otra renta” que deriva del país de la fuente, al considerar en el artículo 21 que no obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un que no se traten en otros artículos y tengan su origen en el otro Estado Contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.

A título ilustrativo, se citan a continuación ejemplos de renta considerada “no tratada en los artículos del 6 al 20” conforme a la regulación de Estados Unidos de Norteamérica,<sup>166</sup> en otros:

- La renta procedente de apuestas
- Daños punitivos (no compensatorios)
- Acuerdos de no competencia
- Renta derivada de ciertos instrumentos financieros derivados en la medida que se trate de personas no involucradas en el negocio de comercializar tales instrumentos (salvo que la transacción de lugar a la configuración de tal negocio).

---

<sup>166</sup> Párrafo 274 de las *Technical Explanation* (“Explicaciones Técnicas”) correspondientes al artículo 21 del Modelo de Convenio sobre Impuesto a la Renta de Estados Unidos del 20 de setiembre de 1996.

A título ilustrativo es pertinente señalar, respecto al gravamen de otras rentas, que los CDIs suscritos por Venezuela prevén una renta compartida en la mayoría de los casos, sólo con Francia, España, Kuwait, Holanda y Suiza establecen el gravamen en residencia siguiendo el MCOCDE. En los CDIs suscritos con Estados Unidos, Portugal, Alemania, Bélgica y China reproducen el artículo 21 del MCONU.

Por su parte la mayoría de CDIs suscritos por Argentina siguen el MCONU, excepto los celebrados con Bélgica, Reino Unido, Alemania, Francia, Austria y Canadá. Por el contrario, casi todos los CDIs celebrados por Ecuador siguen el MCOCDE, salvo los suscritos con Canadá y Brasil.

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá establecen la renta compartida respecto a la renta no comprendida entre el artículo 6 al 20; no obstante el CDI con Canadá prevé un límite en el país de la fuente para el caso de renta que procede de un fideicomiso, excluido el fideicomiso cuyas contribuciones sean deducibles. En tal caso, el impuesto exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto, siempre que el ingreso sea imponible en el Estado Contratante de cual es residente el beneficiario efectivo.

Se considera como una renta “no tratada en los artículos del 6 al 20”, bajo el tenor del CDI suscrito por el Perú con Chile, por ejemplo, la correspondiente a la renta por una regalía pagada a un residente de Chile, cuyo beneficiario efectivo es residente de un tercer país.

Otro ejemplo, aplicable al Perú serían los intereses que arriban a un tercer país que no son atribuibles a un establecimiento permanente, en tanto el artículo 11 del CDI suscrito por Canadá y Perú se focaliza exclusivamente en los intereses “pagados a un residente de un estado contratante”.

#### CDI Chile

##### **Artículo 21.-**

Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los Artículos anteriores del presente Convenio y que provengan del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.

#### CDI Canadá

##### **Artículo 21.-**

1. Sujeto a las disposiciones del párrafo 2, sea cual fuere su procedencia, las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los anteriores Artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Sin embargo, si dicha renta es obtenida por un residente de un Estado Contratante de fuentes del otro Estado Contratante, dichas rentas también pueden someterse a imposición en el Estado del cual proceden y según la legislación de dicho Estado. Si tal renta procede de un fideicomiso, excluido el fideicomiso cuyas contribuciones sean deducibles, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto, siempre que el ingreso sea imponible en el Estado Contratante de cual es residente el beneficiario efectivo.

## **CAPÍTULO IV IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO**

### **Artículo 22 - Imposición al Patrimonio**

#### **CAPÍTULO IV IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO**

##### **Artículo 22 PATRIMONIO**

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

El artículo 22 del MCOEDE se refiere únicamente a los impuestos sobre el patrimonio, con exclusión de los impuestos sobre sucesiones, donaciones y transmisiones patrimoniales. Los impuestos sobre el patrimonio a los que se refiere el artículo son los comprendidos en el artículo 2.

El Comentario 2 correspondiente al artículo 22 reconoce que los impuestos sobre el patrimonio constituyen normalmente una imposición complementaria de la imposición sobre las rentas generadas por el patrimonio. En consecuencia, la imposición de un determinado elemento patrimonial corresponde, en principio, solamente al Estado que tiene el derecho a gravar las rentas derivadas de dicho elemento patrimonial. Sin embargo, no cabe remitirse pura y simplemente a las reglas relativas a la imposición del tipo de renta de que se trate ya que no todas las categorías de renta se gravan exclusivamente en un Estado.

Los CDIs suscritos con Chile y Canadá siguen el MCOCDE, no obstante en cuanto al patrimonio constituido por naves o aeronaves explotados en el tráfico internacional y por bienes muebles afectos a la explotación de tales naves o aeronaves, difiere del MCOCDE atribuyendo el derecho a gravar al país de la residencia, dejando de lado la consideración del Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Por su parte, el régimen de la Comunidad Andina comunitario prevé su artículo 17 que el patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste. Es preciso notar que el gravamen exclusivo en el país de situación del patrimonio es de suma importancia, principalmente para los países caracterizados por incorporar el patrimonio ubicado incluso en terceros países como base imponible de algunos tributos denominados “mínimos” o “presuntivos”.

Cabe señalar que el principio de no confiscatoriedad no resulta afectado si el legislador tributario decide que se imponga con cargas fiscales a la propiedad. La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser, o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuestos que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74.

De manera que dentro del amplio margen de libertad para establecer aquello que ha de ser gravado, y que al legislador corresponde adoptar, también puede gravarse a la propiedad. Y ello porque todos los tributos inciden, de una manera u otra, sobre ésta. Incluso cuando se gravan las rentas o utilidades, como en el caso del impuesto a la renta, pues es claro que dichas rentas o utilidades forman parte del patrimonio del contribuyente. La propiedad, en ese sentido, es también una manifestación de riqueza y, como tal, es susceptible de ser gravada.

El problema, a nuestro juicio, no es determinar si un impuesto puede gra-

var, o no, la propiedad, sino establecer qué monto puede resultar contrario a la prohibición de confiscatoriedad. Similar temperamento ha sido asumido por el Tribunal Constitucional, al señalar en su Sentencia de fecha 24.9.2004<sup>167</sup> que “(...) *lo relevante, en este caso, desde un punto de vista constitucional, no será esclarecer si el ITF grava el patrimonio o el capital, pues de hecho lo hace y a ello está destinado (cuando menos, en determinados casos), sino determinar si, no obstante incidir sobre la propiedad, tal afectación es ilegítima por vulnerar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, consagrado en el artículo 74 de la Constitución (...)*”.

A título ilustrativo es pertinente citar el artículo 188<sup>168</sup> de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Colombia que para efectos del impuesto sobre la renta, prevé que se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

Adicionalmente, es preciso notar un problema que pasa desapercibido cuando se trata de la aplicación del principio de renta compartida, que, sin embargo, sale a la luz cuando se trata de renta exclusiva en el país de situación del patrimonio y es precisamente la delimitación del significado de “situado”.

Como se sabe, el patrimonio está representado por la ecuación de activo menos pasivo, en tal sentido involucra bienes y derechos de diferente naturaleza, así como obligaciones, que entre otros pueden ser depósitos en efectivo, bienes (sea mercaderías, materias primas, activos fijos) y derechos, tales como créditos o valores representativos de deuda (obligaciones o bonos), acciones y patentes, marcas de fábrica y otros derechos similares, y obligaciones de diferente naturaleza.

En tal sentido, identificar la condición de “situado en el país” puede devenir en imprecisa y eventualmente ocasionar situaciones de doble imposición, que son precisamente las que el régimen comunitario de la CAN pretenden evitar. Son susceptibles de ocasionar problemas fundamentalmente los bienes (mercaderías, materias primas, suministros o activos fijos) en tránsito al cierre del ejercicio, vendidas a valor FOB o CIF;<sup>169</sup> los bienes que por su naturaleza pueden desplazarse de un lugar a otro, tales,

---

<sup>167</sup> Recaída en los expedientes Núms. 0004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y Nº 0027-2004-AI/TC.

<sup>168</sup> Modificado por el artículo 9 de la Ley Nº 1111 de 27 de diciembre de 2006.

<sup>169</sup> En el caso de CIF, una opinión válida es que se deberían considerar situados en el país del exportador y en el caso de FOB será en el país del importador, atendiendo a quién tiene los derechos sobre ella.

como automóviles, yates, embarcaciones; los depósitos monetarios situados en el exterior y créditos; los valores mobiliarios representativos de créditos o títulos; los intangibles como patentes, marcas de fábrica y otros derechos similares, cuya cesión en uso origine pago de regalías.

#### CDI Chile

##### **Artículo 22.-**

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, que posea un residente de un Estado Contratante y que esté situado en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
3. El patrimonio constituido por naves o aeronaves explotados en el tráfico internacional y por bienes muebles afectos a la explotación de tales naves o aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante del cual la empresa que explota esas naves o aeronaves es residente.
4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

#### CDI Canadá

##### **Artículo 22.-**

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, que posea un residente de un Estado Contratante y que esté situado en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que Artículo 22: pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante y por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves sólo puede someterse a imposición en ese Estado Contratante.
4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Decisión 578

**Artículo 17.- Impuestos sobre el Patrimonio**

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

**CAPÍTULO V  
MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

**Artículo 23 - Métodos para eliminar la doble imposición**

**CAPÍTULO V  
MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

**Artículo 23 A  
MÉTODO DE EXENCIÓN**

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

4. Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un estado contratante cuando el dicho Estado contratante aplica las disposicio-

nes del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o esta fortuna o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta.

Artículo 23 B  
MÉTODO DE IMPUTACIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá

a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

El artículo 23 del MCOCDE pretende evitar o atenuar casos de sujeción tributaria integral concurrente.

Los artículos 23 A y 23 B del MCOCDE se aplican a la situación en la que un residente del Estado R obtiene una renta del otro Estado contratante E o F (que no es el Estado de residencia en el sentido del CDI) o posee en este un patrimonio, pudiendo someterse a imposición tal renta o patrimonio en este otro Estado E o F conforme al Convenio. Los artículos no se aplican, más que al Estado de residencia, sin determinar de qué forma debe proceder el Estado contratante E o F.

Los CDI existentes siguen dos principios básicos para evitar la doble imposición por el Estado de residencia del contribuyente. La diferencia fundamental entre los métodos consiste en que los principios de exención atienden a la renta, mientras que los de crédito atienden al impuesto.

### 1. *El principio de exención*

Según el principio de exención, el Estado de residencia R no grava las rentas imponibles, conforme al Convenio, en el Estado E o F (y, evidentemente, tampoco las rentas que pueden someterse a imposición sólo en el Estado E o F). Puede aplicarse siguiendo dos métodos principales:

- a) la renta imponible en el Estado E o F no es tomada en cuenta de ninguna forma en el Estado R a efectos impositivos; el Estado R no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se denomina “exención integral”.
- b) la renta imponible en el Estado E o F no es gravada por el Estado R, pero este Estado conserva el derecho a tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se llama “exención con progresividad.”

### 2. *El principio de imputación o de crédito*

Según el principio de imputación, el Estado de residencia R calcula el impuesto basándose en el importe total de las rentas del contribuyente, incluyendo las que provienen del otro Estado E o F, que con arreglo al Convenio pueden someterse a imposición en ese otro Estado (pero sin incluir las rentas que pueden someterse a imposición sólo en el Estado F). El Estado R deduce del impuesto que se le adeuda el impuesto que ha sido pagado en el otro Estado. Puede aplicarse siguiendo dos métodos principales:

- a) el Estado R acuerda una deducción correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en este Estado; este método se denomina “imputación o crédito integral”;
- b) la deducción concedida por el Estado R en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado; este método se llama “imputación o crédito ordinario”.

Una de las características de los métodos de crédito en comparación con los de exención es que el Estado R no está en ningún caso obligado a conceder una deducción superior al importe del impuesto que se adeuda en el

## Estado F.

Si el impuesto que se adeuda en el Estado F es menos elevado que el impuesto del Estado R calculado sobre la renta del Estado F (deducción máxima), el contribuyente deberá en todo caso pagar el mismo importe a efectos impositivos que si hubiera sido gravado únicamente en el Estado R; es decir, como si su renta total proviniese únicamente del Estado R.

Cuando el impuesto que se adeuda en el Estado F es más elevado y la deducción está limitada (crédito ordinario), el contribuyente no se desgrava por el total del impuesto pagado en el Estado F. En tal supuesto, la situación resultará entonces menos ventajosa que en el caso de que obtuviese la totalidad de su renta en el Estado R.

Los Estados contratantes pueden utilizar una combinación de los dos métodos. Tal combinación es necesaria en un Estado contratante R que adopte de manera general el método de exención en el caso de rentas que puedan estar sujetas a un impuesto limitado en el otro Estado contratante F en virtud de los artículos 10 y 11 del MCOCD. En estos casos el Artículo 23 A prevé en su párrafo 2 un crédito para el impuesto limitado percibido en el otro Estado contratante F. Además, los Estados que adoptan de manera general el método de exención podrían, si lo desean, excluir de tal exención ciertos elementos de renta y aplicarles el método de crédito.

Los dos artículos 23 del MCOCD, como lo señala el Comentario 32, son concebidos de manera general y no establecen reglas detalladas relativas al cálculo de la exención o de la imputación, lo cual es dejado a la legislación interna y a la práctica aplicables. Los Estados contratantes que consideren necesario regular un problema concreto en el mismo CDI son libres de hacerlo en sus negociaciones bilaterales.

Debe tenerse en cuenta que las disposiciones contenidas en un CDI son compatibles con las disposiciones de la legislación interna sobre la materia y que, por tanto, si la legislación interna del Estado de residencia estableciera un mecanismo de eliminación de la doble imposición que mejora el mecanismo establecido en el propio CDI, serán de aplicación las disposiciones de la normativa interna al respecto.<sup>170</sup>

## ***Tax sparing***

*Tax sparing* -término inglés conocido en español como crédito por impuesto ficticio- es una técnica aplicada dentro del sistema tributario de un país exportador de capital, de modo que el país del inversionista otorga a

---

<sup>170</sup> BUSTOS BUIZA, José Antonio, "Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición", DOC. N.o 9/01

éste un crédito por un impuesto que no fue efectivamente pagado en el país de la fuente por razones de política económica, por ejemplo, de aquellos impuestos que el país receptor de la inversión perdona a través del otorgamiento de exenciones o reducción de tasas para fomentar la inversión privada de los países industrializados.<sup>171</sup>

Según la doctrina el *matching credit*, que consiste en el reconocimiento de un crédito por encima del realmente pagado por el inversionista, se diferencia del *tax sparing* en que no está condicionado a una exención o reducción de la tasa en el país de la fuente; sin embargo, el resultado o efecto es el mismo que el del *tax sparing*. Adicionalmente, la diferencia antes citada se diluye en los supuestos en que en la práctica el país de residencia que reconoce el *matching credit* condiciona la reducción del gravamen interno a la existencia de un programa de incentivos fiscales establecido con el objeto de promover el desarrollo económico e incluso, algunas veces, al carácter temporal del incentivo.<sup>172</sup> En tal sentido, la posteriores referencias a *tax sparing* se entienden también referidas al *matching credit*.

La existencia de incentivos locales es indispensable para el uso del *tax sparing*. Este método asegura que los incentivos tributarios originalmente otorgados por el país de la fuente realmente beneficien al inversionistas extranjero y no sea anulado por el incremento del impuesto a pagar en el país de residencia.

De acuerdo con el método del crédito para aliviar la doble imposición internacional, la carga tributaria de la inversión en el extranjero es la misma que la de la inversión doméstica, dado que la tributación en el país de la fuente no excede la de residencia. Esta tendencia hacia la igualdad en el tratamiento tributario puede tener serias implicancias para los esfuerzos realizados por los países en desarrollo a efecto de atraer inversión, dado que sus incentivos tributarios pueden anularse.

Por lo tanto, la recaudación se desvía de un país en desarrollo -el cual es menos capaz de afrontar este sacrificio- hacia el país exportador de capital. Este resultado se limita en su ámbito práctico, en tanto, bajo las leyes de la mayoría de los países que otorgan el crédito tributario, las subsidiarias extranjeras son consideradas fuera de la jurisdicción tributaria nacional,

---

<sup>171</sup> “Convenios Fiscales entre países desarrollados y sub-desarrollados 1er Reporte” por el Grupo Ad Hoc de Expertos en Convenios Fiscales entre países desarrollados y sub-desarrollados 24. NACIONES UNIDAS Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. Doc. E/4614, ST/ECA/110 (1969).

<sup>172</sup> Un ejemplo es la cláusula contenida en el CDIs suscrito por Venezuela con Alemania en 1995, que entró en vigor el 01 de enero de 1997.

por lo tanto sus utilidades no son gravadas del todo, salvo que sean repatriadas en la forma de dividendos.

Las Naciones Unidas han expresado fuerte apoyo al *tax sparing*,<sup>173</sup> en tal sentido en 1975 recomendaron el uso máximo de las provisiones conteniendo ese crédito en los CDIs, sin perjuicio de continuar estudiando medidas alternativas. También se reconoció que aún no había sido posible desarrollar un método considerado superior al método del *tax sparing*.

Sin embargo, en el reporte titulado “*Tax Sparing: Una reconsideración, OCDE 1998*”<sup>174</sup> se establece que las provisiones *tax-sparing* pueden tener un efecto contraproducente, en tanto fomentan la repatriación por parte de los inversionistas extranjeros de un excesivo porcentaje de sus utilidades, en vez de reinvertir esas utilidades en el país de la fuente para consolidar o expandir la inversión original, por lo tanto deja de promocionarse el desarrollo del país receptor de inversión.

Los países de la OCDE se han vuelto más reluctantes en los años recientes a otorgar el crédito por impuesto ficticio en sus tratados tributarios. Las causas identificadas por el reporte son:

- Un creciente temor de abusos potenciales de este tipo de provisiones; y,
- Un mayor convencimiento de la ineffectividad de los incentivos tributarios para promover el desarrollo económico.

El reporte de la OCDE determina que el *tax sparing* es un incentivo para que los países fuente mantengan artificialmente altas tasas de impuesto y enfatiza que las provisiones *tax sparing* no deben aplicarse a las rentas pasivas, tales como intereses y regalías.

Además del reporte de OCDE, muchos países, cada día más, consideran al *tax sparing* como un instrumento inadecuado de ayuda para promover el desarrollo de los países extranjeros y puede ser un medio intrascendente de proveer asistencia a los países en vías de desarrollo.

El *tax sparing* está desapareciendo como impedimento para la negociación de tratados para prevenir la doble imposición entre los Estados Unidos y otros países y existen muy pocos países con los cuales Estados Unidos quisiera concluir tratados que demandan la inclusión de una cláusula de

---

<sup>173</sup> Ver, ejemplo, párrafo 54, de la guía para Convenios Fiscales entre países desarrollados y sub-desarrollados. NACIONES UNIDAS 1974.

<sup>174</sup> OCDE - “*Tax sparing: A reconsideration*”. (Reconsideración del Crédito por Impuesto Ficticio) París, 1998.

ese tipo, según declaraciones del Secretario del Tesoro de asuntos internacionales Joseph H. Guttentag.<sup>175</sup>

Muchos CDIs suscritos por países sudamericanos contienen créditos *tax sparing*,<sup>176</sup> no obstante, una señal del retroceso de los América Latina respecto a la inclusión de *tax sparing* la constituye la red de CDIs de Chile y Perú que prescinden totalmente de ese tipo de crédito.

### **Eliminación de la doble imposición - Decisión 578**

Es conveniente analizar, si bajo la perspectiva del régimen comunitario previsto en la Decisión 578 deviene en innecesario el establecimiento de una metodología para evitar la doble imposición.

Si bien doctrinariamente los conflictos que originan la doble imposición son el de: fuente - residencia, fuente - fuente y residencia - residencia, lo previsto en la Decisión 578, en general, desaparece las posibilidades de que se presente el primer tipo de conflicto, en tanto se tendría claramente establecido que sólo gravaría el país de la fuente; sin embargo, aparentemente permanecería el problema de fuente - fuente y residencia - residencia.

En general la Decisión 578 no sólo atribuye la jurisdicción tributaria al país de la fuente; sino que determina cuál constituye la fuente de la renta a efectos del Convenio lo cual sobrepasa lo previsto normalmente en los Modelos de la OCDE y ONU en virtud de los cuales, si bien se pacta gravamen exclusivo en residencia o renta compartida, generalmente se respeta el criterio legal adoptado por cada Estado Contratante respecto a lo que constituye la fuente de los distintos tipos de renta. En consecuencia, bajo la perspectiva del régimen comunitario para evitar la doble imposición tampoco se daría la posibilidad de doble imposición ocasionada por el conflicto fuente - fuente.

Finalmente, respecto al conflicto residencia - residencia, si bien el Convenio Tipo de la CAN no recoge las reglas típicas para delimitarla conforme a los numerales 2 y 3 del artículo 4 de los Modelos de la OCDE y ONU, éste señala que una persona física se considerará domiciliada en el Estado

---

<sup>175</sup> FERNANDEZ, Albertina, "*Tax sparing not a problem, says treasury's Guttentag*". (Crédito por Impuesto Ficticio no es una problema, dice Guttentag). *Worldwide Tax Daily*, 16 de marzo de 1998.

<sup>176</sup> El detalle de la totalidad de créditos *tax sparing* y notional *tax credits* incluidos en los CDIs suscritos por países de Sudamérica se encuentran detallados en VILLAGRA CAYAMANA Renée Antonieta, "La red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países de Sudamérica" incluida en el Compendio de Monografías "Fiscalidad Internacional" dirigida por Fernando Serrano Antón, editorial del Centro de Estudios Financieros (CEF), Madrid - España, Edición 2007, página 1259 a la 1314.

Contratante donde tenga su domicilio habitual, entendiendo que una empresa está domiciliada en el Estado que señala su instrumento de constitución y finalmente deja a las autoridades competentes la solución de conflictos que no se solucionarían con las reglas antes citadas, a través procedimiento de común acuerdo;<sup>177</sup> en consecuencia, tampoco bajo la perspectiva del Convenio Tipo de la CAN sería factible la doble imposición por el conflicto residencia - residencia.

El análisis antes señalado demuestra, que el hecho de pactar el método o los métodos para eliminar la doble imposición -generalmente incluido en el artículo 23 de los CDIs- devendría en incompatible con el Convenio de la CAN, en virtud del cual desaparecerían las posibilidades de doble imposición.

### **Eliminación de la doble imposición por Chile**

El CDI suscrito con Chile prevé la eliminación de la doble imposición a través del crédito; sin embargo, respecto al crédito otorgado por el citado país se presentaban algunos problemas debido a que el CDI prevenía créditos no expresamente mencionados en la ley interna de Chile y de acuerdo a las instrucciones emitidas sobre la materia en las Circulares del SII N° 52 de 1993 y 5 de 1999, las rentas no mencionadas expresamente en los artículos 41 A y 41 C de su Ley del Impuesto a la Renta, no daban derecho a crédito por los impuestos pagados en el extranjero.

Recientemente el SII mediante la Circular 50 emitida el 05 de setiembre de 2006, aclaró que el impuesto pagado en el extranjero respecto a renta que no se encuentra expresamente mencionada en la ley doméstica de Chile, derivada de un país con el cual Chile ha suscrito un CDI vigente, es acreditable con el impuesto a la renta chileno, conforme a lo previsto por los CDIs, según la citada Circular, para llegar a la conclusión antes expuesta, el SII tuvo presente, entre otros, que:

- En el sistema legal chileno, un convenio internacional suscrito por el Poder Ejecutivo, aprobado por el Congreso Nacional y cumplidos los requisitos de promulgación y publicación, se incorpora al orden jurídico interno con el valor de una ley, primando sobre las leyes vigentes que pudieran ser incompatibles con lo acordado en el convenio, mientras éste se encuentre vigente.
- La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita por Chile dispone en su artículo 27 lo siguiente: “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del in-

---

<sup>177</sup> Artículo 2, inciso d) del Anexo II de la Decisión 40.

cumplimiento de un tratado...”.

- La reforma constitucional de 2005, en materia de tratados internacionales, introdujo el inciso quinto del N° 1 del artículo 54 que recoge y da pleno vigor a lo previsto en la Convención de Viena al establecer que “Las disposiciones de un tratado sólo podrán ser derogadas, modificadas, o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo a las normas generales del derecho internacional”.

### **Eliminación de la doble imposición por Canadá**

Canadá prevé como método para eliminar la doble imposición el de la imputación o crédito, dejando expresa constancia de que si su legislación interna contemplara un mecanismo más beneficioso se aplicará el crédito.

### **Eliminación de la doble imposición por Perú**

Por su parte, el Perú otorga el crédito directo e indirecto en los CDIs suscritos con Chile y Canadá. Unilateralmente nuestro país concede el crédito directo en virtud al artículo 88 inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, el crédito indirecto no está previsto por la legislación peruana. Lo antes señalado, no es obstáculo para su aplicación en los supuestos en que se traigan al Perú dividendos procedentes de Chile o de Canadá, por el principio de aplicación directa de los Tratados que rige en el Perú.

### **CDI Chile**

#### **Artículo 23.-**

1. En el caso de la República de Chile, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:
  - (a) las personas residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el Perú, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en el Perú, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo se aplicará a todas las rentas tratadas en este Convenio.
  - (b) cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Chile o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en Chile, Chile podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.
2. En el caso del Perú, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

- (a) Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto chileno pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación chilena y las disposiciones de este Convenio. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta del Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición en Chile.
- (b) Cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente del Perú o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en el Perú, Perú podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.

#### **Protocolo**

##### **4. (...)**

- (I) Precísase que en el caso de una distribución de dividendos efectuada por una sociedad residente de Chile a un residente del Perú, el crédito en el Perú comprenderá el Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad en Chile sobre la renta con respecto a la cual se efectúa la distribución de dividendos. Para la aplicación del crédito, el Impuesto de Primera Categoría será considerado después que se haya utilizado la parte del Impuesto Adicional pagado o retenido al accionista.
- (II) En el caso que el sujeto pasivo del Impuesto Adicional pagado en Chile deje de ser el socio o accionista, el crédito aplicado en el Perú comprenderá el impuesto pagado por la sociedad que hace la distribución.
- (III) Finalmente, para la aplicación de los créditos en el Perú, la base imponible será la renta considerada antes del impuesto de retención y, de ser el caso, la renta considerada antes del impuesto a la renta de la empresa, que distribuye los dividendos.

#### **CDI Canadá**

##### **Artículo 23.-**

- 1. En el caso de Canadá, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:
  - (a) sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá en relación con la deducción sobre el impuesto a pagar en Canadá por concepto del impuesto pagado fuera de Canadá, y con cualquier modificación subsecuente a dichas disposiciones -que no afecte sus principios generales- y a menos que se otorgue una mayor deducción o beneficio en los términos de la legislación de Canadá, el impuesto pagado en Perú sobre beneficios, rentas o ganancias procedentes de Perú podrá ser deducido de

- cualquier impuesto canadiense a pagar respecto de dichos beneficios, rentas o ganancias.
- (b) sujeto a las disposiciones existentes en la legislación de Canadá respecto a la posibilidad de utilizar el impuesto pagado en un territorio fuera de Canadá como crédito tributario contra el impuesto canadiense y a cualquier modificación subsecuente de dichas disposiciones -que no afectarán los principios generales del presente Convenio- cuando una sociedad que es residente de Perú pague un dividendo a una sociedad que es residente de Canadá y que la misma controle directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la primera sociedad mencionada, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en el Perú por la primera sociedad mencionada respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado; y,
  - (c) cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, los ingresos obtenidos o el capital poseído por un residente de Canadá están exonerados de impuestos en Canadá, Canadá puede no obstante, al calcular el monto del impuesto sobre otros ingresos, tomar en cuenta los ingresos exonerados de impuestos.
2. En el caso de Perú, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:
- (a) los residentes de Perú podrán acreditar contra el Impuesto peruano sobre las rentas, ingresos o ganancias provenientes de Canadá, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta, ingreso o ganancia;
  - (b) cuando una sociedad que es residente de Canadá pague un dividendo a una persona que es residente de Perú y que la misma controle directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la sociedad, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Canadá por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero sólo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo.
  - (c) para propósitos de este párrafo, la base imponible de una persona que es residente de Perú debe ser la renta de esa persona antes del pago del impuesto a la renta por ella en Canadá.
  - (d) cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, los ingresos obtenidos o el capital poseído por un residente de Perú están exonerados de impuestos en Perú, Perú puede no obstante, al calcular el monto del impuesto sobre otros ingresos, tomar en cuenta los ingresos exonerados de impuestos.
3. Para los efectos del presente Artículo, se considerará que las rentas, ingresos o ganancias de un residente de un Estado Contratante que puedan estar sujetos a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio tienen su origen en ese otro Estado.

**CAPÍTULO VI  
DISPOSICIONES ESPECIALES**

**Artículo 24 - No discriminación**

**CAPÍTULO VI  
DISPOSICIONES ESPECIALES**

Artículo 24  
NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un

Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

El artículo 24 del MCOE está orientado a asegurar a varios tipos de personas (nacionales, apátridas y establecimientos permanentes) de un Estado Contratante que no serán sometidos, directa o indirectamente, a una tributación discriminatoria en el otro Estado Contratante. No obstante, no todas las discriminaciones generan la violación al tratamiento general de los nacionales. La regla de no discriminación generalmente significa que las personas que están en situaciones idénticas, deben ser tratadas igual.

El párrafo 1 establece el principio de que en materia fiscal están prohibidas las discriminaciones en razón de la nacionalidad y que, si hay reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no pueden recibir en el otro Estado Contratante un trato menos favorable que el aplicado a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Tal principio es aplicable a todos los nacionales de cada uno de esos Estados, sean o no residentes de un Estado Contratante, incluso a los nacionales que no son residentes de ninguno de estos dos Estados, sino de un tercer Estado.

El MCOE opta por considerar que los residentes y los no residentes no se encuentran en las mismas condiciones ante la aplicación de la normativa tributaria y, por tanto, sus posiciones no son comparables, sin que a efectos de la aplicación del párrafo 1 del artículo 24 del MCOE exista excepción a dicha afirmación. Se consagra así, de este modo, como básica la tradicional distinción consolidada en muchos sistemas fiscales entre la tributación de la renta de los residentes -vinculación personal por la renta

mundial- y de los no residentes -vinculación territorial de carácter real-.

Al respecto el Comentario 3 correspondiente al artículo 24, prevé que la frase “en las mismas condiciones” debe referirse a los contribuyentes que se encuentren en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general. La expresión “en particular, con respecto a la residencia” trata de precisar que la residencia del contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si los contribuyentes se encuentran en condiciones similares. La expresión “en las mismas condiciones” permitiría por sí sola concluir que no se encuentran en las mismas circunstancias un contribuyente residente y otro no residente de un mismo Estado Contratante.

La frase referida que no serán sometidos a ningún impuesto u obligación que no se exijan o que sean más gravosos implica que la tributación aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en la misma situación debe ser la misma, que las modalidades de determinar su base y su liquidación deben ser las mismas, su tasa igual y, por último, que las formalidades que incluyen las relativas a la declaración, pago, plazos, etc. no pueden ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales.

Por su parte el párrafo 3 tiene por objeto suprimir toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes respecto de las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad en relación con los impuestos establecidos sobre actividades empresariales y profesionales, especialmente los impuestos sobre las utilidades de las empresas.

Adicionalmente, el párrafo 3 pretende evitar sobre todo que esas personas obtengan ventajas superiores a las de los residentes gracias al cúmulo de deducciones personales y desgravaciones por cargas familiares que le serían concedidas, por un lado, en el Estado del que son residentes por aplicación de la ley interna y, por otro, en el otro Estado en virtud del principio de igualdad de trato. En consecuencia, deja al Estado en que está situado el establecimiento permanente la facultad de conceder a las personas interesadas las deducciones y desgravaciones personales en la proporción que guarde el importe de las utilidades del establecimiento permanente con la renta mundial sometida a imposición en el otro Estado.

Cabe resaltar que resulta obvio que las empresas no residentes no tienen derecho a los beneficios fiscales ligados a actividades cuyo ejercicio está estrictamente reservado, por razones relevantes de interés nacional, defensa, protección de la economía nacional, etc., a empresas domésticas, ya que tampoco los no residentes pueden ejercer tales actividades, así lo aclara el Comentario 28.

### **No discriminación - CDI bilaterales**

Los CDIs suscritos con Chile y Canadá siguen el MCOCDE, no obstante, en su párrafo 6 limitan los alcances del término “imposición” a los impuestos que son objeto de CDI, a diferencia de lo previsto por el MCOCDE.

Asimismo, ninguno de los CDIs citados contiene la disposición del párrafo 4 del artículo 24 del MCOCDE que prevé la procedencia de las deducciones de los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante, para efecto de determinar las utilidades sujetas a imposición de la empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado Contratante (salvo que se trate de la aplicación de las disposiciones del apartado 1 del Artículo 9, del apartado 6 del Artículo 11 o del apartado 4 del Artículo 12, referidas al ajuste de precios de transferencia).

Al respecto es preciso señalar que la legislación interna no efectúa ninguna diferencia en el otorgamiento de las deducciones previstas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo son aplicables, tanto a empresas domiciliadas y no domiciliadas que tributan por sus rentas de tercera categoría, las prohibiciones comunes contenidas en el artículo 44 de la citada ley.

### **No discriminación - Decisión 578**

La Decisión 578 en su artículo 18 señala: *“Ninguno de los País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas es su territorio, respecto de los impuestos que son materia del presente convenio”*. La misma disposición se encuentra prevista en el artículo 18 de la Decisión 578 con la variante que hace referencia a los impuestos que son materia de la “Decisión”.

Conforme la doctrina reconoce, al ser el principio de igualdad un principio de naturaleza instrumental, su interpretación depende de tres factores:

- Contexto en el que se inscribe
- Relación con el resto del ordenamiento
- Mecanismo de que se dispone para hacer efectiva sus exigencias.

En cuanto al tercer punto, debe notarse que no es posible hacer efectivo materialmente al no domiciliado, el gravamen que por renta de fuente

mundial le corresponde al domiciliado. En tal sentido, García Prats,<sup>178</sup> identifica como criterio “decisivo” la sujeción por renta mundial o por criterio territorial en el ámbito de la imposición a la renta.

La doctrina admite y ratifica que no siendo comparables las situaciones jurídico-tributarias de los domiciliados (residentes) y de los no domiciliados (no residentes), los Estados encuentran un criterio válido de distinción para formular un sistema tributario distinto y aleatorio, para unos y para otros, a pesar de que dicha distinción pueda provocar en ocasiones una situación tributaria realmente gravosa. García Prats, señala que *“baste pensar, por ejemplo, en que el gravamen que recae sobre los no residentes somete con carácter general la renta bruta, sin posibilidad de tener en cuenta gastos, descuentos, reducciones, deducciones o bonificaciones, aplicando un tipo proporcional, en muchas ocasiones francamente elevado”*.

La diferente extensión con que la norma tributaria pretende afectar a los sujetos domiciliados y no domiciliados constituye un criterio de separación claro para el establecimiento de diferencias tributarias sin que las mismas puedan originar, bajo la perspectiva de la cláusula de no discriminación, un comportamiento contrario a las normas tributarias internacionales convencionales.

En conclusión podemos afirmar a la luz de la doctrina antes señalada que, a pesar de la literalidad de los artículos 18 o 19 de la Decisión 578 o 40 respectivamente, la norma comunitaria admite tratamiento diferenciado entre el domiciliado en un país miembro y el domiciliado en otro país miembro. Corrobora tal situación, un argumento -más que doctrinario-fáctico basado en la interpretación sistemática de la norma comunitaria, dado que si así no fuera, carecería de sentido regular todos los tipos de renta incluidos en los artículos diferentes al 18 o 19 de las normas comunitarias antes aludidas, en tanto la única y suficiente disposición aplicable sería tratar a los domiciliados en los países miembros de la Comunidad Andina, como si lo fueran de su propio país.

No obstante, lo antes señalado, traería como principal consecuencia no deseada, la doble o múltiple tributación por rentas de fuente mundial, no sólo territorial, en todos los países que han adoptado tal sistema de gravamen en su legislación, como son Colombia, Ecuador y Perú, lo cual constituye un contrasentido y un absurdo. Debe tomarse en cuenta que una de las circunstancias que otorgan la posibilidad de recurrir a medios de interpreta-

---

<sup>178</sup> GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. “La cláusula de no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición internacional”. En: *Fiscalidad Internacional*, dirigido por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CEI), Tercera Edición, Madrid, 2007, página 1082.

ción complementarios es cuando la interpretación conforme al sentido corriente que atribuido a los términos del tratado conducen a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable, en virtud al inciso b) del artículos 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados suscrita el 23 de mayo de 1969 y ratificada por la República del Perú mediante el Decreto Supremo No. 029-2000-RE publicado el 21 de setiembre del 2000.

## CDI Chile

### **Artículo 24.-**

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.
2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
3. Nada de lo establecido en el presente Artículo podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
4. Las sociedades que sean residentes de un Estado Contratante y cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosas que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas las sociedades similares residentes del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado.
5. En el presente Artículo, el término “imposición” se refiere a los impuestos que son objeto de este Convenio.

## CDI Canadá

### **Artículo 24.-**

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con

respecto a la residencia.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
3. Nada de lo establecido en el presente Artículo podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
4. Las empresas de un Estado Contratante y cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares residentes del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado.
5. En el presente Artículo, el término “imposición” se refiere a los impuestos que son objeto de este Convenio.

#### Decisión 578

##### **Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros**

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

#### **Artículo 25 - Procedimiento Amistoso**

##### Artículo 25 PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican, o pueden implicar para ella, una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El

caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que planteen la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

Debe destacarse que en el ámbito internacional este tipo de mecanismos de resolución de conflictos han adquirido un mayor protagonismo en los últimos tiempos; por ello, y en aras de una mayor seguridad jurídica, las Administraciones Tributarias han ido desarrollando diferentes mecanismos que permitan la aplicación efectiva de estos procedimientos. En tal sentido, merecen destacarse los siguientes esfuerzos:

El artículo 25 instituye un procedimiento amistoso para la resolución de las dificultades surgidas de la aplicación *lato sensu* del CDI, como observa el Comentario 1. En sus párrafos 1 y 2 establece que las autoridades competentes de los dos Estados deberán esforzarse por resolver, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme al CDI.

En su párrafo 3 invita y faculta a las autoridades competentes de los dos Estados para resolver del mismo modo los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio y, por otra parte, para ponerse de acuerdo en los casos no previstos en el CDI.

En cuanto a las modalidades prácticas de este procedimiento, el artículo 25 en su párrafo 4 se limita a autorizar a las autoridades competentes para comunicarse directamente entre ellas sin pasar por la vía diplomática, y si

lo juzgan oportuno, para reunirse personalmente en el seno de una comisión mixta creada especialmente a tal efecto.

Dado que el artículo 25 establece únicamente reglas generales referentes al procedimiento amistoso, los Comentarios incluidos al MCOCDE tratan de precisar el objeto de tales reglas y de completarlas si es necesario, refiriéndose principalmente a las reglas seguidas en el ámbito internacional para la puesta en marcha del procedimiento amistoso, o en la esfera interna, para el desarrollo de los procedimientos vigentes en la mayoría de los países miembros de la OCDE con objeto de regular los litigios fiscales.

Las reglas de los párrafos 1 y 2 prevén la eliminación en casos particulares de la imposición no conforme al CDI. Cuando la imposición no conforme al CDI resulte de una incorrecta aplicación de este en los dos Estados, los contribuyentes en una primera fase del procedimiento deben litigar en cada Estado y sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios, se encuentran facultados para utilizar un procedimiento denominado amistoso porque tiende -en su segunda fase- a solucionar el litigio amigablemente por acuerdo entre las autoridades competentes.

El procedimiento amistoso es extraordinario respecto al derecho interno. Ello determina que su puesta en funcionamiento opere exclusivamente en los casos previstos en el párrafo 1; es decir, en los supuestos en que un gravamen haya sido o vaya a ser aplicado en contra de las disposiciones del CDI.

Los casos más numerosos en los que en la práctica se aplica el procedimiento de acuerdo mutuo, según el Comentario 8, son:

- Las cuestiones referentes a la atribución a un establecimiento permanente de una parte proporcional de los gastos de dirección y generales de administración de la empresa, en aplicación del apartado 3 del Artículo 7 del MCOCDE.
- La imposición en el Estado del deudor, en el caso de relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, de la parte excesiva de intereses y regalías en aplicación de las disposiciones del Artículo 9, del párrafo 6 del Artículo 11 o del párrafo 4 del Artículo 12 (precios de transferencia);
- Los casos de aplicación de una legislación referente a la subcapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que este régimen esté basado en cláusulas de un CDI que se correspondan, por ejemplo, al artículo 9 o al párrafo 6 del Artículo 11 (precios de transferencia);
- Los casos en que la ignorancia de la situación de hecho del contribu-

yente determina una aplicación inexacta del CDI, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (párrafo 2 del Artículo 4), a si existe un establecimiento permanente (Artículo 5) o al carácter temporal de los servicios prestados por un asalariado (párrafo 2 del Artículo 15).

Debe observarse que el procedimiento amistoso, a diferencia de los recursos contemplados por el derecho interno, puede iniciarlo un contribuyente sin esperar a que la imposición, considerada por el mismo como “no conforme al Convenio”, le haya sido determinada, liquidada o notificada. Para iniciar tal procedimiento, es suficiente con que el contribuyente determine que “las medidas tomadas por uno o por ambos Estados” entrañan una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable.

Estas medidas alcanzan a todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exacción de un gravamen a cargo del recurrente contrario a las disposiciones del CDI.

Para que las reclamaciones formuladas en virtud del párrafo 1 sean aceptadas, deben obedecer a una doble exigencia expresamente señalada en tal párrafo: deben dirigirse, en principio, a la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente (independientemente de que la imposición discutida haya sido establecida en este o en el otro Estado) y deben hacerlo dentro del plazo de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implica una imposición no conforme al CDI.

No obstante, en el caso de medidas o gravámenes discriminatorios (artículo 24), por excepción, presentará su reclamación ante la autoridad competente del Estado contratante del que es nacional, conforme lo señala el Comentario 15.

El plazo de tres años establecido en la segunda frase del párrafo 1 para la presentación de las reclamaciones trata de proteger a las Administraciones contra las reclamaciones tardías. Este plazo debe considerarse como mínimo.

Respecto al sentido de la disposición que fija el cómputo del plazo de tres años a partir del día de la “primera notificación de la medida que implique un gravamen no conforme a las disposiciones del Convenio”, el Comentario 18 señala que debe interpretarse de la manera más favorable posible para el contribuyente. Así, incluso en el supuesto de que tal imposición resultara directamente de la ejecución de una decisión o medida administrativa de alcance general, el plazo se empieza a computar sólo a partir de la notificación de la medida individual que determina el gravamen con-

creto; es decir, basándose en la interpretación más beneficiosa, desde el acto de imposición propiamente dicho, materializado por una determinación de la Administración Tributaria. Si el impuesto ha sido retenido en la fuente, el plazo comienza a partir del pago de la renta; sin embargo, si el contribuyente prueba que tuvo conocimiento de esta retención en fecha posterior, el plazo empieza a contarse desde esta última fecha. Por otro lado, cuando la imposición no conforme al CDI resulte del efecto combinado de decisiones o medidas tomadas en los dos Estados Contratantes, el plazo se computará desde la primera notificación de la decisión o medida más reciente.

El párrafo 2 establece la obligación de negociar; pero las autoridades competentes tienen pura y simplemente una obligación de “diligencia” y no de conseguir un “resultado” al tratarse de un procedimiento amistoso.

La primera frase de este párrafo 3 invita y faculta a las autoridades competentes para resolver, si es posible, las dificultades de interpretación o aplicación del CDI por la vía del procedimiento amistoso. Se trata, principalmente, de dificultades de índole general referentes, o que pueden referirse, a una categoría de contribuyentes, incluso en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso particular incluido normalmente en el procedimiento aludido en los párrafos 1 y 2.

Esta disposición permite resolver las dificultades originadas por la aplicación del CDI. Tales dificultades no son solamente las de orden práctico, que podrían surgir con ocasión de la instauración y funcionamiento de los procedimientos de desgravación de los impuestos percibidos sobre dividendos, intereses y regalías en el Estado contratante en donde se han generado estas rentas, sino todas aquellas que podrían comprometer o complicar la aplicación normal de las cláusulas convencionales, tal como las han concebido los negociadores del CDI, y cuya solución no depende de un acuerdo previo sobre la interpretación del CDI.

Si bien el párrafo 3 atribuye a las “autoridades competentes de los Estados Contratantes” el poder de solventar por medio de acuerdo amistoso las dificultades que puedan producirse en la interpretación del CDI, el Comentario 35 recomienda no olvidar que, según la legislación nacional de los Estados Contratantes, no corresponde sólo a “la autoridad competente” designada en el CDI, sino también a otras autoridades (Ministerio de Asuntos Exteriores, tribunales) interpretar los tratados y acuerdos internacionales y que, incluso a veces, tal posibilidad está reservada exclusivamente a estas autoridades.

La naturaleza de los acuerdos amistosos que resuelven las dificultades generales de interpretación o aplicación es vinculante a las Administracio-

nes, en tanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso.

El párrafo 4 establece que las autoridades competentes pueden comunicarse directamente entre ellas, no siendo necesario, por tanto, acudir a la vía diplomática. El Comentario 40 del MCOCDE prevé que las autoridades competentes pueden comunicarse por carta, fax, teléfono, reuniones personales o por cualquier otro medio que estimen conveniente. Dentro de los otros medios, en la actualidad podría recurrirse al correo electrónico y incluso a las teleconferencias, aunque no sean mencionadas por el citado Comentario.

### **Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia - (APAs)<sup>179</sup>**

El tema de los APAs está íntimamente relacionado con los acuerdos amistosos, en tanto, cuando interviene más de un Estado, tal es el procedimiento para alcanzar los APAs bilaterales.

El sistema de acuerdos anticipados de precio se plantea como un Acuerdo entre la AT y un grupo empresarial por el que aquella prefija el método de valoración del precio de transferencia que será aplicado a las transacciones entre compañías de la empresa contribuyente.

Si el método prefijado se utiliza correctamente, la empresa quedará libre de ajustes por precios de transferencia durante el período acordado. Aunque este régimen se puede aplicar a nivel interno (APA unilateral), alcanza su máximo interés en los casos en que un grupo multinacional puede alcanzar este tipo de acuerdos con la autoridad fiscal extranjera que tenga jurisdicción fiscal sobre su filial en el exterior (APA bilateral o multilateral).

La ventaja de éste sistema en que los valores y la metodología aprobados por la Administración respecto a las políticas de precios de transferencia propuestos por el sujeto pasivo, no se pondrán en duda con posterioridad.

La suscripción de APAs se materializa en los Estados Contratantes de un CDI a través de un acuerdo amistoso celebrado en virtud al artículo 25 de los CDIs. Si un país no es parte de un CDI, no es posible la celebración de un APA. Esta es una de las razones por las que los contribuyentes empresas multinacionales consideran que un CDI les otorga seguridad jurídica.

A efecto de ilustrar la importancia del acuerdo mutuo en el ámbito de los precios de transferencia, a continuación se exponen los resultados alcanzados por el programa de APAs y los procedimientos de acuerdo mutuo de

---

<sup>179</sup> APA por su siglas en inglés (*Advanced Pricing Agreement*)

Japón y Estados Unidos.

### **Caso ilustrativo Japón - Procedimientos de Acuerdo Mutuo**<sup>180</sup>

En Japón, la sección encargada de los Procedimientos de Acuerdo Mutuo (MAP)<sup>181</sup> fue creada en junio de 1982 e inicialmente se ubicó bajo la dependencia del Secretariado del Ministro. Posteriormente se establece la Oficina de Operaciones Internacionales en 1986 y la oficina del MAP fue establecida en julio de 1999. El personal de tal oficina es responsable de la totalidad de casos y procedimientos de Acuerdo Mutuo relacionados a casos de doble imposición, precios de transferencia, retenciones y establecimientos permanentes. Sin embargo, los casos relacionados con los APAs involucran más de la mitad de la carga que maneja la oficina en los últimos años.

Existe tendencia creciente en el número de casos de MAP recibidos y más del 90% (noventa por ciento) de los mismos se encuentran relacionados a la tributación de los precios de transferencia. Entre ellos, el número de los casos de APAs bilaterales acompañados del MAT se ha incrementado. Entre julio del 2005 y junio del 2006 el número de casos presentados a MAP fue de 129, de los cuales 119 son casos vinculados a precios de transferencia, de los cuales 92 tratan sobre APAs. Efectuando una comparación con la información de hace diez años se observa que los casos de MAP se han multiplicado aproximadamente por cuatro y los vinculados a APAs por seis.

El mayor número de procedimientos de acuerdo mutuo lo constituyen los APAs suscritos con Estados Unidos, Australia y Canadá. Los procedimientos con países del Asia con poca experiencia en este tipo de acuerdos se están incrementado. Mientras que en 1995 se negociaron APAs con once (11) países, tal cifra se incrementó el año 2005 a veintitrés (23).

### **Caso ilustrativo - Estados Unidos de Norteamérica**<sup>182</sup>

El reporte del Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (IRS) sobre su programa de APA correspondiente al trimestre que finalizó el 30 de septiembre de 2007 informa de:

- 25 APA concluidos, de los cuales 17 son bilaterales, 3 unilaterales y 5 modificaciones a APAs.

---

<sup>180</sup> Agencia Nacional Tributaria De Japón (NTA) "APA Program Report 2006" Octubre 2006.

<sup>181</sup> Por sus siglas en inglés: *Mutual Agreement Procedure*.

<sup>182</sup> IENSTRA, John, IBFD Estados Unidos, "IRS releases transfer pricing APA report for fourth fiscal quarter of 2007". Base de datos del IBFD TNS:2007-08-31:US-1.

- 16 posiciones bilaterales completadas.
- 55 reportes anuales revizados y cerrados.
- 34 nuevos APA recibidos, de los cuales 23 son asuntos bilaterales y 11 unilaterales.

El programa de APA finalizó su cuarto trimestre fiscal con un inventario de 251 asuntos abiertos de los cuales 210 son bilaterales y 41 unilaterales.

### **Ausencia de un régimen jurídico respecto al procedimiento amistoso**

En el Perú -al igual que lo que sucede en la legislación de varios países- no se ha desarrollado un régimen jurídico respecto al procedimiento amistoso, ni a los efectos de tal procedimiento dentro de los procedimientos internos de aplicación de los tributos.

Las legislaciones omiten referencia a los efectos del procedimiento amistoso, siendo necesario dotar de eficacia al resultado de tal procedimiento. Se reconocen como los temas fundamentales que requieren regulación los siguientes:

- La prescripción de derechos y acciones
- La firmeza de los actos administrativos de determinación y ejecución de la deuda
- El devengo de intereses
- La suspensión de la ejecutividad de la determinación interna
- La modificación de la deuda tributaria

### **Procedimiento amistoso - CDIs bilaterales**

Los CDIs suscritos por el Perú con Chile y Canadá siguen el MCOCDE, con variaciones relativas al arbitraje y a la aplicación del Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios (GATS).

### **Interacción entre el procedimiento amistoso y el mecanismo de resolución de controversias previsto por el Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios**

La aplicación del Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios (GATS), que entró en vigor el 1 de enero de 1995 y que han firmado todos los Estados miembros de la OCDE, plantea cuestiones particulares en relación con el procedimiento amistoso, las cuales son tratadas en los Comentarios 44.1 al 44.7.

El apartado 3 del Artículo XXII del GATS establece que las controversias sobre la aplicación del Artículo XVII del Acuerdo, relativo al principio de trato nacional, no pueden resolverse mediante la aplicación de los mecanismos de resolución de controversias establecidas en los Artículos XXII y XXIII del Acuerdo si la medida controvertida “está comprendida en el ámbito de un acuerdo internacional entre ellos destinado a evitar la doble imposición” (por ejemplo, un CDI). En caso de desacuerdo acerca de si una medida “pertenece al ámbito” de un acuerdo internacional de ese tipo, el párrafo 3 establece que los Estados afectados podrán plantear la cuestión ante el Consejo del Comercio de Servicios, que la someterá a un arbitraje vinculante. Una nota a pie de página al apartado 3 contiene, sin embargo, la importante excepción de que si la controversia se refiere a un acuerdo internacional “ya existente en el momento de la entrada en vigor” del Acuerdo, la cuestión solo podrá someterse al Consejo del Comercio de Servicios mediando el consentimiento de ambos Estados.

Dicho apartado plantea dos cuestiones particulares en relación con los convenios tributarios, según el Comentario 44.3; en primer lugar, la nota a pie de página al citado apartado prevé un trato diferente de los CDIs suscritos antes y después de la entrada en vigor del GATS, lo cual parece inadecuado, en particular cuando un convenio existente en el momento de la entrada en vigor del GATS se renegocie más tarde, o cuando se concluya con posterioridad un protocolo relativo a un convenio existente en aquel momento.

En segundo lugar, la frase “esté comprendida en el ámbito” es intrínsecamente ambigua, como lo indica la inclusión en el apartado 3 del Artículo XXII del GATS de un procedimiento de arbitraje y, a la vez, de una cláusula exonerando a los convenios preexistentes de su aplicación para resolver las controversias sobre su interpretación.

Mientras parece claro que un Estado no podría argumentar de buena fe<sup>1</sup> que una medida relativa a un impuesto al que no fuera aplicable ninguna disposición de un CDI pertenece a su ámbito, no resulta claro si dicha frase se refiere a todas las medidas relativas a impuestos a los que son aplicables todas o sólo algunas disposiciones del convenio.

Los Estados contratantes pueden evitar tales dificultades extendiendo bilateralmente la aplicación de la nota a pie de página al apartado 3 del Artículo XXII del GATS a los convenios suscritos después de la entrada en vigor del GATS. Tal extensión bilateral, que complementaría -pero sin contravenirlas en forma alguna- las obligaciones asumidas por los Estados contratantes bajo el GATS, podría incorporarse al Convenio añadiendo la siguiente disposición:

“A los efectos del apartado 3 del Artículo XXII (Consultas) del Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios, los Estados contratantes acuerdan que, no obstante las disposiciones de dicho párrafo toda controversia entre ellos acerca de si una medida pertenece al ámbito de este Convenio sólo podrá someterse al Consejo del Comercio de Servicios, tal como establece dicho apartado, con el consentimiento de ambos Estados contratantes. Cualquier duda acerca de la interpretación de este apartado se resolverá con arreglo al apartado 3 del Artículo 25 (Procedimiento amistoso) o, si no pudiera alcanzarse un acuerdo con arreglo a dicho procedimiento, conforme a cualquier otro procedimiento convenido entre ambos Estados contratantes”.

Al respecto tanto el CDI suscrito por el Perú con Chile en su artículo 28, numeral 2; como el CDI celebrado con Canadá en su artículo 28, numeral 4, requieren el consentimiento de ambos Estados Contratante para llevar ante el Consejo de Comercio de Servicios cualquier disputa entre ellos respecto de si una medida cae dentro del ámbito de esa Convención, para los fines del párrafo 3 del Artículo XXII (Consulta) del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS).

#### CDI con Chile

##### **Artículo 28.-**

2. Para los fines del párrafo 3 del Artículo XXII (Consulta) del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS), los Estados Contratantes acuerdan que, sin perjuicio de ese párrafo, cualquier disputa entre ellos respecto de si una medida cae dentro del ámbito de esa Convención, puede ser llevada ante el Consejo de Comercio de Servicios conforme a lo estipulado en dicho párrafo, pero sólo con el consentimiento de ambos Estados Contratantes. Cualquier duda sobre la interpretación de este párrafo será resuelta conforme el párrafo 3 del Artículo 25 o, en caso de no llegar a acuerdo con arreglo a este procedimiento, conforme a cualquier otro procedimiento acordado por ambos Estados Contratantes.

#### CDI con Canadá

##### **Artículo 28.-**

4. Para los fines del párrafo 3 del Artículo 22 (Consulta) del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios, los Estados Contratantes convienen que, no obstante dicho párrafo, cualquier controversia entre ellos sobre si una medida cae dentro del ámbito de este Convenio puede ser sometida al Consejo para el Comercio de Servicios, según lo dispuesto en dicho párrafo, solamente con el consentimiento de ambos Estados Contratantes. Cualquier duda relativa a la interpretación de este párrafo será resuelta a tenor del párrafo 4 del artículo

25, o, en ausencia de un acuerdo en virtud de dicho procedimiento, de conformidad con cualquier otro procedimiento acordado entre ambos Estados contratantes.

## **Arbitraje**

Una solución planteada al problema que se presenta en el procedimiento de acuerdo mutuo originado en que las autoridades competentes deben intentar una solución pero no tienen la obligación de encontrarla es la del arbitraje. Esta solución ha sido adoptada por los países miembros de las Comunidades Europeas a través del Convenio multilateral de arbitraje concluido entre estos países, Convenio firmado el 23 de julio de 1990 y que prevé que ciertas situaciones de doble imposición que no hayan podido ser resueltas a través del procedimiento amistoso deban ser sometidas a un procedimiento de arbitraje. También algunos convenios bilaterales recientes prevén que los Estados contratantes pueden acordar someter sus diferencias al arbitraje, conforme lo señala Comentario 48 correspondiente al artículo 25 del MCOUDE.

El Convenio Europeo de Arbitraje establece un período de tiempo para que los dos Estados afectados se pongan de acuerdo para eliminar la doble imposición, transcurrido el cual, si no se ha alcanzado un acuerdo, se constituye una comisión consultiva que emite un dictamen que será obligatorio para ambos Estados, salvo que acuerden algo distinto en un plazo concreto.

Los CDIs suscritos entre el Perú con Chile y Canadá en el párrafo 5 y 6 del artículo 25 respectivamente, prevén el sometimiento a arbitraje por acuerdo de ambas autoridades competentes.

El CDI con Chile establece que el procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que serán intercambiadas a través de los canales diplomáticos; no obstante, no se manifiesta expresamente sobre el grado vinculante del laudo arbitral.

El CDI con Canadá precisa que el acuerdo debe ser por escrito, en cuyo caso el laudo arbitral será vinculante para ambos Estados respecto a ese caso en particular.

### **CDI Chile**

#### **Artículo 25.-**

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por

- el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del Artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional.
2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.
  3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.
  4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los párrafos anteriores.
  5. Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que serán intercambiadas a través de los canales diplomáticos.

## CDI Canadá

### **Artículo 25.-**

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que sea residente una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha tributación. Para ser admitida, la citada petición debe ser presentada dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que implica una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio.
2. La autoridad competente a que se refiere el párrafo 1, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un procedimiento de acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.
3. Un Estado Contratante no puede aumentar la base imponible de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes mediante la inclusión en la misma de rentas que también hayan sido sometidas a

imposición en el otro Estado Contratante, después del vencimiento de los plazos previstos en su legislación interna, y en todo caso, después de cinco años contados a partir del último día del ejercicio fiscal en el que la renta en cuestión se obtuvo. Lo previsto en este párrafo no se aplicará en el caso de fraude, culpa o negligencia.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.
5. Las autoridades de los Estados Contratantes pueden hacer consultas entre ellas a efectos de la eliminación de la doble tributación en los casos no previstos en el convenio y pueden comunicarse directamente a efectos de la aplicación del Convenio.
6. Si surge cualquier dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del presente Convenio y no puede ser resuelta por las autoridades competentes de acuerdo con los apartados anteriores de este Artículo, el caso puede someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente por escrito acuerdan estar sujetos a la decisión del tribunal arbitral. El laudo arbitral sobre un caso en particular será vinculante para ambos Estados respecto a ese caso. El procedimiento será establecido mediante el intercambio de notas entre los Estados Contratantes.

## CDI CAN

### **Artículo 19.- Consultas e información**

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa nor-

mal, o de las del otro País Miembro;

- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

#### **Artículo 20.- Interpretación y Aplicación**

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

#### **Artículo 26 - Intercambio de Información**

##### Artículo 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2

podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés doméstico en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

El intercambio de información constituye una de las principales herramientas de las administraciones tributarias para el control de la tributación de los no residentes. En el mundo globalizado en el que el comercio se centra en grupos de empresas que operan en diversos países, es sumamente importante que la Administración Tributaria de cada país tenga la posibilidad de intercambiar información.

Si bien el intercambio de información en la actualidad reviste una singular importancia, dada la rápida movilidad de personas y capitales, tal posibilidad siempre estuvo contemplada en los Modelos de CDI.

El artículo 26 de los MCOCDE como el MCONU establecen el intercambio de información, en su artículo 26. Actualmente, sólo el MCOCDE señala que las disposiciones internas referentes al secreto fiscal no pueden cons-

tituir obstáculo al intercambio de información.

En virtud al artículo antes citado, las autoridades competentes de los Estados Contratantes están facultados a intercambiar las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en los CDIs o en el derecho interno de los Estados Contratantes.

La cláusula de intercambio de información prevé que las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el CDI, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

Las limitaciones al intercambio de información, están referidas a que en ningún caso la cláusula de intercambio de información podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o las del otro Estado Contratante. Asimismo, no se obliga a suministrar información que no se puede obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante. Finalmente, no se está obligado a suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Las disposiciones sobre intercambio de información prevén también que cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante, el otro obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.

Anteriormente se preveía que el intercambio de información era relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio; sin embargo, en la actualidad la tendencia es no limitar al impuesto a la renta el intercambio y hacerlo extensivo a otros tributos. Tal es el caso del CDI del Perú con Chile que expresamente señala que la información podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado (Impuesto General a las Ventas); mientras que en su CDI con Canadá se prevé la utilización de la información respecto a cualquier impuesto.

La Decisión 578 es más genérica porque no limita el intercambio de información a ningún impuesto, ni persona, en tanto establece que las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Adicionalmente a prever el secreto de la información intercambiada, se faculta a las autoridades competentes de los Países Miembros a comunicarse directamente entre sí y a utilizar la información obtenida para fines de control tributario. A diferencia de los CDIs suscritos con Chile y Canadá la Decisión 578 hacer expresa referencia a la posibilidad de realizar auditorías simultáneas.

Es preciso notar, que el intercambio de información en el que participan los diferentes Estados no tiene como única fuente los CDIs, sino que existen acuerdos bilaterales específicos con este objetivo.

En tal sentido, el Perú cuenta con un convenio específico de intercambio de información suscrito con Estados Unidos en el año 1992, el cual viene siendo aplicado fluidamente. A título ilustrativo podemos citar algunas redes:

- España tiene convenios específicos de intercambio de información con Francia, Portugal, Chile, Argentina, Holanda y Suecia.
- Argentina cuenta con convenios específicos de intercambio de información con Chile, Brasil, Perú y España; asimismo, está facultada a realizar comprobaciones simultáneas con los citados países.

En cuanto al funcionamiento del práctico del intercambio de información en el ámbito internacional actualmente es valorado positivamente. Si bien no son publicitados los casos en que las administraciones tributarias intercambian información, se sabe del éxito que ha tenido Estados Unidos en sus conocidos TIES, que es la denominación abreviada por sus siglas en inglés de los acuerdos para el intercambio de información relativos a impuestos.<sup>183</sup> Entre otros, resalta el caso Zarate Barquero contra Estados Unidos y el Banco Internacional de Comercio en el que el poder judicial legitimó la solicitud de México por períodos anteriores a la celebración del TIEA e incluso levantó la reserva bancaria para efecto del intercambio.<sup>184</sup> En el caso Luis A. Fernandez-Marinelli contra Estados Unidos el poder

---

<sup>183</sup> *Agreement for the exchange of information with respect to taxes.*

<sup>184</sup> Tax Analysts, *Worldwide Tax Treaties*, "Barquero, Julio Roberto Zarate, v. U.S.", publicado el 15 de junio de 1993.

judicial, en virtud al TIEA y al CDI entre México y Estados Unidos autorizó la colaboración con la auditoría desvirtuando el alegato de prescripción del contribuyente.

### **Caso ilustrativo - España**

La importancia del intercambio de información en España es tal, que un compromiso de efectuarlo por parte de otro Estado -a través de un CDI o un convenio específico- tiene el efecto incluso de excluir de la consideración de paraísos fiscales a los países comprendidos en el Real Decreto 1080/1991.

En España se aprecia un uso creciente, calificado por algunos como “imparable” lo cual es evidenciado con la información estadística del siguiente cuadro.<sup>185</sup>

A continuación se muestra la evolución de los intercambios de información “Previa Solicitud”:

<b>EJERCICIO</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
SOLICITUDES DE ESPAÑA	91	132	322	957	889	643	931	1,335
SOLICITUDES A ESPAÑA	102	216	492	739	1152	1206	1372	1707

Si bien el intercambio de información constituye una técnica normal o habitual para los países, para lograrlo con equidad se considera importante que los países regulen el procedimiento y operatividad del intercambio de información, de forma que no se improvisen procedimientos y se respeten los derechos de los contribuyentes.

### **Comprobaciones simultáneas**

Dentro del esquema del intercambio de información, surge en muchos casos la necesidad de llevar a cabo comprobaciones simultáneas. Un acuerdo para comprobaciones simultáneas es aquel celebrado por dos o más Estados para comprobar simultánea e independientemente (cada Estado en su propio territorio de soberanía) las circunstancias fiscales de uno o varios contribuyentes sobre los que las autoridades tributarias de los

---

<sup>185</sup> BUSTAMANTE ESQUIVIAS, María Dolores, “Instrumentos de Asistencia Mutua en materia de Intercambios de Información (Impuestos Directos e IVA)”, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.o 23/02.

Estados implicados tengan un interés común y relacionado, y siempre con la intención de intercambiar aquella información de interés que obtengan.

Las comprobaciones simultáneas son posibles, entre otras vías, mediante la aplicación del artículo 26 del MCOCDE. La OCDE ha publicado en 1992 un Modelo de Acuerdo para que, existiendo previamente un CDI, los estados interesados puedan suscribir un Acuerdo de estas características.

El CDI con Chile

**Artículo 26.-**

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio, la que podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado (Impuesto General a las Ventas). El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.
2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:
  - (a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;
  - (b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante;
  - (c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.
3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.

## CDI con Canadá

### **Artículo 26.-**

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de, y sólo para el uso en relación con, la gestión o recaudación, los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a cualquier impuesto, o la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.
2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:
  - (a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado Contratante;
  - (b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado Contratante; o
  - (c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.
3. Cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información. Si la autoridad competente de un Estado Contratante solicita información de manera específica, el otro Estado Contratante hará lo posible por obtener la información a que se refiere el presente artículo en la forma solicitada.

## Decisión 578

### **Artículo 19.- Consultas e información**

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la

aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

## Artículo 27 - Asistencia en la recaudación

### Artículo 27 ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los Artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este Artículo.

2. La expresión "crédito tributario" en el sentido de este Artículo significa todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe.

3. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir

en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio.

4. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aun cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de dichos apartados, no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de su naturaleza de crédito tributario. Asimismo, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de los apartados 3 ó 4 no disfrutará en ese Estado de las prelación aplicables a los créditos tributarios en virtud del Derecho del otro Estado contratante.

6. Ningún procedimiento relativo a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante podrá incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante.

7. Cuando en un momento posterior a la solicitud de recaudación realizada por un Estado contratante en virtud de los apartados 3 ó 4, y previo a su recaudación y remisión por el otro Estado contratante, el crédito tributario dejara de ser

a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 3, un crédito exigible conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar y cuyo deudor fuera una persona que en ese momento y según el Derecho de ese Estado no pudiera impedir su recaudación, o

b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 4, un crédito con respecto al cual, conforme al Derecho in-

terno del Estado mencionado en primer lugar, pudieran adoptarse medidas cautelares para asegurar su recaudación las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán sin dilación a las autoridades competentes del otro Estado ese hecho y, según decida ese otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud.

8. En ningún caso las disposiciones de este Artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;

b) adoptar medidas contrarias al orden público;

c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado, razonablemente, todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa;

d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

Como se ha señalado en la primera parte de este trabajo, los límites discrecionales sobre los cuales se interpreta el criterio de mínima conexión territorial son amplios; no obstante el ejercicio irrazonable de la jurisdicción tributaria sobre los no residentes podría ser impugnado como una violación del derecho internacional, tanto por el contribuyente, como por el Estado de la nacionalidad de éste.

En consecuencia, a un Estado no le estaría permitido enviar funcionarios u otras personas a un país extranjero, con fines de recaudación. Debe notarse; sin embargo, que existe la tendencia de los Estados a solicitar y brindar colaboración administrativa, puesta de manifiesto originalmente con la suscripción de Acuerdos de Asistencia en la Recaudación. Asimismo, el MCOCDE en su modificación efectuada el año 2003 ha incluido el artículo 27 denominado asistencia en la recaudación de impuestos.<sup>186</sup>

A diferencia de los demás artículos del MCOCDE, el artículo 27 incluye una nota deslindando la obligatoriedad de incluir este artículo en todos los casos, bajo la consideración que en algunos países la legislación interna, o ciertas razones políticas o administrativas, podrían impedir o no justificar

<sup>186</sup> No obstante, con anterioridad ya algunos países preveían en sus convenios disposiciones al respecto. En Sudamérica, los CDIs suscritos por Venezuela con Bélgica, Dinamarca, Holanda, Indonesia y Noruega prevén la asistencia en la recaudación.

la asistencia prevista en el artículo 27 o podría requerirse que este tipo de asistencia esté restringida, por ejemplo, a los países con regímenes fiscales o administraciones tributarias similares, o a los impuestos comprendidos en el CDI. Por tal motivo, el artículo 27, señala la nota, debería incluirse únicamente en aquellos CDIs en los que cada Estado concluya que, basándose en los factores descritos en el párrafo 1 de los Comentarios correspondientes al Artículo 27, pueden acordar la prestación de asistencia en la recaudación de los impuestos exigidos por el otro Estado.

Los factores antes aludidos para tomar en cuenta durante las negociaciones por cada Estado contratante a efecto de decidir si y en qué medida debe prestarse la asistencia al otro Estado, incluye diversos factores como:

- la posición de la legislación nacional respecto a la prestación de asistencia en la recaudación de impuestos de otros Estados;
- la medida en que los sistemas fiscales, las administraciones tributarias y las normas jurídicas de los dos Estados son análogas, en particular en lo que se refiere a los derechos fundamentales de los contribuyentes;
- si la administración tributaria de cada Estado puede prestar eficazmente esta clase de asistencia;
- si los flujos de intercambios y de inversiones entre los Estados son suficientes como para justificar esta clase de asistencia; y
- si, por razones de orden constitucional u otra, deben limitarse los impuestos a los que se aplica este Artículo.

Respecto al segundo punto antes señalado, es importante resaltar que el Comentario 1 al artículo 27 del MCOEDE, de alguna manera, requiere analogía respecto a:

- Algunos procedimientos administrativos, tales como: la notificación, los plazos y la forma establecidos,
- Algunas normas jurídicas vinculadas con créditos imputados al contribuyente,
- Derechos fundamentales de los contribuyentes, tales como la confidencialidad de la información relativa al contribuyente, el derecho a recurrir, el derecho a ser oído o a presentar argumentos y elementos probatorios, el derecho a la asistencia letrada escogida esta por el contribuyente, el derecho a un proceso justo, etc.

El párrafo 1 formula el principio por el cual un Estado Contratante está obligado a prestar asistencia a otro Estado en la recaudación de los impuestos que son devengados a este último. La asistencia al no estar res-

tringida por los artículos 1 y 2 del MCOCDE se debe prestar en relación con un crédito tributario adeudado a un Estado contratante por cualquier persona, ya sea o no residente de un Estado contratante.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden establecer de común acuerdo los detalles de la aplicación práctica de las disposiciones del Artículo 27, en particular el acuerdo debe tratar de la documentación que ha de acompañar una petición, el requerimiento de traducciones, los costes y otras cuestiones de orden práctico como plazos máximos, tipos de cambio y formalidades en general.

Los párrafos 3 y 4 prevén las dos formas que puede tener dicha asistencia. El párrafo 3 trata de la obligación de recaudar el crédito tributario del Estado solicitante como si se tratara de su propio crédito tributario; mientras que el 4 trata de la adopción de medidas cautelares incluso si no puede aún solicitar asistencia en materia de recaudación.

El párrafo 5 establece en primer lugar que los plazos de prescripción del Estado requerido no deben aplicarse a un crédito tributario con respecto al cual el Estado solicitante ha hecho una solicitud en virtud de los párrafos 3 ó 4, en tanto sólo son de aplicación los plazos de prescripción del Estado solicitante; de igual forma no debe aplicarse lo relativo a las reglas que otorgan prelación a los créditos tributarios.

El párrafo 6 garantiza que no se presentará objeción jurídica o administrativa alguna sobre la existencia, validez o cuantía del crédito tributario del Estado solicitante ni ante los tribunales ni ante los organismos administrativos del Estado requerido.

El párrafo 7 deja expedito el derecho a suspender o retirar una petición cuando las condiciones vigentes en el momento de la petición dejan de existir.

Finalmente, el artículo en el párrafo 8 establece ciertos límites para las obligaciones impuestas al Estado que recibe una petición de asistencia; en tal sentido, el Estado requerido es libre de negar su asistencia ya que no está obligado a ir más allá de su propia legislación nacional y de su práctica administrativa o de las del otro Estado en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del artículo 27 del MCOCDE. El Comentario 32 cita dos situaciones, por ejemplo, si el Estado solicitante no tiene dentro de su marco nacional potestad para tomar medidas cautelares, el Estado requerido puede negarse a tomarlas por cuenta del Estado solicitante. Asimismo, si en el Estado requerido no se autoriza el embargo de activos para garantizar la recaudación de un crédito tributario, este Estado no está obligado a proceder al citado embargo cuando presta su asistencia en la recaudación de impuestos. Sin embargo, deben utilizarse los tipos de

medidas administrativas autorizadas para la recaudación de los impuestos en el Estado requerido, incluso si se las invoca únicamente para prestar asistencia en la recaudación de impuestos adeudados al Estado solicitante.

Por su parte la Organización de las Naciones Unidas (ONU) acordó la incorporación del citado artículo a su Modelo de Convenio en la Segunda Reunión del Comité de Expertos llevada a cabo el año 2006 dado que uno de los varios temas que tiene a su cargo el Comité, es la revisión del MCONU.

Es preciso resaltar, asimismo, algunos esfuerzos multilaterales respecto a la asistencia mutua que van más allá de la recaudación. Tal es el caso de la Convención sobre Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios de la OCDE y de los Estados Miembros del Consejo Europeo, el cual fue abierto para la suscripción de los países miembros de ambas organizaciones el 25 de enero de 1988. Al 21 de abril de 2008 dieciséis (16) países la han suscrito, las partes del Convenio son Azerbaiyán, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Islandia, Italia, Holanda, Noruega, Polonia, Suecia, el Reino Unido y los Estados Unidos. Si bien Canadá, Ucrania y recientemente Alemania han suscrito el Convenio, aún se encuentran en proceso de ratificación.<sup>187</sup>

Por su parte la Decisión 578 cuenta con disposiciones sobre la asistencia en los procesos de recaudación en su artículo 21; mientras que los CDIs suscritos con Chile y Canadá no han previsto la asistencia en la recaudación.

La asistencia en la recaudación prevista en el régimen comunitario es de alcance amplio, en tanto la disposición señala que los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos determinados mediante actos firmes o ejecutoriados y limitar el requerimiento de asistencia para ayuda solamente si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

El artículo 21 de la Decisión 578 prevé expresamente en cuanto a costo que los ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País y que los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor. Si bien la Decisión 578 no señala qué son los costos ordinarios y cuándo estamos frente a costos extraordinarios, dado que en principio lo dispuesto respecto a la asunción de costos coincide con lo señalado en los Comentarios del MCOCDE, resulta ilustrativo el Comentario 8 correspondiente al artículo 27 que señala que gastos ordinarios son los vinculados directa-

---

<sup>187</sup> IBFD Tax News Service del 21 de abril de 2008.

mente con un procedimiento normal de recaudación en el marco nacional; mientras que los gastos extraordinarios son, por ejemplo, los incurridos cuando se ha utilizado una determinada clase de procedimiento solicitada por el otro Estado o los gastos extra de expertos, de intérpretes o de traductores e incluso los gastos del procedimiento judicial y de quiebra.

#### Decisión 578

##### **Artículo 21.- Asistencia en los procesos de recaudación**

Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

- a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.
- b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.

#### **Artículo 28 - Miembros de Misiones Diplomáticas y de Oficinas Consulares**

Artículo 28  
MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS  
CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

El artículo 28 confirma que cualquier privilegio fiscal del que gozan los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares bajo las disposiciones generales del derecho internacional o acuerdos especiales se encuentran garantizados.

Cabe señalar que la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas fue incorporada al derecho interno del Perú mediante el Decreto Ley Nº 17243 del 29 de noviembre de 1968.

Al respecto, el inciso e) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, publicado el 08 de diciembre de 2004 y modificatorias, exonera del Impuesto a la Renta las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros, instituciones oficiales extranjeras y organismos internacionales, siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan.

El CDI suscrito con Chile contiene la disposición sobre miembros de misiones diplomáticas en el mismo sentido que el previsto en el MCOCDE; no obstante el CDI celebrado con Canadá contiene lo dispuesto por el MCOCDE y adicionalmente dos párrafos, previendo en el segundo que una persona que es miembro de una misión diplomática, oficina consular o misión permanente de un Estado Contratante ubicada en el otro Estado Contratante o en un tercer Estado será considerada, para los fines del CDI, como residente sólo del Estado que lo envía si dicha persona está sujeta en el Estado que la envía a las mismas obligaciones relativas a impuestos sobre rentas totales que los residentes de ese Estado.

El tercer párrafo señala que no se aplicará a organizaciones internacionales, a los órganos o funcionarios de las mismas, ni a personas que sean miembros de una misión diplomática, oficina consular o misión permanente de un tercer Estado o de un grupo de Estados, presentes en un Estado Contratante, cuando no están sujetos a imposición en cualquiera de los Estados Contratantes por las mismas obligaciones que en relación al impuesto sobre sus rentas totales estén sujetos los residentes de ese Estado.

En principio los CDIs bilaterales del Perú suscritos con Chile y Canadá prevén la disposición del MCOCDE; no obstante, el último CDI citado, prevé que un miembro de una misión diplomática, oficina consular o misión permanente de un Estado Contratante ubicada en el otro Estado Contratante o en un tercer Estado será considerada como residente del Estado que lo envía sólo si dicha persona está sujeta en el Estado que la envía a las mismas obligaciones relativas a impuestos sobre rentas totales que los residentes de ese Estado.

Adicionalmente, el CDI con Canadá prevé la no aplicación del CDI a organizaciones internacionales, a los órganos o funcionarios de las mismas, ni a personas que sean miembros de una misión diplomática, oficina consular o misión permanente de un tercer Estado o de un grupo de Estados, presen-

tes en un Estado Contratante, no sujetos a imposición en cualquiera de los Estados Contratantes por las mismas obligaciones que en relación al impuesto sobre sus rentas totales estén sujetos los residentes de ese Estado.

Por su parte, se observa que la Decisión 578 no contiene disposición expresa sobre miembros de misiones diplomáticas, no obstante su artículo 13 prevé que las remuneraciones -entre otros conceptos- percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos -entre otros- por las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.

#### CDI Chile

##### **Artículo 27.-**

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las representaciones consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

#### CDI Canadá

##### **Artículo 27.-**

1. Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las representaciones consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.
2. No obstante lo dispuesto en el Artículo 4, una persona que es miembro de una misión diplomática, oficina consular o misión permanente de un Estado Contratante ubicada en el otro Estado Contratante o en un tercer Estado será considerada, para los fines de este Convenio, como residente sólo del Estado que lo envía si dicha persona está sujeta en el Estado que la envía a las mismas obligaciones relativas a impuestos sobre rentas totales que los residentes de ese Estado.
3. El Convenio no se aplicará a organizaciones internacionales, a los órganos o funcionarios de las mismas, ni a personas que sean miembros de una misión diplomática, oficina consular o misión permanente de un tercer Estado o de un grupo de Estados, presentes en un Estado Contratante, no están sujetos a imposición en cualquiera de los Estados Contratantes por las mismas obligaciones que en relación

al impuesto sobre sus rentas totales estén sujetos los residentes de ese Estado.

#### Decisión 578

##### **Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales**

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.

(...)

#### **Artículo 29 - Extensión territorial**

Artículo 29  
EXTENSIÓN TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, [a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o] a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquéllos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] a cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

Algunos CDIs precisan a cuáles territorios se aplican. Otros establecen,

además, que sus disposiciones pueden extenderse a otros territorios y determinan cómo y cuándo puede realizarse la extensión. Una cláusula de esa naturaleza es de particular interés para los Estados que tienen territorios de ultramar o que asumen las relaciones internacionales de otros Estados o territorios, especialmente en la medida en que la extensión puede realizarse mediante intercambio de notas diplomáticas.

Presenta igualmente interés cuando se trate de extender las disposiciones del Convenio a una parte del territorio de un Estado contratante que, por disposición especial, hubiera quedado excluido del mismo. La única condición previa para que pueda considerarse la extensión de un convenio a otros Estados o territorios es que estos apliquen impuestos de naturaleza análoga a los comprendidos en el ámbito del convenio.

Es importante considerar la calificación del “territorio” que efectúa cada país, en tanto, el concepto tradicional que lo vinculaba al espacio físico ha evolucionado y actualmente existen disposiciones jurídicas del más alto nivel, que pretenden extender el citado criterio. Tal es el caso de la Constitución de Colombia que hace referencia actualmente al segmento de la órbita geoestacionaria y al espectro electromagnético.

Es ilustrativo, observar cómo la Constitución Política de Colombia ha variado la noción tradicional de ámbito espacial estableciendo en su artículo 101 que, además del suelo, el subsuelo, el espacio aéreo, el mar territorial y la plataforma submarina, el territorio comprende *el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales*. En tal sentido, entre otros, los ingresos provenientes de la prestación del servicio de acceso satelital dentro de la órbita geoestacionaria de Colombia por compañías extranjeras sin domicilio en el citado país, constituirían ingresos de fuente Colombiana.<sup>188</sup>

No obstante, lo antes señalado rompe el esquema de la OCDE, en tanto el Comentario 4 correspondiente al artículo 7 del MCOCDE asevera que ningún país considera la extensión de su soberanía fiscal a las actividades realizadas en el espacio o la asimilación de las mismas a actividades realizadas en su territorio. Consecuentemente, el espacio no puede considerarse como fuente de rentas o utilidades y, por ello, las actividades realizadas o que puedan realizarse allí no soportan riesgos nuevos de doble imposición.

---

<sup>188</sup> El artículo 24 del Estatuto Tributario de Colombia señala, entre otros, que se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.

Debe tenerse en cuenta sin embargo, que el mismo Comentario prevé que si se plantearan problemas de doble imposición, el MCOCDE debe bastar para resolverlos mediante la aplicación de las reglas que definen la potestad tributaria del Estado de residencia y del Estado de la fuente de las rentas.

### Artículo 30 - Entrada en vigor

<p style="text-align: center;"><b>CAPÍTULO VII</b> <b>DISPOSICIONES FINALES</b></p> <p style="text-align: center;">Artículo 30 ENTRADA EN VIGOR</p> <p>1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en ....., lo antes posible.</p> <p>2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:</p> <p style="padding-left: 2em;">a) (en el Estado A): .....</p> <p style="padding-left: 2em;">b) (en el Estado B): .....</p>
---

El artículo 29 del MCOCDE está referido a la previsión de la fecha de entrada en vigor y aplicación de los CDIs. Debe tomarse en cuenta que la fecha de entrada en vigor de un CDI no es necesariamente la fecha en que éste inicia sus efectos y es aplicable.

Los CDIs bitales celebrados con Chile y Canadá previeron como fecha de inicio de su aplicación al 1 de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor. A su vez, la fecha en que los CDIs citados entraron en vigor corresponde a la recepción de la última notificación a través de los canales diplomáticos del cumplimiento de los procedimientos exigidos por su legislación interna para el caso de CDIs.

En el caso del Perú, de conformidad con lo establecido por el artículo 56 de la Constitución Política de 1993 los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que versen -entre otros- sobre soberanía, dominio o integridad del Estado, así como los tratados que crean, modifican o suprimen tributos y los que exigen modificación o derogación de alguna ley.

En tal sentido si bien los CDIs celebrado con Chile y Canadá fueron suscritos el 08 de junio de 2001 y el 21 de julio de 2001 respectivamente, recién fueron aprobados mediante Resolución Legislativa N° 27904 publicada el 5

de enero de 2003 y Resolución Legislativa N° 27905 publicada el 6 de enero de 2003 respectivamente, en consecuencia entraron en vigencia el siguiente 1 de enero, correspondiente al año 2004.

En la actualidad, existe una amplia discusión sobre la entrada en vigencia o no de la Decisión 578, aunque algunos entendidos asumen que tal problema ya no existe en virtud a la aseveración del Tribunal Fiscal expuesta en la nota de pie de página N° 1 de su reciente Resolución N° 00897-4-2008 que al referirse a la Decisión 40 señala:

*“Aprobado en el Perú por el Decreto Ley N° 19353 del 19 de setiembre de 1972, efectuándose el 18 de junio el depósito ante la Junta del Acuerdo de Cartagena y vigente para las personas naturales y empresas, respecto a las rentas percibidas o devengadas, a partir del 01 de enero de 1981. Cabe indicar que el 5 de mayo de 2004 se publicó en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063, la Decisión 578 sobre el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina, el mismo que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2005”.*

No obstante, es importante notar que la situación se sitúa dentro de un problema más amplio, referido a que el principio de aplicación directa no tiene sustento constitucional en el Perú, por lo que las Decisiones de la Comunidad Andina que versan sobre materia tributaria requerirían ser expresamente incorporadas en el derecho interno nacional, en tanto la Constitución de la República de 1993 no admite normas supranacionales. Es preciso notar que nos encontramos ante la aprobación en la Comunidad Andina de una norma supranacional emitida en cumplimiento de un tratado suscrito por el Estado Peruano (la Decisión 472) y no frente a la aprobación de un tratado propiamente dicho.

Como se sabe las Decisiones de la CAN constituyen las normas de mayor jerarquía de este organismo,<sup>189</sup> la Comisión creada el 26 de mayo de 1969 es el órgano normativo del Sistema Andino de Integración, cuya capacidad legislativa, expresada en la adopción de Decisiones, la comparte ahora con el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores.

Si bien los Tratados Internacionales constituyen el acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional destinados a producir efectos jurídicos y se rigen por el Derecho Internacional plasmado en el Acuerdo de Viena; es preciso notar que la aprobación de normas supranacionales -como es el caso de la Decisiones de la CAN aprobadas por unanimidad- supo-

---

<sup>189</sup> Sobre el quórum de votación y funcionamiento de la Comisión ver la Decisión 471. ([www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org)).

ne la manifestación de voluntad de varios Estados, en tal sentido, la figura que se le asemeja es la de los tratados.

Como se ha señalado antes, en virtud a lo establecido por el artículo 56 de la Constitución Política del Perú de 1993 los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que -entre otros- creen, modifiquen o supriman tributos.<sup>190</sup>

Por otro lado, el artículo 2 de la Ley N° 26647<sup>191</sup> dispone que la aprobación legislativa de los tratados a que se refiere el artículo 56 de la Constitución Política corresponde al Congreso de la República, mediante Resolución Legislativa y su ratificación al Presidente de la República, mediante Decreto Supremo. Asimismo el artículo 3 del citado dispositivo legal señala que los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado peruano entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional, en la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales respectivos.

Tal y como se desprende de las normas constitucionales y legales antes señaladas, existe un procedimiento específico para que los tratados internacionales formen parte del derecho nacional.

El principio de aplicación directa, según el cual las normas del sistema andino, sin perder su naturaleza comunitaria, se integran formalmente al derecho interno de los Estados miembros sin necesidad de un acto de aprobación por parte de estos, se ha puesto de manifiesto a través de la Decisión 472 de la CAN<sup>192</sup> que ha señalado expresamente que las decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión de la CAN son directamente aplicables en los Estados miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que se señale lo contrario.<sup>193</sup>

---

<sup>190</sup> En contraposición a los “Tratados Ejecutivos”, que son los facultados por el artículo 57 de la Constitución que establece que el Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a éstos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en el artículo 56.

<sup>191</sup> Publicada el 28 de junio de 1996.

<sup>192</sup> Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, modificado por el Protocolo de Cochabamba el 28 de mayo de 1996.

<sup>193</sup> Artículo 3.- Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro.

La citada Decisión 472 que constituye el “Protocolo Modificatorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia” -conocida como el Protocolo de Cochabamba del 28 de mayo de 1996- ha sido aprobada por el Congreso de la República mediante la Resolución Legislativa Nº 26674 publicada el 23 de octubre de 1996 y ratificada mediante el Decreto Supremo Nº 044-96-RE publicado el 03 de noviembre de 1996.

Si bien la Decisión 472 estableció en su artículo 2 que las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina, la citada norma no fue implementada en el ordenamiento jurídico del Perú, en tanto se requeriría la modificación de la Constitución.<sup>194</sup>

En cuanto a la afirmación de que “el Protocolo de Cochabamba fue debidamente ratificado por el Perú” debemos notar que la aprobación de un Tratado por un Estado a través del cual cede parte de sus facultades legislativas a determinado ente, como es la Comunidad Andina, requería para su aprobación el mismo trámite que el correspondiente a la modificación de la Constitución, lo cual significaba que sea aprobado -bajo el procedimiento más simple- por dos legislaturas ordinarias sucesivas con una votación favorable, en cada caso, superior a los dos tercios del número legal de congresistas, en virtud al artículo 206 de la Constitución (la opción más compleja implica la aprobación del Congreso con mayoría absoluta del número legal de sus miembros, y la ratificación mediante referéndum).

Al respecto es necesario tener en cuenta que la Constitución Política del Perú de 1993 no prevé la existencia de una normas supranacionales en el ordenamiento jurídico peruano; es más ni siquiera prevé la transferencia de competencias legislativas a favor de organismos supranacionales.

Este vacío constitucional ya ha sido advertido por la doctrina, así tenemos que BREWER CARIAS<sup>195</sup> señala que:

*“Con excepción de las Constituciones de Colombia y Venezuela, las Constituciones de Bolivia, Ecuador y Perú, países integrantes del Grupo Andino, no autorizan a los órganos legislativos de dichos estados a transferir, delegar o ceder sus competencias constitucio-*

<sup>194</sup> El artículo 4 de la Decisión 472 establece que los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

<sup>195</sup> BREWER CARIAS, Allan R. *“Implicancias Constitucionales del Proceso de Integración en la Comunidad Andina”*. En: *Derecho Comunitario Andino*. Lima: Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, página 113.

*nales de legislar a los órganos de la Comunidad Andina; y estos Estados, por lo tanto, no renuncian a legislar en las materias o competencias transferidas, cedidas o delegadas.”*

El asunto es tan trascendente, que en virtud a la norma comunitaria -como se ha visto a lo largo de este trabajo- la Decisión 578 establece en algunos supuestos obligaciones respecto al impuesto a la renta reservados constitucionalmente a una ley, lo cual implica la configuración de hechos imponibles diferentes a los previstos en la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú y a su vez, supuestos en los que en virtud a la norma comunitaria resultarán no gravados en el Perú a pesar de que la Ley del Impuesto a la Renta dispone lo contrario.

## CDI Chile

### **Artículo 29.-**

1. Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro, a través de los canales diplomáticos, el cumplimiento de los procedimientos exigidos por su legislación para la entrada en vigor del presente Convenio. Dicho Convenio entrará en vigor en la fecha de recepción de la última notificación.
2. Las disposiciones del Convenio se aplicarán:
  - (a) en Chile,  
con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor; y
  - (b) en el Perú,  
con respecto a las normas sobre el impuesto a la renta, a partir del uno de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor.

## CDI Canadá

### **Artículo 29.-**

Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro, a través de los canales diplomáticos, el cumplimiento de los procedimientos exigidos por su legislación para la entrada en vigor de este Convenio. El Convenio entrará en vigor a partir de la fecha de la última notificación y sus disposiciones serán aplicables

- (a) en Canadá
  - (i) respecto a impuestos retenidos en fuente en cantidades pagadas o acreditadas a no residentes, o después del primer día de

enero en el año calendario siguiente al cual el convenio entre en vigor, y

- (ii) respecto a otros impuestos canadienses, por años tributarios que comiencen en o después del primer día de enero del año calendario siguiente a aquél en el que el Convenio entra en vigor.
- (b) en el Perú, respecto a los impuestos peruanos y cantidades pagadas, acreditadas a una cuenta, puestas a disposición o contabilizadas como un gasto en o después del primer día de enero del año calendario siguiente a aquél en el que el Convenio entra en vigor.

#### Decisión 578

##### **Artículo 22.- Vigencia**

La presente Decisión entrará en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

##### **Artículo 31 - Denuncia**

Artículo 31  
DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año ..... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

- a) (en el Estado A): .....
- b) (en el Estado B): .....

El artículo 30 trata de la denuncia del CDI y de la anticipación de la comunicación de la denuncia.

Los CDIs celebrados por el Perú con Chile y Canadá cuentan con tal cláusula y preven, conforme al MCOCDE que si bien el CDI permanecerá en vigor indefinidamente, cualquier de los Estados Contratantes puede denunciarlo mediante un aviso más tardar el 30 de junio de cada año calendario, a través de la vía diplomática.

El asunto de acordar los términos de la denuncia deviene en sumamente

importante para otorgar seguridad jurídica, en tanto lo sucedido dentro de la Comunidad Andina a raíz del retiro abrupto de Venezuela de este acuerdo de integración sucedido el año 2006, puso en evidencia el vacío normativo que existía al respecto en la Decisión 578.

Debe notarse que la Decisión 40 en su Anexo I que constituía el Convenio para evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros tampoco contenía una disposición relativa a la denuncia, mientras que el Anexo II de la citada Decisión -que constituía el Convenio Tipo para evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión- si preveía que cualquiera de los gobiernos contratantes, desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de cualquier año calendario, podía notificar por escrito al otro gobierno contratante su denuncia del mismo.<sup>196</sup>

Según la información publicada en la página de la Comunidad Andina de Naciones -[www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org)- la República Bolivariana de Venezuela comunicó el 22 de abril de 2006 por escrito dirigido a la Presidencia y a los Representantes de los Países Miembros de la Comisión de la CAN su intención de denunciar el Acuerdo de Cartagena, se entiende que desde esa fecha cesaron todos los derechos y obligaciones derivadas de su condición de Miembro.

No sobra anotar que ni en el Memorando de Entendimiento suscrito entre los Países Miembros de la CAN y la República Bolivariana de Venezuela, aprobado por la Decisión 641 del 9 de agosto de 2006, sobre la aplicación del Artículo 135 del Acuerdo de Cartagena, ni en el Acta correspondiente a la III reunión del Grupo de Trabajo llevada a cabo el 14 de diciembre de 2006, se hace referencia alguna a la materia tributaria.

Es preciso notar al respecto, el artículo 135 del Acuerdo de Integración Subregional Andino dispone:

*“Artículo 135.- El País Miembro que desee denunciar este Acuerdo deberá comunicarlo a la Comisión. Desde ese momento cesarán para él los derechos y obligaciones derivados de su condición de Miembro, con excepción de las ventajas recibidas y otorgadas de conformidad con el Programa de Liberación de la Subregión, las cuales permanecerán en vigencia por un plazo de cinco años a*

---

<sup>196</sup> En tal caso este convenio dejaría de surtir efecto con respecto a las rentas de las personas naturales, desde el 1 de enero del año calendario próximo siguiente a aquel en el cual se practique esa notificación; con respecto a las rentas de personas jurídicas, después del cierre del ejercicio económico cuyo comienzo hubiera tenido lugar en el año calendario en el que se hubiere notificado la denuncia del convenio presente; y respecto a los demás impuestos, a partir del primero de enero del año calendario siguiente al de la notificación practicada.

*partir de la denuncia.*

*El plazo indicado en el párrafo anterior podrá ser disminuido en casos debidamente fundados, por decisión de la Comisión y a petición del País Miembro interesado.*

*En relación con los Programas de Integración Industrial se aplicará lo dispuesto en el literal i) del Artículo 62”.*

#### CDI Chile

##### **Artículo 30.-**

1. El presente Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los Estados Contratantes podrá, a más tardar el 30 de junio de cada año calendario dar al otro Estado Contratante un aviso de término por escrito, a través de la vía diplomática.
2. Las disposiciones del Convenio dejarán de surtir efecto:
  - (a) en Chile,  
con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de Enero del año calendario inmediatamente siguiente;
  - (b) en el Perú,  
con respecto a las normas sobre el impuesto a la renta, a partir del uno de Enero del año calendario inmediatamente siguiente.

#### CDI Canadá

##### **Artículo 30.-**

El presente Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, en tanto no sea denunciado por un Estado contratante por vía diplomática comunicándolo al otro Estado Contratante el o antes del 30 de junio de cualquier año calendario después de la entrada en vigencia. En tal caso, el Convenio dejará de tener efecto:

- (a) en Canadá
  - (i) respecto a impuestos retenidos en fuente en cantidades pagadas o acreditadas a no residentes, después de la finalización de ese año calendario, y
  - (ii) respecto a otros impuestos canadienses, por años tributarios que comiencen después de la finalización de ese año calendario.
- (b) en el Perú, respecto a los impuestos peruanos y cantidades pagadas, acreditadas a una cuenta, puestas a disposición o contabilizadas como un gasto en o después del primero de enero del siguiente año calendario.