

# ***Aspectos relevantes del convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre Perú y Brasil<sup>(\*)</sup>***

**DANIEL VILLAVICENCIO EYZAGUIRRE<sup>(\*\*)</sup>**

## **1. INTRODUCCIÓN**

El Perú en los últimos años viene mostrando un elevado grado de apertura con respecto al grado de atraer inversiones internacionales destinadas a generar desarrollo y crecimiento económico. Ello se ve materializado con las acciones no sólo de índole económica - financiera; sino también con la adecuación de normas tributarias que permitan coadyuvar en el fortalecimiento de atraer inversiones y ser competitivos con otros Estados.

Es por ello, que se da la necesidad de lograr conseguir un grado aceptable de justicia en la tributación de las operaciones transfronterizas, conduciendo a los Estados a lograr convenir una clara coordinación internacional que logre asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia a nivel mundial. Es así que la mayoría de Estados han coincidido que la mejor manera de alcanzar dicho objetivo es a través de acuerdos bilaterales o multilaterales sobre los principios generales de tributación del poder tributario entre los Estados.

Es cierto, que todo ello conlleva a una adecuación y asumir complejidades de por medio ya que obliga de manera especial cuando se empiezan a considerar las características peculiares de cada Estado en lo que concierne a sus políticas económicas internacionales, a la necesidad de implementar las medidas necesarias para su aplicación que permita lograr un adecuado equilibrio entre el rol de las empresas y las Administraciones Tributarias.

Una clara muestra de lo antes dicho, se materializa con el hecho de ampliar nuestra red de CDIs actualmente vigentes en nuestro ordenamiento legal; como bien sabemos en la actualidad contamos con CDIs bilaterales vigentes con los países de Chile y Canadá y de índole multilateral con la

---

(\*) Convenio que se encuentra pendiente de aprobación por el Congreso de la República.

(\*\*) Contador Público Colegiado por la Universidad Ricardo Palma. Master en Asesoría Fiscal por la Escuela de Negocios de la Universidad San Pablo de Madrid - España.

## Decisión 578 con los países integrantes de la CAN.<sup>1</sup>

Así mismo, se encuentran en plena negociación los CDIs con los países de Tailandia, Suecia,<sup>2</sup> Reino Unido, Suiza, Italia y Francia. Por otro lado a la fecha, se cuenta con dos CDIs que están pendientes de aprobación por nuestro Congreso de la República siendo uno de ellos con España y el otro con Brasil,<sup>3</sup> éste último CDI materia de análisis del presente trabajo, al que en adelante lo llamaremos el Convenio.

Cabe indicar, que en la mayoría de los casos los CDIs que actualmente mantiene vigentes el Perú, siguen las pautas con carácter general del Modelo Peruano, así como a manera de interpretación los comentarios al MCOCDE, que por cierto cabe señalar que estos últimos no son vinculantes, como el propio Comité de Asuntos Fiscales declara en la introducción de los comentarios al MCOCDE.

En la interpretación de los CDIs, como Vogel ha precisado, la naturaleza vinculante de los comentarios no estaría justificada ni desde el Derecho internacional ni desde el Derecho Constitucional de la mayoría de los Estados miembros de la OCDE.<sup>4</sup> No obstante como se ha señalado anteriormente, dado que la red de CDIs aumenta cada día más, la importancia de los Comentarios como guía generalmente aceptada de interpretación va en continuo aumento.

El hecho de que un Estado como el nuestro tenga la decisión de continuar ampliando su red de CDIs, origina entre otros, que paralelamente a ello se den las medidas necesarias de implementación de los mismos, es decir se desarrollen acciones que permitan lograr optimizar su aplicación, intentando alcanzar un equilibrio entre ambas partes, es decir entre administrados y administración tributaria.

Si bien es cierto, estas medidas de implementación son necesarias para la

---

<sup>1</sup> Algunos especialistas en Derecho Internacional, discuten la plena vigencia en el Perú de la Decisión 578 a partir del 01 de enero de 2005 (sustituye la decisión 40 de la CAN); en tanto según lo regulado por la Constitución Política del Perú, ésta no ha sido debidamente aprobada por el Congreso de la República, ni debidamente ratificada por el Presidente.

<sup>2</sup> Se está renegociando el CDI, ya que el primero estuvo vigente hasta el año 2006, ya que fue denunciado por el estado Sueco.

<sup>3</sup> El CDI entre Perú-Brasil, fue remitido al Congreso de la República para su debida aprobación a través de la Resolución Suprema Nº 213-2006-RE de fecha 21 de junio de 2006.

<sup>4</sup> Vogel, K "Tax Treaty News", Bulletin for International Fiscal Documentation vol. 54. núm. 3/2000, página 98.

generalidad de los CDIs con que el Perú mantiene actualmente vigentes; cabe destacar que en el Convenio materia del presente trabajo se pone claramente de manifiesto la problemática de desarrollar acciones; que permita optimizar las medidas de control tributario, ofreciendo entre otros mecanismos de mayor seguridad a las empresas en la adecuada aplicación de los beneficios que el presente Convenio otorga a los residentes de los Estados Contratantes.

## **2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

En atención al asunto materia del actual trabajo; el tema de los aspectos relevantes del presente Convenio lo vamos a abordar desde la problemática que se origina, ante la necesidad de implementar las medidas necesarias para su aplicación que permitan lograr un adecuado equilibrio entre el rol de las empresas y las Administraciones Tributarias.

La problemática antes referida, estará abordada en el presente trabajo en tres aspectos que se regulan en el presente Convenio; el primero de ellos cuando se aborda el tema de los servicios personales independientes (artículo 14º del Convenio), el segundo en lo referido al procedimiento de fiscalización simultánea de impuestos (numeral 5 del artículo 25º del Convenio) y por último en lo referente a la acreditación de la residencia fiscal en alguno de los estados contratantes (numeral 3 del artículo 27º del Convenio).

## **3. ANÁLISIS DEL PROBLEMA**

En relación a lo antes dicho analizaremos a continuación los tres aspectos señalados en 2) en que se centrará nuestro trabajo a desarrollar, en que ponemos de manifiesto la necesidad de implementar en el Convenio las medidas necesarias para su correcta aplicación.

### **3.1. Servicios Personales Independientes**

Los servicios personales independientes están regulados en el artículo 14º del presente Convenio y en él se señala la posibilidad de poder gravar sin ninguna limitación en el Estado de la fuente.

Es así que en principio, en el primer párrafo del referido artículo se establece que la imposición del IR es de sólo en el Estado de residencia; sin embargo acto seguido se da la posibilidad de poder gravar en el Estado de la fuente si se dan algunas condiciones como las que se indican:

Que las remuneraciones sean pagadas por un residente del otro Estado Contratante o sean soportadas por un EP o una base fija que estén situados en ese otro Estado, o

Dicha persona u otras encargadas permanezcan, en el otro Estado por un período o períodos que, en total, suman o excedan 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses. o

Tales servicios o actividades sean prestados en el otro Estado Contratante y el beneficiario tiene una base fija disponible en ese otro Estado con el propósito de realizar sus actividades.

Por lo antes dicho, queda claro en éste Convenio la posibilidad de someter a imposición la renta en ambos Estados Contratantes (renta compartida), sin ninguna limitación en el Estado de la fuente; siempre y cuando se den algunas de las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

A manera de hacer una análisis de este artículo con los CDIs actualmente vigentes suscritos por Perú con Canadá y con Chile, vemos que con estos dos CDIs las rentas pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente pero de manera limitada siempre y cuando no se den los supuestos de constituir en el Estado de la fuente una base fija o cuando dicha persona no esté presente en el otro Estado por un período que suman o excedan 183 días, dentro de cualquier período consecutivo de doce meses. De darse estas condiciones el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto de tal renta.

Por lo antes dicho, a diferencia de los CDIs suscritos por Perú con Chile y con Canadá, en el Convenio materia del presente trabajo ya no es posible someter a imposición en el Estado de la fuente de manera limitada; es decir no es aplicable la tasa reducida del 10 por ciento como se tienen en los CDIs de Perú con Chile y con Canadá; ya que de cumplirse con las condiciones la tributación será siempre ilimitada en la fuente desde el primer momento.

A manera de ejemplo si hoy en día un residente de Chile realiza servicios personales independientes para una Empresa residente en el Perú que a su vez es la Empresa pagadora, y no se prevé del residente de Chile una estancia superior en el país a 183 días y no constituye una base fija de negocios, tributará en Perú por IR con una tasa reducida del 10 por ciento (gravamen limitado en la fuente - aplicación CDI Perú-Chile); sin embargo si el residente que realiza los servicios es de Brasil, tributará en Perú de manera ilimitada (gravamen ilimitado en la fuente CDI Perú-Brasil), ya que cumple la condición que la empresa pagadora está situada en el Perú, por ende será aplicable el IR con la tasa efectiva del 24 por ciento de la Renta

Bruta;<sup>5</sup> tal como tributa con carácter general un contribuyente no domiciliado que obtenga rentas de la cuarta categoría en el país.

Cabe señalar a manera de mayor abundamiento que el Estado Brasileño con los CDIs suscritos con otros terceros Estados, ejemplo de ello con Chile, con Argentina y con España a negociado en los mismos términos que lo ha hecho con respecto con Perú, es decir de cumplirse las condiciones antes señaladas, las rentas que se obtengan tributarán de manera ilimitada desde el primer momento en el Estado de la fuente.

La Decisión N° 578 de la CAN regula la imposición de los servicios profesionales formulando dos situaciones distintas; la primera de ellas según los servicios hayan sido prestados por una persona física, siendo la regla general de imposición en el país de ejercicio de la actividad (artículo 13º de la decisión) y la segunda en el caso se realice por una empresa de servicios profesionales, conllevando ello a la obtención de beneficios empresariales y ello atribuye potestad tributaria exclusiva al Estado en que se produzca el beneficio de los servicios (artículo 14º de la decisión).

Por otro lado cabe indicar que el artículo 14 del MCOCDE, fue suprimido<sup>6</sup> ya que la renta de actividades profesionales o de otras actividades de carácter independiente es ahora tratada en el artículo 7º del MCOCDE como utilidades empresariales. Ello conlleva a que sólo se podrá tributar en el Estado de la fuente si se constituye en él un EP; de lo contrario la tributación será exclusiva en el Estado de la residencia.

La eliminación del artículo 14º del MCOCDE entiendo se fundamenta que en la mayoría de los casos en los que resultaba aplicable el artículo 14º del MCOCDE, se observó que también era aplicable el artículo 7º del referido Modelo, y si las rentas no procedían de la realización de una actividad empresarial se aplicaría el artículo 21º del MCOCDE. Es así que de manera conjunta con la eliminación del artículo 14º se añade una nueva definición del término “negocios” en el artículo 3º del MCOCDE logrando con ello que se desaparecen las diferencias entre el desarrollo de la actividad empresarial y profesional.

Tal como lo señala el Dr. Serrano,<sup>7</sup> el artículo 14º como tal, sigue con vida

---

<sup>5</sup> Se aplica una deducción del 20% sobre la renta bruta, siendo la tasa del impuesto 30% (30% del 80% = 24%) base legal: artículo 54º y literal e) del artículo 76º de la LIR.

<sup>6</sup> Con fecha 29 de abril de 2000, el cual se basó en el informe “Cuestiones relativas al artículo 14º del Modelo de Convenio Tributario”, aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el 27 de enero de 2000.

<sup>7</sup> Serrano Anton, Fernando “La Modificación del modelo de convenio e la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y

dada su presencia en la gran mayoría de los CDIs concluidos hasta el momento. Además hay que advertir que continua vigente en el MCONU -con regla de 183 días- y en el Modelo USA, aparte claro está debe esperarse a ver cuál es la posición que adoptaría los Estados miembros de la OCDE en la negociación de CDIs en relación con el artículo 14º del MCOCDE. Debe advertirse además que un cambio como el de la eliminación del artículo 14º del MCOCDE produce efectos pro-futuro con los que los Comentarios al artículo 14º referido están completamente vigentes para los CDIs concluidos con anterioridad.

Por lo anteriormente dicho, y tomando en cuenta la particularidad del caso peruano, la aplicación del artículo 14º del presente Convenio, podría generar en nuestro país, que un residente brasileño por sus rentas por servicios profesionales independientes que obtuviera en el Perú (regulados en el artículo 14º del presente Convenio) en vez de afectarlo con una tasa del IR del 24% efectiva (tributación ilimitada en al fuente desde el primer momento) ; podría desnaturalizar la calificación de la renta y hacer ver que no se trata de un servicio en calidad de trabajo independiente; sino que se trata de una renta empresarial (regulado en el artículo 7º del presente Convenio) y no tributar en el Perú, ya que a través de este último artículo se tributa en principio de manera exclusiva en el Estado de la residencia, pudiendo tributar en el Estado de la fuente siempre y cuando exista un EP situado en él, hecho éste que no se da en la mayoría de los casos.

La problemática antes descrita deja en evidencia, la necesidad de incorporar medidas que optimicen la debida aplicación del Convenio, para evitar posibles desequilibrios entre las partes intervinientes cuando esté plenamente vigente.

### **3.2. Procedimiento de Fiscalización Simultánea de Impuestos**

Los procedimientos de fiscalización simultánea de impuestos están regulados en el numeral 5 del artículo 25º del Convenio “Intercambio de Información”.

El referido numeral señala que los Estados Contratantes deberán de consultarse con el fin de determinar los casos y procedimientos para la fiscalización simultánea de impuestos; para ello los Estados Contratantes deberán acordar para poder fiscalizar simultáneamente , cada uno en su territorio, la situación tributaria entre empresas que guarden vinculación, a fin de intercambiar las informaciones relevantes que obtengan, y se logre

---

novedades de la versión del año 2000:La eliminación del artículo 14º sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal de los partnerships”.

brindar también a las empresas multinacionales mecanismos que optimicen y refuercen la seguridad de un adecuado cumplimiento tributario.

El procedimiento que se aborda en el presente Convenio redundante en singular importancia, en tanto sienta las pautas para que ambos Estados Contratantes puedan regular de manera adecuada los procedimientos de fiscalización que permitan optimizar la correcta obligación fiscal de las empresas situadas en ambos Estados Contratantes que guardan algún tipo de vinculación.

Es importante señalar que la cooperación administrativa tributaria internacional se fundamenta como uno de los mecanismos más adecuados y menos perjudicial a la soberanía tributaria de los Estados. Es cierto que la mayor parte de los Estados en variadas situaciones se muestran poco colaboradores por reforzar las vías de cooperación inter-administrativas necesarias para hacer frente a los cambios de la internacionalización económica, permitiendo la aplicación efectiva de su normativa tributaria.

Tal como señala García Prats,<sup>8</sup> en los últimos años se viene observando un cambio de los planteamientos tradicionales y de las posiciones que, bajo el amparo teórico de la plena competencia tributaria en el plano procedimental, impedían un acercamiento de los procedimientos de persecución contra el fraude y la evasión fiscal mediante un reforzamiento de las técnicas de cooperación y colaboración inter-administrativa.

Es así que hoy en día en que la apertura de los mercados internacionales ha originado un gran incremento de las transacciones entre grupos económicos, es de especial cuidado para cada Estado el velar por el correcto cumplimiento tributario en cada una de sus jurisdicciones, y establecer las medidas de control más acordes con ello; y es aquí donde los Precios de Transferencia también tienen especial importancia.

En ese sentido en el Perú se están dando pasos importantes para optimizar el control de las operaciones internacionales, una clara muestra de ello es haber sentado las bases normativas en materia de precios de transferencia,<sup>9</sup> así como la incorporación por primera vez en nuestro país de la presentación de la declaración jurada anual informativa de las transacciones realizadas entre empresas vinculadas y con paraísos fiscales por el ejercicio 2006.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> García Prats, Francisco Alfredo. "Asistencia Mutua Internacional en Materia de Recaudación Tributaria".

<sup>9</sup> Base Legal artículo 32-A de la LIR y artículos 24 y 108 al 118 del RIR.

<sup>10</sup> Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT y normas modificatorias.

Debido a todo ello, cuando se den las actuaciones de fiscalización en el Perú en materia de precios de transferencia y bajo el entendido de que la fiscalización conjunta calce con una empresa situada en el Estado Brasileño, será de singular importancia el poder tener la viabilidad de acordar con el Estado Brasileño las acciones de control más óptimas que coadyuven a determinar la correcta obligación tributaria de las empresas sujetas a fiscalización en cada uno de los Estados Contratantes.

Cabe señalar que en materia de precios de transferencia el presente convenio materia de estudio no incluye en el artículo 9º el párrafo segundo,<sup>11</sup> en tanto las normas brasileñas no se alinean a la determinación de los valores de mercado acorde con la metodología de valoración establecida por las Directrices,<sup>12</sup> razón por la cual no es aplicable la práctica del ajuste que en él se señala.

A manera de hacer un análisis del presente numeral del artículo 25º, con los CDIs actualmente vigentes suscritos por Perú con Canadá y con Chile, vemos que con estos dos CDIs no se ha incorporado una regulación expresa para la realización de las fiscalizaciones simultáneas de impuestos

Cabe indicar que acorde con lo comentado por García Prats,<sup>13</sup> existen numerosas propuestas internacionales que prevén un desarrollo de las técnicas de cooperación, mediante el establecimiento entre otros de modelos de convenio específicos -bilaterales y multilaterales- para posibilitar el intercambio de información con trascendencia tributaria entre Administraciones Fiscales, o incluso a través de la posible creación de una Organización Tributaria Internacional a la que se encomendaría no sólo la definición y el diseño de las políticas tributarias internacionales, sino también la creación de un foro para el intercambio de experiencias entre las Administraciones Tributarias que permitiera un desarrollo más efectivo de la persecución del fraude fiscal.

Por otro lado a nivel comunitario en la Unión Europea, Calderón Carrero,<sup>14</sup> señala que existen iniciativas coincidentes en instrumentalizar el intercambio de información con las articuladas a nivel de la OCDE. La Comisión de la Unión Europea, en su informe sobre Política Fiscal en la Unión Europea del 23 de mayo de 2001, ha confirmado la existencia de un elevado

---

<sup>11</sup> Del MCOEDE.

<sup>12</sup> Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales, aprobadas por el consejo de la OCDE.

<sup>13</sup> García Prats, Francisco Alfredo. "Asistencia Mutua Internacional en Materia de Recaudación Tributaria"

<sup>14</sup> Calderón Carrero, José Manuel. "La cláusula de intercambio de información articulada en los Convenios de Doble Imposición".



grado de consenso internacional en el marco de la Unión Europea y de la OCDE en lo relativo a que sea el intercambio de información el mecanismo principal para garantizar la pervivencia del modelo impositivo actual.

Señala Bustamante Esquivias,<sup>15</sup> que en el contexto internacional, la noción de intercambio de información tributaria forma parte del concepto más amplio de Asistencia Mutua entre las administraciones fiscales de los distintos países en cuanto a la liquidación e incluso la recaudación de los impuestos. La autora nos refiere a que existen otras posibilidades de colaboración que están directamente relacionadas con la del intercambio de información destacando entre ellas las comprobaciones simultáneas o coordinadas, que tienen su fundamento jurídico en el artículo 9.2 de la Directiva<sup>16</sup> y que son un recurso de utilización creciente en gran parte amparadas o auspiciadas por las propia Comisión, sobre todo en el campo del IVA, donde la normaliza armonizada y los intereses comunes en cuanto a su funcionamiento global ha venido a facilitar el desarrollo de estas formulas de cooperación entre los miembros de la Unión Europea.

En atención a lo antes indicado queda claramente establecido la necesidad de lograr implementar las acciones pertinentes para hacer operativo este fundamental acuerdo que debe de existir entre los Estados Contratantes para hacer aplicable las acciones de fiscalización simultáneas cuando el Convenio esté en vigencia

De lo contrario se estaría dejando un vehículo importante que permita coadyuvar a lograr un adecuado equilibrio en el control tributario, a través del cual se logre brindar a las empresas multinacionales la seguridad de una correcta obtención de la información por parte de la Administraciones Tributarias que garantice la determinación de un debido cumplimiento.

### **3.3. Acreditación de la residencia fiscal**

La acreditación de la residencia fiscal está señalada en el numeral 3 del artículo 27º del presente Convenio - “Disposiciones Misceláneas” y en él se indica la regulación que han de seguirse para establecer las formalidades a cumplir para efectuar la acreditación de la residencia fiscal de uno u otro de los Estados Contratantes.

Cabe señalar que en lo que respecta al ámbito subjetivo de los CDIs, éstos

---

<sup>15</sup> Bustamante Esquivias, Dolores. “La Colaboración entre Administraciones Tributarias: El Intercambio de Información”, en Manual de Fiscalidad Internacional. Director Dr. Teodoro Cordón Ezquerro.

<sup>16</sup> Directiva 77/799/CEE del 12 de Diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros.

se aplican a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes, en razón de ello tiene singular importancia el hecho de establecer la persona residente de cada uno de los Estados.<sup>17</sup>

Por otro lado, es importante precisar que uno de los principales fines de los CDIs, es el de evitar la elusión y la evasión fiscal; en razón de ello podría darse situaciones no deseadas en la aplicación del Convenio sobre todo cuando en él se prevén beneficios fiscales y desgravaciones impositivas. Esta posibilidad de realizar una practica no deseada se ve reflejado entre otros en el tratamiento de las rentas pasivas (dividendos intereses, y regalías); por ello los CDIs establecen como medidas antiabuso, entre otros, cláusulas como la del beneficiario efectivo.<sup>18</sup>

A través del concepto del “beneficiario efectivo”, lo que se pretende conseguir es que las tasas reducidas que se aplican por la generación entre otros, de rentas pasivas en el Estado de la fuente, sea efectivamente aplicado al que tiene pleno derecho del disfrute de la renta; y uno de los vehículos de esa acreditación objetiva, aunque no absoluta, es a través de la emisión del Certificado de Residencia, documento que a la fecha del presente trabajo, aún no ha sido implementado en nuestro ordenamiento interno.

Cabe indicar que Carmona, Néstor,<sup>19</sup> indica que a través de la incorporación de la cláusula del beneficiario efectivo, algunos CDIs establecen una restricción expresa, según la cual los tipos impositivos límite -o las exenciones- previstos en tales disposiciones en punto a la imposición en el Estado de la fuente sólo se aplican si el perceptor de tales rentas, además de ser residente en el Estado contratante, resulta ser el “beneficiario efectivo” de las mismas, y no un puro mediador en el flujo de aquellas hacia un tercer país, o un mero asentador de cobro.

Hoy en día, los CDIs actualmente vigentes suscritos por Perú con Canadá y con Chile, incorporan en sus rentas pasivas la cláusula del beneficiario efectivo; ya que al existir en estos tipos de rentas (artículos 10º, 11º y 12º de los referidos CDIs) la posibilidad de imposición limitada en el Estado de la fuente puede generar un uso abusivo de algunos contribuyentes no residentes en el país. Los artículos antes citados regulan que la tasa a aplicar a las referidas rentas no pueden exceder del 15 por ciento sobre el importe bruto de las regalías; siendo con carácter general en nuestro or-

---

<sup>17</sup> Ver comentarios al artículo 1 del MCOCDE.

<sup>18</sup> Ver apartado 10 del artículo 1 del MCOCDE.

<sup>19</sup> Carmona Fernández, Néstor. “Medidas antiabuso en los Convenios sobre Doble Imposición” en Manual de Fiscalidad Internacional Director Fernando Serrano Antón.

denamamiento interno la tasa del 30 por ciento a la totalidad de los importes pagados; en razón de ello se pone de claro manifiesto la necesidad de incorporación de la cláusula del beneficiario efectivo, tal cual se ha realizado en nuestro CDIs suscritos actualmente vigentes.

A manera de ejemplo; la obtención de rentas por regalías en el Perú de un residente Canadiense, tributará en el país con una tasa del 15%; si fuera más bien el perceptor de la renta residente de un tercer Estado en que el Perú no tiene suscrito un CDI, se la aplicaría la tasa del 30% sobre el rendimiento integro.

Si bien es cierto que los CDIs suscritos por el Perú con los Estados de Chile y con Canadá incorporan la cláusula del beneficiario efectivo; no se he indicado en los referidos CDIs la forma en que debe de acreditarse la residencia fiscal de uno o de otro Estado Contratante; a diferencia del presente Convenio que es materia de estudio en que sí se ha precisado y puesto de manifiesto en que las autoridades competentes podrán regular de la mejor forma la certificación de la residencia fiscal.

Por lo antes dicho cabe precisar de que al no existir en nuestro país, una regulación interna que regule la forma de acreditación de la residencia fiscal ( aunque con ello no se salva en todos sus extremos la certeza de ser el beneficiario efectivo); se pone de manifiesto una clara problemática para los pagadores de la renta de los no domiciliados en el país, ya que no cuentan con una norma expresa que haga ver la acreditación de la residencia fiscal del no domiciliado por las rentas que obtengan en el País.

Lo señalado en párrafo anterior puede conllevar a que algunos pagadores de la renta del no domiciliado opten por no aplicar la retención con la tasa reducida que el beneficio del CDI establece ante la duda existente en la acreditación de la documentación que acredite la residencia fiscal del no residente, ya que como bien sabemos los pagadores de las rentas a no domiciliados son responsable solidarios con el contribuyente no domiciliado;<sup>20</sup> en razón de ello algunos pagadores con el afán de evitar alguna contingencia fiscal frente al fisco practican las retenciones con las tasas que se aplican con carácter general sin aplicar las tasas reducidas. Esto conlleva sin duda a actuaciones no deseadas que complican la debida aplicación de los CDIs.

Por otro lado la problemática se acentúa cuando analizamos al contribuyente domiciliado en el Perú que obtiene rentas en algún otro país con

---

<sup>20</sup> Al ser agentes de retención o percepción, cuando hubieran omitido la retención o percepción a que están obligados. Base Legal numeral 2 del artículo 18 del Código Tributario.

que el Perú mantiene un CDI vigente y desea invocar el CDI suscrito entre el Perú y esos otros Estados para gozar de los beneficios que el CDI establece con respecto a las rentas que se obtengan en esos otros Estados. Al no existir una documentación emitida por el órgano competente en nuestro país que acredite la residencia en el Perú, dificulta en gran medida la aplicación correcta de los CDIs.

Por lo antes dicho, y en vista que el Convenio materia de estudio ha incorporado expresamente un apartado en que regula que las autoridades competentes podrán implementar la presentación de un formulario que certifique la residencia fiscal para poder gozar de las ventajas fiscales que el presente Convenio así establece; es importante que éste se implemente para aplicar debidamente los beneficios de los CDIs, y así evitar posibles usos abusivos en la aplicación de los mismos.

#### **4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS**

En atención a lo antes expuesto en el presente trabajo, se llevan a las siguientes conclusiones:

- 4.1. En los actuales tiempos en que el flujo de capitales, bienes y servicios entre los países es cada vez mas representativo, es indudable que la ampliación de la red de CDIs, constituyen una importante herramienta internacional en la obtención de mayores capitales externos.
- 4.2. La amplitud de la red de CDIs obligan a los Estados a incorporar medidas que optimicen su aplicación, permitiendo lograr un adecuado equilibrio entre el rol de las empresas y las Administraciones Tributarias, como es el caso en particular del análisis del presente Convenio, ya que en cada uno de los aspectos en que se abordan beneficios y tratamientos diferenciados, se debe ofrecer mecanismos de mayor seguridad a las empresas en la adecuada aplicación de los mismos.
- 4.3. El hecho de aplicar los aspectos regulados en el artículo 14º del presente Convenio, podría generar un uso no deseado en su aplicación, pudiendo los contribuyentes no domiciliados variar la calificación de la renta proveniente del trabajo independiente hacia la calificación de rentas empresariales.
- 4.4. Por otro lado se enuncian algunas propuestas que a mi entender permitirían optimizar una adecuada aplicación no sólo del presente Convenio, sino también en los ya actualmente vigentes.
  - Implementar el Certificado de Residencia Fiscal para su adecua-

do uso en los casos en que se desee aplicar los beneficios que se establecen en el Convenio, tanto para los contribuyentes nacionales cuando paguen o acrediten rentas a los no domiciliados (precisen su residencia fiscal y la naturaleza de rentas a obtener en el país -así se atenúa en lo posible, el efecto no deseado analizado en el artículo 14º del presente Convenio-), así como cuando los contribuyentes domiciliados obtengan rentas en algún otro Estado con que el Perú mantiene un CDI vigente y deseen gozar con justa causa de los beneficios que en él se establecen.

- Sentar las bases de un primer acercamiento entre los representantes de las autoridades competentes de cada Estado, para lograr hacer aplicable los acuerdos necesarios que permitan coadyuvar de manera eficaz las fiscalizaciones simultáneas entre los Estados Contratantes, y se ponga así de manifiesto el brindar a las Empresas Multinacionales mecanismos que optimicen y refuercen la seguridad de un adecuado cumplimiento tributario.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Manual de Fiscalidad Internacional. Director Fernando Serrano Antón. Editorial Centro de Estudios Financieros - Madrid - España. 3ra Edición.
- Manual de Fiscalidad Internacional. Director Teodoro Cordón Ezquerro. Editorial Instituto de Estudios Fiscales - Madrid - España. 2da Edición.
- Curso de Derecho Tributario Internacional. Coordinador Víctor Uckmar. Editorial Temis S.A. Bogotá - Colombia.
- Estudios de Derecho Tributario Internacional “Los Convenios de Doble Imposición”. Coordinador Juan Pablo Godoy. Editorial LEGIS. Bogotá - Colombia. 1ra Edición.