

UNIVERSIDAD CATOLICA DE SANTA MARIA

ESCUELA DE POST GRADO

DOCTORADO EN DERECHO

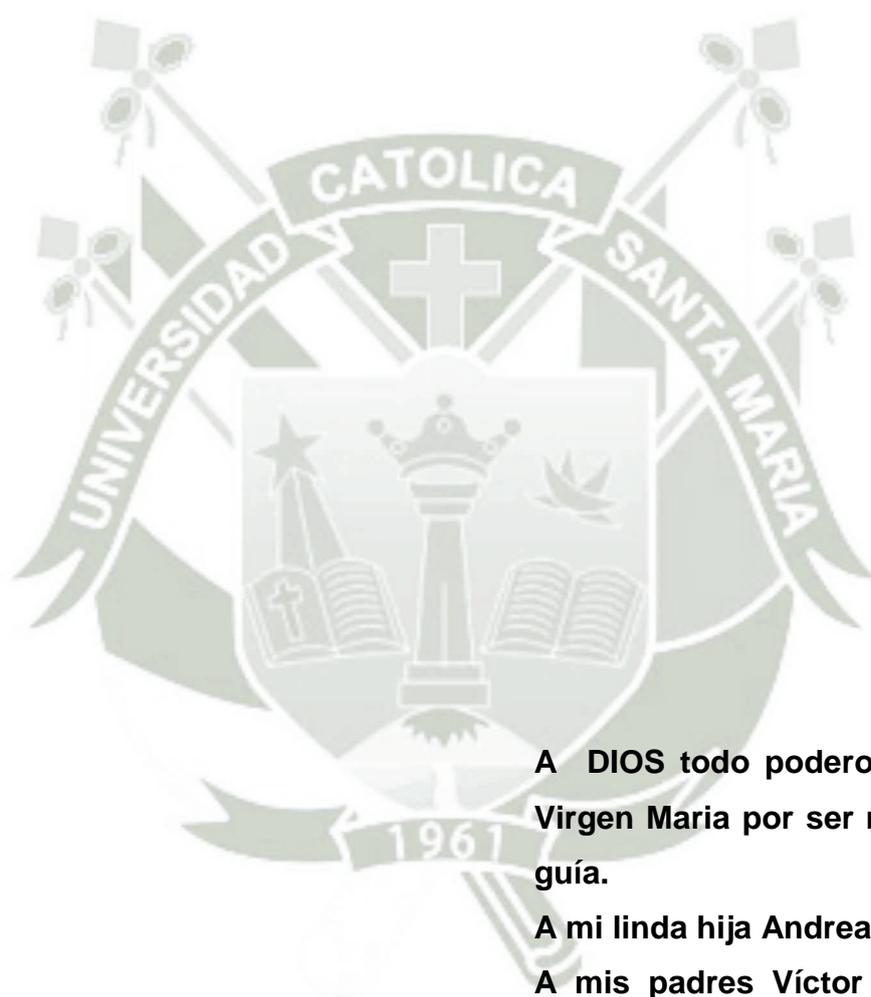


**“LA DOBLE IMPOSICION TRIBUTARIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO
PERUANO EN LOS AÑOS 2000 AL 2008”**

Tesis presentada por el Magíster
WILLIAM FARFAN RODRIGUEZ para
optar el Grado Académico de
DOCTOR EN DERECHO.

Arequipa – Perú

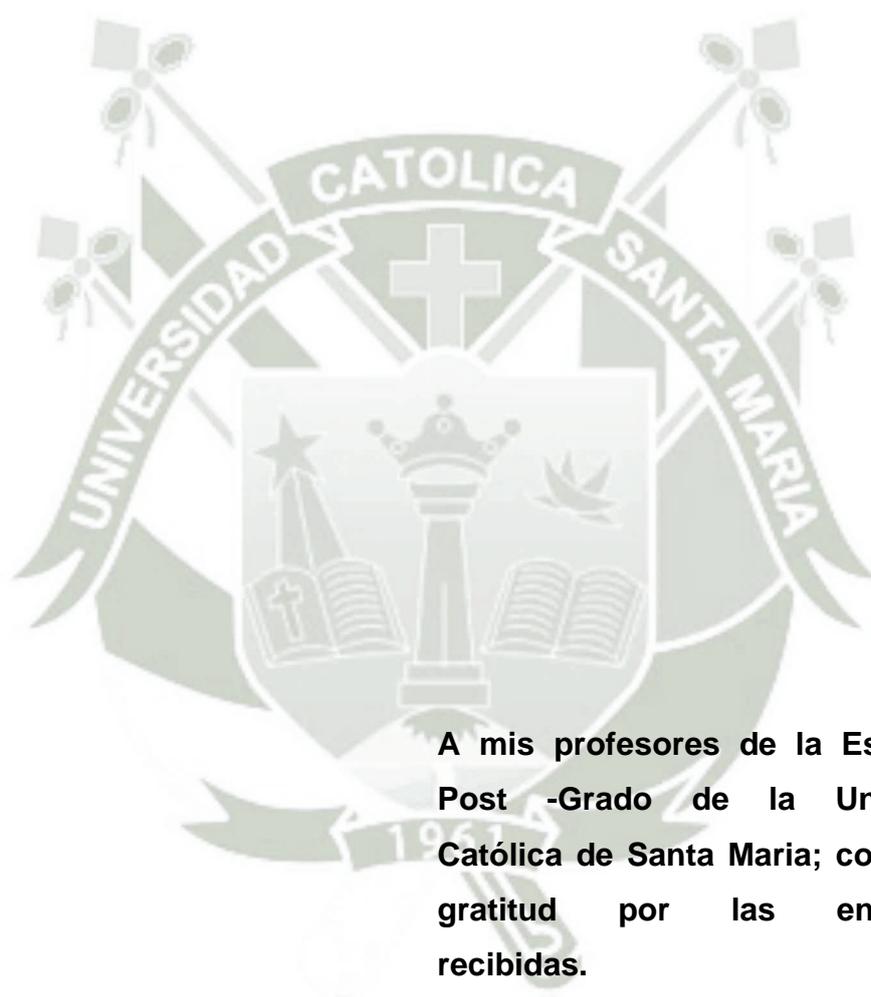
2009



**A DIOS todo poderoso y a la
Virgen Maria por ser mi luz, mi
guía.**

A mi linda hija Andrea.

**A mis padres Víctor y Lucila,
modelo de honestidad y amor.**



A mis profesores de la Escuela de Post -Grado de la Universidad Católica de Santa Maria; con sincera gratitud por las enseñanzas recibidas.



***“Si sostenemos una antorcha para
que ilumine el camino a otros, no
podemos evitar que nuestro camino
también se ilumine”.***

BEN SWEEFLAMD

INDICE GENERAL

Resumen	10
Summary.....	12
Introducción.....	14

CAPÍTULO ÚNICO ANÁLISIS DE RESULTADOS

Titulo Primero

DOBLE IMPOSICION TRIBUTACION – ASPECTOS GENERALES

1. Introducción	18
2. Poder tributario y criterios de vinculación	18
2.1. Principio territorial o de la fuente.....	20
2.2. Principio de renta mundial o mixto.....	21
3. Doble tributación.....	22
3.1 Concepto.....	22
3.2. Efectos	26
3.3Causas: puntos de conexión	27
4. Doble imposición jurídica y doble imposición económica	29
4.1. Causas de la doble tributación.....	30
4.1.1. Conflictos fuente/residencia.....	30
4.1.2. Conflictos residencia/residencia.....	31
4.1.3.Conflictos fuente/fuente.....	32
4.1.4. Conflictos derivados de la diferencia en las normas sobre deducibilidad de gastos.....	33
4.1.5. Evasión y elusión.....	33

Titulo Segundo

ASPECTOS DE LA TRIBUTACION EN PERU

1. Introducción.....	36
A. Código Tributario.....	36
A.1. Norma XI: personas sometidas al código tributario y demás normas tributarias.....	36
A.2. Presunción de domicilio fiscal artículo 12 Código Tributario....	37
A.3 Presunción de domicilio fiscal de personas jurídicas articulo 13 Código Tributario.....	37
A.4. Presunción del domicilio fiscal de domiciliados en el extranjero articulo 14 Código Tributario.....	39
A.5. Presunción de domicilio fiscal para entidades que carezcan de personalidad jurídica articulo 15 Código Tributario.....	40
B. Ley del Impuesto a la Renta	41
2. El sistema del impuesto a la renta peruano.....	41
2.1 Criterios de imposición.....	41
2.2. Ámbito de aplicación.....	42
2.3 Prescripción.....	42
2.4. Sujetos y base jurisdiccional del impuesto.....	42
2.5. Sujetos domiciliados.....	43
2.6. Rentas de fuente peruana.....	44
2.7. Configuración del impuesto	45
2.8. Sujetos domiciliados	46
2.9. Sujetos no domiciliados	47
2.10. Determinación de la renta imponible	47
2.11. Tasas	50
2.12. Adelantos mensuales	51
2.13. Retenciones	52
2.14. Crédito por rentas de fuente extranjera	52
2.15. Declaración y pago	53
2.16. Régimen de beneficios e incentivos	55
2.17. Dividendos	57
2.18. Regímenes de incentivos tributarios especiales	57

Titulo Tercero

LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION TRIBUTARIA INTERNACIONAL Y LA EVASIÓN FISCAL

1. Los convenios para evitar la doble imposición	60
2. Contenido	60
3. Situación del Perú frente a otros países	61
3.1 Argentina	63
3.2 Brasil.....	64
3.3 Chile	64
3.4 México.....	65
3.5 Venezuela.....	65
3.6 Otros países	66
4. Ventajas de celebrar convenios	66
4.1 Desde la perspectiva del país contratante.....	66
4.2 Desde la perspectiva de los inversionistas	67
5. Fortalecimiento de la labor de fiscalización de la administración tributaria.....	68

Titulo Cuarto

PROPUESTA PERUANA DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION TRIBUTARIA Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

1. Aspectos generales.....	70
2. Ámbito de aplicación del convenio.....	72
2.1. Personas comprendidas.....	72
2.2. Impuestos comprendidos.....	74
2.3. Definiciones.....	76
3. El concepto de establecimiento permanente y los CEDTI	89
4. Régimen aplicable por categoría de rentas.....	94
5. Tipos de reglas para eliminar la doble imposición	97
6. Disposiciones Especiales	98

Titulo Quinto

LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN : ANALISSI DE SUS VENTAJAS E INCONVENIENTES

1. Los efectos de los convenios para evitar la doble imposición.....	100
2. Ventajas de celebrar convenios	100
a. Ventajas de carácter jurídico general.....	101
b. Ventajas de carácter político: la condición de "socio político".....	103
c. Ventajas de carácter económico	104
d. Ventajas de carácter técnico-fiscal	107
e. Otras ventajas: el intercambio de información	109
3. Desventaja: pérdida de recaudación	111
4. Procedimiento usual para la celebración de un convenio	112
5. Organismos o funcionarios participan	113
6. Rol de un equipo técnico negociador	114
7. Criterios sugeridos al elegir a un país para celebrar este tipo de convenios.....	115

Titulo Sexto

LA DOBLE TRIBUTACION EN EL MARCO PERUANO Y LA POLITICA ACTUAL EN MATERIA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

1. Los principales modelos de convenio	116
A. El Modelo de la OCDE	119
a. Elementos principales del convenio modelo de la OCDE	120
b. Disposiciones especiales.....	124
B. El Modelo de la ONU	125
C. Convenio para evitar la doble tributación entre los países de la CAN (Decisión 40 y Decisión 578).....	127
D. El Modelo de la ALADI	132

Titulo Séptimo

EL LIBRE MERCADO y EL MERCADO COMUN

1. El Libre Mercado.....	135
1.1. El Comercio libre, los precios y los derechos de los consumidores	140

2. El Libre Comercio.....	141
3. El Mercado Común.....	141
CONCLUSIONES.....	144
SUGERENCIAS.....	147
BIBLIOGRAFIA.....	151
HEMEROGRAFIA.....	154
INFORMATOGRAFIA.....	157
ANEXOS	158
1. Proyecto de Convenio para evitar la doble tributación.....	160
2. Comparación anotada de Modelo OCDE - Modelo Peruano	186
PROYECTO DE TESIS	225



RESUMEN

Dentro de las acciones para promover la inversión privada nacional y extranjera que el país requiere para generar nuevos puestos de trabajo, el Gobierno de Transición inició y ha sido continuada por los Gobiernos posteriores, aunque con mucha lentitud a nuestro parecer, una política destinada a la celebración de “Convenios para evitar la Doble Tributación y la Evasión Fiscal Internacional”.

El presente trabajo de investigación trata sobre los aspectos de la Doble Tributación Internacional y el tratamiento que debe dársele, pretendiendo explicar las razones existentes para considerar que la celebración de los convenios sobre doble tributación y evasión fiscal es positivo para el país no sólo por la promoción de nuevas inversiones sino también por los mecanismos de fiscalización más efectivos que podría tener la administración tributaria para evitar formas de elusión o evasión fiscal que suelen estar asociados a los casos de doble tributación.

El desarrollo del trabajo se ha llevado a cabo en un sólo Capítulo denominado ANALISIS DE RESULTADOS, dicho capítulo ha sido subdividido a la vez en 8 Títulos donde se desarrollan y analizan diferentes aspectos de la doble tributación; es así, que en el Título Primero denominado “Doble Tributación Imposición- Aspectos Generales” se describe lo que implica la doble tributación, cuando se presenta, causas, evasión, elusión; en el Título Segundo denominado “Aspectos de la Tributación en el Perú” se hace una descripción de las normas tributaria repartidas en el Código Tributario como en la Ley del Impuesto a la Renta, sobre la Doble Tributación; el Título Tercero “Convenios para evitar la doble imposición internacional y la elusión fiscal” se analiza la situación actual del Perú en materia de convenios y también de los países latinoamericanos, pudiendo apreciarse que nuestro país lleva un gran retraso en comparación con países latinoamericanos vecinos y amigos, asimismo se analiza la conveniencia de la celebración de convenios desde la perspectiva del Estado contratante y la del inversionista; en el

Título Cuarto denominado “Propuesta Peruana de convenio para evitar la doble imposición tributaria y para prevenir la evasión fiscal”, se hace referencia al documento desarrollado por una Comisión creada por el Ministerio de Economía y Finanzas en el año 2001, justamente para estudiar la conveniencia para el Perú de celebrar Convenios de Doble Tributación Internacional; el Título Quinto “Los convenios para evitar la doble imposición tributaria”, hace un análisis de los efectos que produce para el país el celebrar convenios de Doble Tributación, las ventajas de los mismos en diferentes aspectos tales como de orden jurídico general, político, económico, técnico-fiscal; asimismo analiza las posibles desventajas: pérdida de recaudación, los Procedimientos usuales para la celebración de un convenio, los organismos o funcionarios participan, el rol de un equipo técnico negociador y los criterios sugeridos al elegir a un país para celebrar este tipo de convenios; el Título Sexto denominado “La doble tributación en el marco peruano y la política actual en materia de convenios de doble imposición”, desarrolla los modelos de los principales convenios utilizados por los países en la celebración de sus convenios por evitar la doble tributación, tales como el Modelo de la OCDE, el modelo del ONU, el modelo del Pacto Andino y el modelos de la ALADI; por último los Títulos Séptimo y Octavo analizan los aspectos del libre comercio, el Mercado común y el Libre Mercado .

SUMMARY

Within the actions to promote the national and foreign private investment that the country needs to create new jobs, the Transition Government started and has been continued slowly by the following Governments a policy oriented to the celebration of “Agreements to avoid Double Taxation, and the International Tax Evasion”.

The current investigation deals with the aspects of the International Double Taxation, and the treatment that should be given, pretending to explain the existing reasons to consider that the celebration of Agreements about Double Taxation, and Tax Evasion is positive for the country not only for the promotion of new investments, but for the more effective control mechanisms that the Tax Administration could have to avoid ways of Tax Treaty – Shopping or evasion that are usually associated to the double taxing cases.

This dissertation has been developed in one Chapter called ANALYSIS OF THE RESULTS. This chapter has been divided in eight parts where different aspects of the Double Taxation are developed and analyzed. In the First Part, called “Double Taxation – General Aspects”, is described what Double Taxation implies, when presented, causes, evasion and Tax Treaty – Shopping. In the Second Part, called “Aspects of Taxation in Peru”, presents a description of the tax rules in the Tax Code and the Income Tax about the Double Taxation. The Third Part, “Agreements to avoid Double International Taxation, and the Tax Treaty – Shopping” analyzes the current situation of Peru on agreements, and also from the Latino American countries, where it is shown that our country is delayed in comparison to neighbor Latino American Countries and friends. In addition, the convenience of the celebration of agreements from the perspective of the contracting State and from the investor is analyzed. In the Fourth Part, called “Agreement Peruvian Proposal to avoid Double Taxation and to prevent the Tax Treaty – Shopping”, presents a reference

about the document developed by a commission created by the Economy and Finance Ministry in the year 2001, precisely to study the convenience for Peru to celebrate agreements of International Double Taxation. The Fifth Part, "Agreements to avoid Double Taxation", makes an analysis of the effects that the celebration of the Double Taxation Agreements produce to the country; the advantages in different aspects such as general legal order, political, technical-tax. It also analyzes the possible disadvantages: loss of recovery, the current process for the celebration of the agreement, the organisms or officials that participate, the role of a technical negotiating team and the criteria suggested to elect a country to celebrate this type of agreements. The sixth Part, called "The Double Taxation in Peru and the current policy on agreements of Double Taxation", develops the models of the main agreements used by the countries in the celebration of their agreements to avoid Double Taxation such as the Model of the OCDE, the ONU model, the Andean Pact Model, and the models of the ALADI. Finally, the Seventh and Eighth Parts analyze the aspects of free trade, the common market and the free market.

INTRODUCCION

A inicios de los noventa y el inicio de este nuevo siglo, el Perú, al igual que todos los países de Latinoamérica, enfrentaron el proceso de globalización y apertura económica, lo cual trajo consigo el crecimiento de inversiones, capitales y tecnologías entre los diversos países, lo cual origino una rápida internacionalización de la vida económica.

Todo este proceso ha generado una creciente competencia entre los países para la obtención de capitales. El proceso de apertura de las economías mundiales ha ocasionado que variaciones relativas en una economía incidan en la localización de un capital. Una de las variables que más importancia ha tenido en este aspecto y que determina la utilidad final del inversionista, es el componente fiscal. En efecto, uno de los aspectos que puede tener una incidencia negativa en el flujo de inversiones entre los diversos países es precisamente el fenómeno de la doble o múltiple tributación sobre una misma renta o capital.

Esta interconexión cada vez más significativa de los sistemas tributarios mundiales, ha llevado a la necesidad de buscar soluciones tanto unilaterales, como bilaterales o multilaterales con el objetivo de coordinar las distintas pretensiones de los países del mundo. La interposición de tributos y gravámenes se convierte en una barrera comercial y en un obstáculo para el flujo del comercio internacional.

Por ello, actualmente los tratados para Evitar la Doble Tributación vienen a convertirse internacionalmente como el marco jurídico mínimo para establecer inversiones en los países, y como tales, figuran en las agendas de la política exterior de muchos países como instrumento básico para una política de Estado orientada hacia el mejoramiento de las condiciones jurídicas necesarias para la inversión extranjera.

Hasta la década de los ochenta, los países latinoamericanos estuvieron divididos respecto de los beneficios de suscribir convenios para evitar la doble tributación con países desarrollados. Fueron muchas las razones para la reticencia de suscribir estos convenios. Primero, la defensa del principio territorial con exclusión de cualquier otro criterio, y en especial el criterio de renta global presente en los principales países desarrollados. Segundo, por la visión que tienen muchos de los gobiernos, que estos convenios limitan indebidamente la potestad tributaria de los países en vías de desarrollo.

Hoy en día estos principios se han atenuado de manera significativa. El principio territorial como fuente exclusiva de atribución de potestad tributaria en los países latinoamericanos han sido sustituidos por sistemas de renta global basados en el criterio de residencia.

Sin embargo, el sacrificio fiscal sigue siendo todavía motivo de preocupación, si bien en algunos casos se reconoce que en las negociaciones de estos convenios se puede llegar a acuerdos con los países desarrollados que establezcan una más justa distribución de las potestades tributarias entre los Estados.

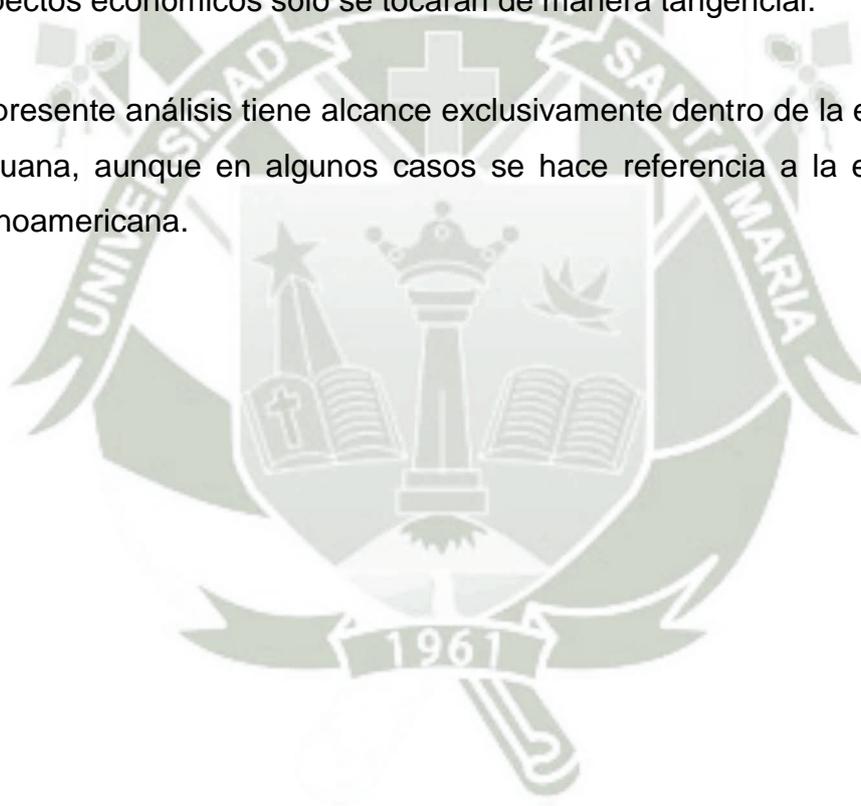
Dentro del esquema de globalización, el Perú no puede quedar rezagado frente a la celebración de este tipo de convenios, ya que esto incide directamente en el volumen de inversión extranjera en el país, mucho más si tenemos en cuenta lo importante que esto sería para contrarrestar los problemas de orden económico y social que existen en actualmente en nuestro país.

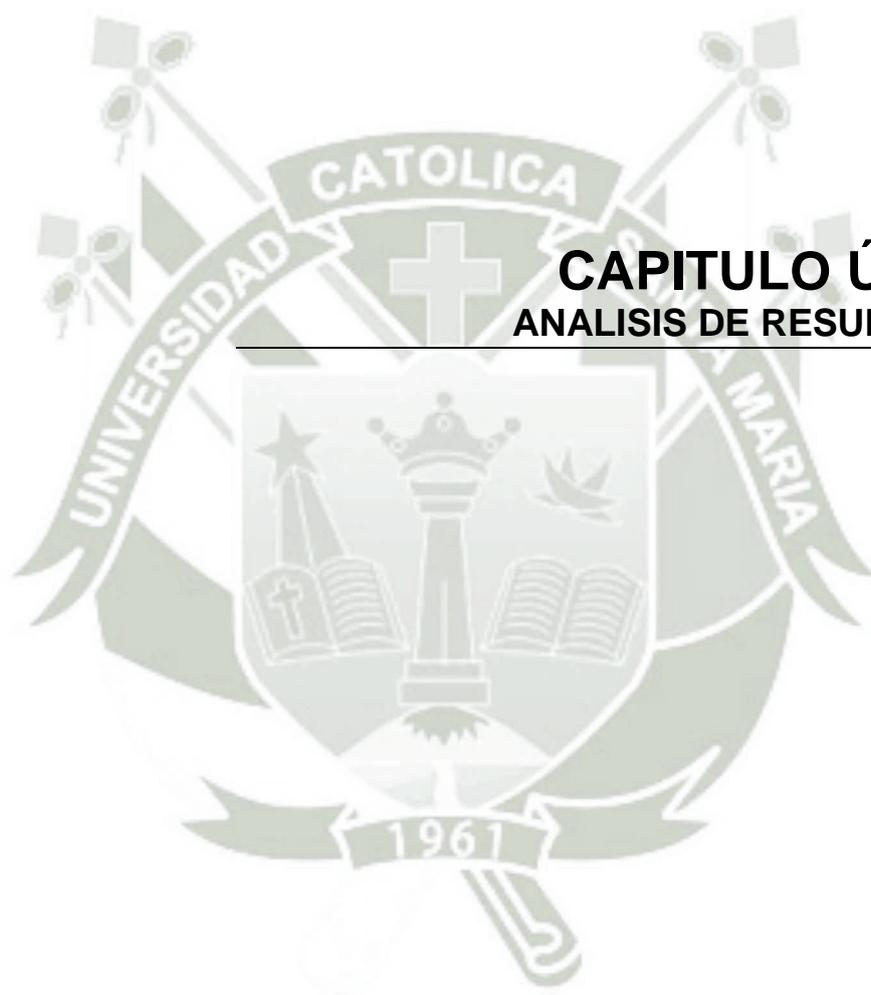
Con este trabajo se busca determinar la importancia de establecer un modelo de negociación claro y efectivo para el caso peruano, analizar los convenios que ha celebrado el Perú sobre Doble Tributación y los convenios que se encuentran actualmente en este momento en rondas de

negociación que buscan evitar la doble tributación en materia de impuesto a la renta y evasión fiscal internacional.

Si bien el análisis del fenómeno de la doble tributación puede hacerse desde un punto de vista jurídico y otro económico, el enfoque de este trabajo se hace desde una perspectiva jurídica, que radica en el hecho de determinar cuales son las herramientas legales que deben emplearse en la negociación de los convenios con países más expertos y desarrollados, el hecho que el país ceda parte de su potestad impositiva al otorgar beneficios tributarios bajo el principio de reciprocidad y la ubicación que tiene estos tratados dentro del ordenamiento jurídico peruano. Los aspectos económicos sólo se tocaran de manera tangencial.

El presente análisis tiene alcance exclusivamente dentro de la experiencia peruana, aunque en algunos casos se hace referencia a la experiencia latinoamericana.





CAPITULO ÚNICO

ANÁLISIS DE RESULTADOS



TITULO PRIMERO
DOBLE IMPOSICION TRIBUTACION – ASPECTOS
GENERALES

1. INTRODUCCIÓN

Este capítulo busca establecer los aspectos más importantes en los que se fundamenta el fenómeno de la doble imposición tributaria y los principales conflictos a los cuales deben enfrentarse, tanto las administraciones tributarias de los países, como cada uno de los contribuyentes que desarrollan actividades generadoras de renta que debido a la globalización que vivimos actualmente pueden resultar gravados simultáneamente por dos países o mas países. Veremos la incidencia de la potestad tributaria de los países en el desarrollo de este fenómeno.

2. PODER TRIBUTARIO Y CRITERIOS DE VINCULACION

Como lo ha determinado la doctrina y especialmente el autor Evans¹, debemos entender por criterios de vinculación tributaria aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo que da origen al nacimiento de un derecho de imposición; esto es, la relación jurídico- tributario que nace entre quien detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación. Esta relación se considera jurídicamente existente cuando el sujeto es el destinatario del ejercicio por parte de un Estado de una soberanía de carácter territorial o de naturaleza personal.

La doctrina ha distinguido entre criterio o elementos subjetivos en contraposición con criterios objetivos para establecer el ámbito de validez de las normas tributarias de cada Estado.

Los elementos que son tomados en cuenta por las normas tributarias están referidos a la vinculación respecto al Estado de las personas a quienes se les imputa el deber de contribuir. La denominación “vinculación subjetiva” alude a la relación de los sujetos con el estado en virtud de criterios personales tales como la nacionalidad, el domicilio y la residencia. Por el contrario, los criterios de “vinculación objetivos” se refieren a la concurrencia de hechos imponibles y al análisis concreto de

¹ Evans Ronald, “Régimen jurídico de la doble tributación internacional” Pag.5. Ed.Mc Graw Hill, 1999.

operaciones, actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en un territorio determinado, con prescindencia del nexo o vínculo de la persona natural o jurídica, con el Estado determinado.

2.1. PRINCIPIO TERRITORIAL O DE LA FUENTE

El principio de territorialidad o de la fuente somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional según la definición que establece cada legislación tributaria, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia del contribuyente. Bajo este principio, se somete a imposición a toda persona que haya obtenido algún tipo de renta o enriquecimiento en su territorio o en cuyo territorio existió su disponibilidad jurídica y económica.

El principio territorial o de la fuente tiene justificación desde el punto de vista económico y social, y señala el derecho que tiene el estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que se produjo dentro de su economía, dado que su obtención solo fue posible gracias a las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas existentes en ese país y a cuyo sostenimiento y mantenimiento es justo que su beneficiario aporte una contribución.

El criterio de territorialidad es usado en mayor o menor grado por todos los países del mundo, para gravar los enriquecimientos que se producen en su territorio. Este es el criterio que hasta hace uno años era el más aceptado y generalizado en Latinoamérica, fundamentado principalmente en el hecho de que estos países eran y algunos todavía lo son preponderantemente importadores de capital. Por la sencillez del sistema, este resultaba el de más fácil administración.

Pero produce una distorsión por razones de tipo fiscal en el juego a nivel internacional de los capitales, del trabajo, de la técnica y perjudica, en consecuencia, la distribución internacional de los diferentes tipos de recursos. Esto significa que el país que goza de la tecnología, inversión y servicios, la aprovechará en aquellos países de donde el tratamiento

tributario no lo afecte, y no lo invertirá en aquellos países que apliquen criterios distintos a los suyos para gravar las rentas.

Este sistema de renta territorial atiende al principio de la neutralidad en la importación de capitales, esto es, que con independencia de la procedencia del capital este estará gravado en forma igual en el territorio donde se origina, lo cual se traduce en la consagración de no discriminación en el tratamiento fiscal de la renta, es decir tanto a los nacionales como a los extranjeros se les consagra en mismo régimen tributario para sus inversiones, independientemente de que sean también gravados en su país de origen por razón del mismo hecho generador.

2.2. PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL O MIXTO

El principio de renta mundial supedita que la potestad tributaria del Estado a la existencia de una vinculación o relación del contribuyente con el Estado.

La renta del contribuyente residente es sometida en su totalidad a la imposición del Estado. Cuando un país aplica el sistema de residencia, todos los ingresos del contribuyente, sean nacionales o extranjeros, están potencialmente sujetos a impuesto.

El principio de la renta mundial es el más generalizado en la actualidad, y ha sido adoptado por la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo.

Sin embargo, su aplicación es un poco compleja respecto de la posibilidad de recaudar efectivamente ingresos ubicados fuera del país, ya que dicho sistema requiere de administraciones tributarias más desarrolladas y de la existencia de tratados internacionales de intercambio de información fiscal.

El principio de renta mundial² se apoya en el fundamento democrático de igualdad de todos los habitantes de un país ante la ley, como consecuencia del cual no sería justo discriminar en el trato impositivo

² Calderón Carrero, José; La doble Imposición Internacional y los Métodos para su eliminación; Instituto de Estudios Económicos de Galicia, España, 1997.

entre quienes obtienen la renta dentro del país de aquellos que la obtienen en el exterior.

Bajo este principio, los impuestos deben ser de carácter general de forma tal que abarque todos los tipos de ingresos de la misma manera, y debido al proceso de globalización de la economía, este concepto cobra cada día más importancia.

A través de la aplicación de este principio se establece la totalidad de las rentas del contribuyente, cualquiera sea la ubicación geográfica de su fuente, con lo cual se puede determinar de forma más precisa su capacidad de contribuir con las cargas del Estado.

Desde el punto de vista económico se defiende el sistema de renta mundial bajo el principio económico de la neutralidad en la exportación de capitales. Bajo este principio se señala que un sistema tributario será eficiente en la medida en que no distorsione las decisiones de los factores de producción, especialmente el del capital, para ubicarse en un sitio o en otro. El sistema de renta mundial asegura una menor distorsión en las decisiones de ubicación del capital, en la medida en que a un inversionista se le grava sobre la base de su residencia o domicilio de igual forma si invierte dentro o fuera de su país. Esto se hace tomando en cuenta la totalidad de la renta nacional y extranjera del contribuyente y otorgándole un crédito por el impuesto que pague en el exterior, limitado hasta la tarifa máxima nacional.

A manera de ejemplo, **si un contribuyente nacional en el exterior tiene una renta de US \$ 100 y tributa sobre un impuesto sobre la renta del 40%, es decir paga US \$ 40, en el país sólo le será otorgado un crédito por valor de US \$ 30 puesto que la tasa máxima nacional vigente para el impuesto a la renta es del 30%.**

3. DOBLE TRIBUTACION

3.1 CONCEPTO

La doble imposición internacional es definida como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en

dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

La doble tributación internacional es un fenómeno que se deriva de la posibilidad de que, en razón de la legislación tributaria de dos o más países, una misma persona puede ser gravada por la misma renta o por el mismo capital por más de un Estado.

La doble tributación internacional puede definirse de forma general y en sentido amplio como resultado de:

- La aplicación de impuestos similares.
- En dos o más Estados.
- Respecto de la misma materia imponible y
- Por el mismo período de tiempo.

Sin embargo, en sentido estricto, solo existe doble tributación jurídica internacional cuando el mismo o semejante impuesto es aplicado por dos o más estados en razón de un mismo presupuesto de hecho y por el mismo periodo de tiempo, a un mismo sujeto

Varios autores han definido este fenómeno de diferente manera, Dorn, dice que surge la doble imposición internacional “siempre en varios países soberanos que ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo”³.

Dalimier⁴, en su libro de Derecho Tributario Internacional, intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

- a. Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre si, sin que existe ninguna regla de derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.

³ Dorn,H. “Das Rect. Internacional en Doppelbestg”, citado por Valdez Costa, Ramón en libro. “Estudios de derecho tributario internacional”, pg.19 Ed. Temis,1978.

⁴ Villaca Cayamana, Renée A.; Manual Los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú. Publicado en CDI’s Convenios para evitar la doble imposición tributaria. IFA Grupo Peruano, Lima Junio 2008.

- b. Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.

Tras señalar esta doble vertiente, dice que hay imposición múltiple cuando “una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de impuestos respectivos”.

Como lo expresa Isaac López Freyle “La doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos o más Estados coinciden en gravar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otros países o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia”⁵.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), ha adoptado el siguiente concepto: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse en forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”⁶.

Consideramos que ocurre la doble imposición tributaria, cuando un mismo hecho imponible, está sujeto a tributación en dos o Estados diferentes. La posibilidad de que este supuesto se presente depende del sistema de tributación establecido en las leyes de cada país en los que el hecho resulta imponible.

El fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo la renta que se da en su territorio sino además la renta de origen externo. Por ejemplo, en el caso del Perú, se busca gravar tanto la renta

⁵ López Freyre, Isaac. Principios de Derecho Tributario. Ed. Lerner, Bogotá, 1992

⁶ Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE), “Modelo de convenio fiscal” Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997.

de fuente nacional como la renta de fuente extranjera de los nacionales peruanos y de los extranjeros residentes en el Perú.

Por ser la doble tributación un fenómeno complejo, se requiere para su configuración la convergencia de 5 elementos:

- a. Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.
- b. Que haya un mismo hecho generador del impuesto.
- c. Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.
- d. Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.
- e. Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria, es decir que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.

Consecuentemente, para que se configure la doble tributación jurídica internacional es necesario que opere una quintupla identidad, ya mencionada. Si no existe identidad de sujeto tendríamos que hablar de doble tributación económica.

Además debe producirse la circunstancia adicional de que más de un Estado ejercite su potestad tributaria. De no producirse este último hecho, es decir la convergencia de las potestades tributarias de diferentes estados, no se estaría ante un caso de doble tributación internacional sino ante un fenómeno similar que puede presentarse en un determinado país por la coexistencia de distintos poderes tributarios (de orden nacional y estadual).

Sobre lo que cabe entender como doble tributación internacional, en sentido estricto puede resultar ilustrativo el siguiente ejemplo: un inversor de Alemania ha colocado un capital en préstamo en Perú y sobre los intereses percibidos en virtud de la colocación de ese capital, y el fisco peruano aplica su impuesto a la renta y, por su parte, en el país de la residencia del inversor es decir en Alemania se aplica el impuesto a la renta alemán sobre esos mismos intereses. En el caso planteado es

notorio que se configura el fenómeno de doble tributación internacional, tal como se lo caracteriza precedentemente. Se configura la convergencia de las potestades tributarias en Perú y Alemania sobre la identidad antes mencionada.

- a. Identidad en la naturaleza de los impuestos (impuestos a la renta de Perú y Alemania)
- b. Identidad en el presupuesto de hecho (la obtención de los intereses).
- c. Identidad del sujeto (el sujeto inversor)
- d. Identidad del periodo de tiempo.

Perú, como la mayoría de los países Latinoamericanos, ha abandonado el concepto tradicional de la territorialidad y ha adoptado un sistema internacional de tributación. Este cambio ha repercutido a nivel internacional en el crecimiento del fenómeno de la doble tributación.

En efecto, bajo el sistema territorial, el país grava sólo la renta que se origina dentro de sus fronteras; en cambio, con el sistema internacional, un país obtiene el derecho a gravar la renta que se origina dentro de sus fronteras, como la renta que tienen sus residentes alrededor del mundo.

Es decir, el país mantiene un derecho de gravar más amplio, lo que necesariamente produce la posibilidad de la doble tributación.

3.2. EFECTOS

Es pacíficamente reconocida la necesidad de propender a evitar la doble tributación internacional de la renta y del patrimonio la cual ha sido señalada reiteradamente y desde ya hace muchas décadas, como una barrera al incremento de las relaciones económicas internacionales, tanto en lo que se refiere al intercambio comercial como a la movilización de los factores entre países.

La doble tributación es perjudicial para el desarrollo del intercambio de bienes y servicios y el movimiento de capitales, tecnología y personas, al generar una mayor carga tributaria, cuya magnitud puede constituir un desestimulo a la expresión de esas operaciones.

Día a día se manifiesta en forma más categórica la necesidad de prestar un grado creciente de atención a los problemas derivados de la imposición interna, conminar al perfeccionamiento de los mecanismos de relación económica entre países.

Esta preocupación ha dado lugar a que tanto en el marco de los acuerdos regionales de comercio, como en el de los diversos foros que tienen que ver con las relaciones internacionales, se traten cada vez con mayor énfasis las cuestiones inherentes a la tributación.

Entre los temas concernientes a las relaciones económicas internacionales, ocupa un lugar destacado el examen de los problemas emergentes de la doble tributación internacional, en cuanto su existencia promueve dificultades notorias, no sólo en lo que a la circulación de mercaderías se refiere sino también en lo concerniente a la movilidad de factores.

Hace ya mucho tiempo que, con distinto éxito y desde distintos puntos de vista, se viene analizando el fenómeno de la doble tributación internacional. Basta señalar que su tratamiento fue objeto de las deliberaciones llevadas a cabo por la reunión del Instituto de Derecho Internacional celebrada en Copenhague en el año 1897 y que ya en el año 1920, el comité fiscal de la Sociedad de Naciones confió el estudio de esta materia a un grupo de expertos europeos.

3.3 CAUSAS: PUNTOS DE CONEXION

En cuanto a las causas que pueden generar aquella doble o, según el caso múltiple de tributación internacional en materia de imposición a la renta y al patrimonio, cabe diferenciar las siguientes situaciones:

- a. Cuando una persona sea residente de un estado y obtenga rentas o posea patrimonio en otros Estados y sendos Estados graven esas rentas o patrimonio;
- b. Cuando dos o más Estados gravan a una misma persona por su renta y su patrimonio en todos el mundo (renta o patrimonio mundial)

- c. Cuando dos o más Estados graven a una misma renta o patrimonio de una persona no residente en ninguno de ellos.

De las tres situaciones caracterizadas como generadoras de doble tributación jurídica internacional, el primero se refiere a la existencia de un conflicto entre los principios jurisdiccionales atribuidos de potestad tributaria en materia de impuestos a la renta y al patrimonio; los otros dos, a situaciones en que aun partiendo de un mismo principio jurisdiccional, el conflicto se produce en razón de los criterios adoptados para definir qué es lo que cabe entender, por ejemplo, como persona residente o como ubicación de la fuente o de los bienes.

El primer caso, que es la más común, se produce cuando un individuo o entidad residente en un país A obtiene rentas o posee patrimonio en un país B, siendo que el país A adopta como principio jurisdiccional atributivo de la potestad tributaria en materia de los impuestos a la renta y al patrimonio, el principio de la residencia en cuanto el país B adopta el principio de la fuente. Consecuentemente, la legislación de ambos países los habilita concurrentemente para aplicar sus respectivos impuestos sobre una misma renta o patrimonio, correspondiente a un mismo contribuyente.

El segundo caso, supone la adopción por dos o más países del principio de residencia (renta o patrimonio mundial) para determinar el ámbito de aplicación de sus impuestos a la renta y al patrimonio. En principio, esta solución evitaría la confluencia o concurrencia de dos o más potestades tributarias sobre una misma renta o patrimonio, pero esto solo sucederá si la definición de lo que cabe entender por residente es idéntica en los dos o más países. Cuando, como pasa frecuentemente, un país A define el concepto de residente en base a la permanencia en el país por un determinado período, 180 días por ejemplo, y otro país B a la existencia en su territorio de la casa habitación de una persona, ambos países A y B pueden adjudicar a una misma persona en una misma época la condición de residente y, consecuentemente, como contribuyente en ambos por su renta y patrimonio mundiales.

En el tercer caso, como en el anterior, existe coincidencia de principios jurisdiccionales: ambos países adoptan el de la territorialidad de la fuente que determina que sus impuestos a la renta y al patrimonio se aplicarán cuando la ubicación de la fuente de las rentas o de los bienes que componen su patrimonio se encuentre en sus territorios. Descontando el caso hipotético, aunque no imposible, de que exista algún territorio pretendido simultáneamente por ambos Estados, la definición que se realice de lo que cabe entender como ubicación de la fuente de la renta o de los bienes de no ser idéntica dará lugar a que pueda producirse la doble tributación jurídica internacional de la renta y el patrimonio, en la medida que el país A establezca que, por ejemplo, la fuente de los intereses se encuentra ubicada en su territorio cuando el respectivo capital está en él colocado o utilizado económicamente y, el país B determine que se considerará ubicada en su territorio la fuente de los intereses cuando el deudor de los mismos se encuentre en él domiciliado.

4. DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA Y DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA

Esta distinción determinada por el autor Ronald Evans⁷ⁱ, establece que la doble imposición económica es utilizada para describir aquellas situaciones en las cuales una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo periodo, pero por parte de contribuyentes distintos y aun por impuestos diferentes pero que recaen sobre la misma materia imponible, este fenómeno se ha denominado como “ausencia de identidad en el sujeto” diferenciándolo de la doble imposición jurídica donde existe identidad en el sujeto pasivo en los dos impuestos.

Así, por ejemplo, se presenta la doble imposición económica en el caso en que un Estado grava a una persona jurídica en el lugar de residencia, mientras que otro Estado desconoce la personalidad jurídica de la entidad y grava la renta o el capital en cabeza de un accionista residente en su territorio.

⁷ Evans, Ronald; obra citada.

4.1. CAUSAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Como se ha mencionado anteriormente, los países normalmente aplican, en mayor o menor grado, algún tipo de gravamen basado en el principio territorial y, además, muchos países aplican sistemas de tributación basados en la residencia o en la nacionalidad o en combinación de los anteriores. De manera que la posibilidad de conflictos por las diferencias en los criterios jurisdiccionales, se dan los casos de doble imposición derivados de la diferencia en la definición de las reglas de atribución de rentas. Algunos de los conflictos que se presentan son los siguientes:

4.1.1. CONFLICTOS FUENTE/RESIDENCIA

El conflicto clásico se da de la interacción entre normas tributarias de un país con sistema de residencia respecto a un país con sistema de fuente o territorial. Así por ejemplo, si existe un contrato de licencia internacional que estipula el pago de regalías por parte de una empresa peruana en virtud del sistema territorial, por considerarlo la ley de nuestro país como fuente peruana, como en Canadá, por la aplicación del sistema de residencia.

El conflicto fuente/residencia solo puede generarse cuando un país reconoce la residencia como principio para gravar la renta mundial.

Normalmente el país de residencia reconoce que el país de fuente tiene derecho primario de gravar la renta, y en consecuencia el país de residencia grava la renta solo después de aceptar un crédito por el impuesto pagado en el país de la fuente. Si, por alguna razón, el país de residencia no acepta el crédito, surge la doble tributación.

4.1.2. CONFLICTOS RESIDENCIA/RESIDENCIA

Este conflicto se presenta cuando una persona (jurídica o natural) es residente bajo las leyes de dos países.

Existen varias diferencias en los sistemas impositivos para definir el término residencia, tanto para persona naturales como para las personas

jurídicas. En el caso del Perú las personas naturales nacionales o extranjeras, residentes en el país, están sujetas al Impuesto a la renta y tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país. (Art. 6 Ley de Impuesto a la Renta)

Para efectos fiscales la residencia consiste en la permanencia por más de ciento ochenta y tres días (183) calendario dentro de un periodo cualquiera de 12 meses (art.7 inc. b Ley del Impuesto a la Renta)

Para efectos fiscales la residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de seis meses en el año o periodo gravable, o que se completen dentro de este; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o periodo gravable.

Se consideran residentes las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aun cuando permanezcan en el exterior.

De acuerdo con lo anterior, vemos que podría suceder que un peruano que tenga residencia en los Estados Unidos, pero que conserva su familia o el asiento principal de sus negocios en peruano, sea gravado en su renta en los Estados Unidos como en Perú, debido al conflicto que se presenta al ser aplicado el principio impositivo de la residencia por los dos países simultáneamente y respecto del mismo contribuyente.

En el caso de las personas jurídicas, se consideran nacionales las sociedades constituidas de acuerdo con las leyes nacionales o cuyo domicilio principal este en Perú. Por el contrario, se consideran extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras cuyo domicilio principal este en el exterior. Un país puede fijar la residencia de una sociedad anónima según su lugar de constitución, mientras que otro presta atención al lugar de gerencia.

Si una sociedad se constituye en el primer país pero tiene su gerencia en el otro, surge un conflicto de residencia/residencia. Así, por ejemplo, si una sociedad es constituida en Perú, pero de acuerdo con las leyes alemanas y es controlada y dirigida desde Alemania, será considerada

residente para fines fiscales tanto en Perú como en Alemania y sufrirá una doble imposición por parte de ambos Estados.

4.1.3 CONFLICTOS FUENTE/FUENTE

Existe un conflicto de fuente/fuente, cuando dos países creen que la renta se origina dentro de su territorio. Puede tratarse, de un conflicto de leyes o de hechos. Un conflicto de leyes podría darse en el caso de un abogado peruano que presta servicios a un cliente brasileño: el abogado hace todo el trabajo en su oficina peruana, y la ley peruana dice que el ingreso es de fuente peruana; Brasil, en cambio, considera la renta de fuente brasileña, porque la asesoría corresponde a un proyecto Brasileño. Un conflicto de hechos surge cuando dos países interpretan los hechos de manera distinta, aun cuando admitan los principios de fuente, los dos insisten en que la renta pertenece a su territorio. Este conflicto puede darse tanto si los países tienen un sistema tributario territorial como internacional.

Se ha considerado de manera generalizada que si dos países aplican el sistema territorial, no hay lugar a que se preste la doble imposición, en virtud de que ambos exceptúan las rentas de origen externo. Si bien en principio esto debería ser cierto, un análisis más cuidadoso nos revela que en efecto pueden presentarse conflictos, justamente porque cada Estado considera como territorial cosas distintas.

Otro caso que podría reflejar esta situación, se presenta entre dos países que han adoptado el sistema de fuente, como Venezuela y Costa Rica. Supongamos que una empresa costarricense que presta asesoría de servicios al cliente, elabora unos manuales que contienen cierta información, experiencias y diversos conocimientos técnicos, y se los cede a un grupo Venezolano que dicta charlas sobre el manejo del servicio al cliente. Bajo las reglas del sistema que grava la fuente en Costa Rica, la elaboración y venta de ese producto es costarricense; mientras que Venezuela muy probablemente va a considerar el pago como una contraprestación por asistencia técnica y por lo tanto, lo gravará en ese país.

4.1.4. CONFLICTOS DERIVADOS DE LA DIFERENCIA EN LAS NORMAS SOBRE DEDUCIBILIDAD DE GASTOS

Aun cuando la interacción de dos sistemas tributarios, sean estos diversos o similares, sea armónica, puede presentarse casos de doble tributación originados en diferencias, en las reglas que autorizan la deducibilidad de gastos. Estas diferencias pueden dar lugar a que un gasto no sea deducido en ninguna de las jurisdicciones, con lo cual se daría un supuesto de doble tributación de una misma renta.

4.1.5. EVASIÓN Y ELUSIÓN

El ámbito internacional provee múltiples oportunidades para la evasión y elusión de impuestos. Y en la actualidad que Perú tiene un sistema tributario internacional, es fácil imaginar una cuenta bancaria en otro país, o tal vez la renta de una sociedad anónima que tiene acciones al portador. No necesariamente tenemos que referirnos a un paraíso fiscal, los Estados Unidos, por ejemplo, ofrece un cierto nivel de secreto bancario: si no hay tratado que autorice el intercambio de información tributaria, es imposible obtener la información.

El ámbito internacional facilita la evasión con respecto a renta de fuente peruana. Cuando una persona obtiene renta, el hilo de prueba es el dinero. Si la persona logra mandar el dinero fuera del país, se corta el hilo. Solo será posible descubrir el dinero (y la evasión) si lo encuentran en el acto de sacar el dinero del país, o si el contribuyente se equivoca y provee evidencia.

Una red de tratados no puede eliminar la evasión, pero cada tratado (que autoriza el intercambio de información tributaria) representa un punto en contra del evasor. Dado que la mayoría de países no ofrece exoneración u otra ventaja fiscal.

Cuando a este hecho se agrega el intercambio de información con varios países vía tratado, se está limitando la cantidad de países en los que pueda operar efectivamente la evasión.

De acuerdo con el análisis anterior, vemos que el fenómeno de la doble tributación es bastante complejo, principalmente porque afecta las aspiraciones fiscales de los países a nivel mundial, y así mismo afecta las rentas obtenidas por los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades económicas, generando un conflicto entre la facultad impositiva del Estado y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, convirtiendo los sistemas tributarios en inequitativos e ineficientes.





TITULO SEGUNDO
ASPECTOS DE LA TRIBUTACION EN PERU

1. INTRODUCCION

En este capítulo analizaremos el tratamiento tributario que le ha dado el ordenamiento jurídico peruano al fenómeno de la doble imposición tributaria desde el punto de vista interno, es decir, de la aplicación de mecanismos legislativos que buscan permitirle al sujeto pasivo contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, sin ser gravados doblemente en su renta, para lo cual analizaremos las normas pertinentes en el sistema tributario Peruano, tomando como punto de partida el Código Tributario y el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

A. CODIGO TRIBUTARIO

A.1. NORMA XI:⁸ PERSONAS SOMETIDAS AL CODIGO TRIBUTARIO Y DEMAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las personas naturales o jurídicas o sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos nacionales o extranjeros domiciliados en el Perú estas sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este código Tributario, las leyes y reglamentos tributarios.

También están sometidos a dichas normas las personas naturales o jurídicas, sociedades Conyugales sucesiones indivisas u otros entes colectivos nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios y rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar o representante con domicilio en el.

a. COMENTARIO

Las normas tributarias se aplican a toda persona natural o jurídica, y en general o todo ente colectivo que realicen hechos imposables de acuerdo a las leyes nacionales, dependiendo de los criterios de **conexión territoriales y subjetivos**, que el legislador pudiera considerar en cada

⁸ TUO del Código Tributario aprobado por D.S.135-99-EF (19-08-1999) y sus modificaciones.

caso en concreto. Se trata de una regla de sometimiento de los sujetos a la potestad tributaria nacional. Así por ejemplo **la ley del impuesto a la renta grava a los sujetos domiciliados inclusive por su renta de fuente extranjera**, vale decir por hechos imponible realizados fuera del territorio peruano al sujetar a las personas que tienen tal condición, por el criterio de conexión subjetivo del domicilio. Por el contrario los sujetos que para dicha ley tienen la condición de no domiciliados, solo tributan por sus rentas de fuente peruana vale decir por los hechos imponible realizados en el territorio peruano.

En cuanto a las normas del código tributario cabe indicar que las normas serán de aplicación a todo sujeto que tenga la condición de sujeto pasivo de obligaciones tributarias generadas por tributos establecidos por el gobierno peruano, ya que se trate de un sujeto domiciliado o no domiciliado de acuerdo a lo que dispongan las normas tributarias vigentes.

A.2. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL: Artículo 12⁹

Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares.

- a. El de su residencia habitual presumiéndose esta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses;
- b. Aquel donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales;
- c. Aquel donde se encuentra los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la administración tributaria.

A.3 PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS JURÍDICAS Artículo 13¹⁰

⁹ TULO del Código Tributario, modificado por el D.Leg.981 (15-03-2007).

¹⁰ Idem.

Cuando las personas jurídicas no fijan un domicilio fiscal, se presume como tal sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a. Aquel donde se encuentre su dirección o administración efectiva;
- b. Aquel donde se encuentre el centro principal de su actividad;
- c. Aquel donde se encuentre los bienes relacionados con los hechos que generen las obligaciones tributarias y
- d. El domicilio de su representante legal; entendiéndose como tal, su domicilio fiscal, o en defecto cualquiera de los señalados en el artículo 12.

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la administración tributaria.

a. COMENTARIO

Como sabemos las presunciones en derecho se clasifican en:

- a. ***luris tantum*** significa que admite prueba en contrario y
- b. ***iure et de iure*** que no admite prueba en contrario

Esto debido a que la teoría de presunción en realidad es una teoría de la carga de la prueba. A la pregunta ¿a quién incumbe la carga de la prueba? la respuesta corresponde aquel que tiene en contra suya una presunción.

Esto significa que en la presunción *iuris tantum*, producen efectos, en tanto no se demuestren o se pruebe lo contrario.

En relación a las presunciones *iure et de iure*, al no admitir prueba en contrario, producen efectos de prueba plena, y obliga a aceptar como cierto el hecho que se presume.

Ahora bien, debemos tener presente que cuando el artículo señala “cuando las personas naturales no fijan un domicilio fiscal” está indicando implícitamente que esta norma se aplica para aquellas personas que teniendo el deber de fijar y comunicar a la administración tributaria su domicilio fiscal, no lo hicieron, justamente para no validar el incumplimiento de estos sujetos, la norma faculta a la Administración

Tributaria que pueda presumir como domicilio fiscal de este sujeto, cualquier de los 3 casos señalados en él; y en el caso que se pretende la posibilidad de que el sujeto pudiera tener más de un domicilio conocido por la administración (siempre dentro del contexto de este artículo), será la Administración Tributaria quien determinara cual es el que se va a considerar como su domicilio fiscal .

A.4. PRESUNCIÓN DEL DOMICILIO FISCAL DE DOMICILIADOS EN EL EXTRANJERO Artículo 14 ¹¹

(Cuando el extranjero realiza actividad comercial en el país).

Cuando las personas domiciliadas en el extranjero no fijen un domicilio fiscal, regirán las siguientes normas:

- a. Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicaran a este las disposiciones de los artículos 12 y 13; y,
- b. En los demás casos, se presume como su domicilio, sin admitir prueba en contrario, el de su representante.

a. COMENTARIO

Por otro lado, es importante recordar lo que precisa la norma XI del título preliminar del código tributario.

Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este código, en las leyes y reglamentos tributarios. Asimismo están sometidas, sobre patrimonios, rentas o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en el.

Esto significa que es un deber que tiene estos sujetos no domiciliados de constituir un domicilio o nombrar un representante en el Perú.

¹¹ Idem..

Es importante precisar que la presunción del domicilio fiscal de domiciliados en el extranjero se ha regulado de la misma forma en los cuatro códigos tributarios que hemos tenido. El primer código lo regulo en el artículo 21 en cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, regirán las siguientes normas:

- a. Si tiene establecimientos permanentes en el país se aplicaran a este las disposiciones de los artículos 19 y 20 (que como hemos indicado anteriormente regulan la presunción del domicilio fiscal para las personas físicas y para las personas jurídicas) y
- b. En los demás casos, tendrán el domicilio de su representante. Esta es prácticamente la regulación establecida en los siguientes código tributarios en el articulo 14 (haciéndose referencia también a los artículos 12 y 13 que regulan la presunción del domicilio fiscal de las personas naturales y jurídicas) con el agregado, que la presunción en el caso que se aplique el del representante, no admitirá prueba en contrario .

A.5. PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL PARA ENTIDADES QUE CAREZCAN DE PERSONALIDAD JURÍDICA Artículo 15 ¹²

Cuando las entidades carecen de personalidad jurídica no fijen domicilio fiscal, se presume como tal el de su representante, o alternatively, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes.

a. COMENTARIO

Como sabemos existe personalidad jurídica (societariamente) cuando se cumple con el requisito establecido en la norma L.G.S. con respecto a su inscripción, en este sentido, el articulo 6 establece que “ la sociedad

¹² Idem.

adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el registro y la mantiene hasta que se inscribe su extinción”.

Por otro lado, el artículo 438 de la LGS establece que se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes.

El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y si no está sujeto a inscripción en el registro. A estas entidades que nacen por acuerdo de voluntades se le conoce como **contrato de colaboración empresarial**, se puede tratar de personas naturales que celebran un contrato de personas jurídicas o de personas naturales o jurídicas. Lo determinante es que para que funciones no necesitan constituirse ni inscribirse como una persona jurídica.

En estos casos señala este artículo, y en caso que no hubieren fijado un domicilio fiscal, se va a presumir que el domicilio de estas entidades carecen de personalidad jurídica será el que tenga su representante o (facultad de la propia Administración Tributaria) el domicilio de cualquiera de sus partes integrantes.

Finalmente, debemos señalar que el primer código tributario no reguló una situación como esta, cosa que efectuó el legislador en los siguientes códigos tributarios, en el artículo 15.

B. LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA¹³

2. EL SISTEMA DEL IMPUESTO A LA RENTA PERUANO

2.1. CRITERIOS DE IMPOSICIÓN

Los sujetos que tienen la condición de domiciliados en el Perú están sujetos al Impuesto a la Renta y por renta de fuente mundial. En caso de personas naturales o jurídicas no domiciliadas; así como de sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el Perú de empresas del exterior, el impuesto recae sólo sobre rentas gravadas de fuente peruana.

¹³ D.S 179-2004-EF TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y sus modificaciones.

2.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El Impuesto a la Renta grava:

- a. las rentas provenientes del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores y
- b. las ganancias y beneficios provenientes de determinadas operaciones señaladas en forma taxativa en la propia Ley (lo cual especificamos mas adelante); pero que no comparten la naturaleza jurídica de aquellas citadas en el inciso (a) anterior.

2.3 PRESCRIPCIÓN

La acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años. Para quienes no hayan presentado la declaración respectiva, prescribe a los seis (6) años.

Dicha acción prescribe a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario, que la puede alegar en cualquier estado del procedimiento, existiendo algunos supuestos de interrupción y suspensión de la misma. El cómputo de los plazos antes mencionados es variable.

La acción para efectuar la compensación o para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

2.4. SUJETOS Y BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO

Son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades conyugales que así lo decidan, las asociaciones de hecho de profesionales, similares y las personas jurídicas.

Para los efectos del impuesto se consideran personas jurídicas, entre otros, a:

- a. Las sociedades constituidas en el Perú;

- b. Las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana;
- c. Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior;
- d. Los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, los Fondos de Inversión y los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores; y,
- e. Las sociedades irregulares a que se refiere la Ley General de Sociedades, la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

En el caso de determinadas sociedades irregulares previstas en la Ley General de Sociedades, comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

Los sujetos comprendidos en este régimen, en cuanto tienen la condición de domiciliados en el país, están sujetos al Impuesto a la Renta por su renta de fuente mundial. En caso de personas naturales o jurídicas no domiciliadas, sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el Perú de empresas del exterior, el impuesto recae sólo sobre rentas gravadas de fuente peruana.

2.5. SUJETOS DOMICILIADOS

Para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran domiciliados en el país, entre otros:

- a. las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país dos (2) años o más en forma

continuada, sin que las ausencias temporales de hasta noventa (90) días calendarios en cada ejercicio gravable interrumpan la continuidad de la residencia o permanencia;

- b. Las personas jurídicas constituidas en el país;
- c. Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliados alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana;
- d. Los bancos multinacionales respecto de determinadas rentas;
- e. Las empresas unipersonales, sociedades de hecho, sociedades irregulares previstas en la Ley General de Sociedades, comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, constituidos o establecidos en el país.

2.6. RENTAS DE FUENTE PERUANA

Para efectos de la aplicación del impuesto, 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:

- a. Las producidas por predios situados en territorio peruano;
- b. Las producidas por capitales, bienes o derechos situados físicamente colocados o utilizados económicamente en el país;
- c. Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional con exclusión de las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; y,

- d. las obtenidas por la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú, en determinados casos.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, también se consideran rentas de fuente peruana, entre otros:

- a. Los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos o en general, cualquier capital colocado o utilizado económicamente en el país;
- b. 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;
- c. Las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país, incluida la remisión al exterior realizada por filiales, sucursales, representantes, agentes de compra u otros intermediarios de personas naturales o jurídicas del extranjero;
- d. Las rentas que obtengan personas residentes en países o territorios de baja o nula imposición por prestación de servicios, transferencia de intangibles, cesión de derechos y siempre que sean deducibles;
- e. Ingresos obtenidos por personas o entidades residentes en países o territorios de baja o nula imposición por gastos realizados en dichos países, siempre que sean deducibles;
- f. Ganancias de capital por transferencia de créditos a residentes en países de baja o nula imposición; y,
- g. Sueldos, honorarios o salarios a funcionarios del sector Público que desempeñan en el exterior o a funcionarios de empresas constituidas en el Perú que se desempeñen en el exterior.

2.7. CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO

En el caso de sujetos domiciliados, el Impuesto es uno de realización periódica, cuyo hecho generador se configura al finalizar cada ejercicio gravable. A efectos de la ley del Impuesto a la Renta el ejercicio gravable comienza el 1º de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre. En el caso de sujetos no domiciliados el Impuesto es de configuración instantánea.

2.8. SUJETOS DOMICILIADOS

Existen dos regímenes distintos de tributación:

- a. Régimen de las rentas de tercera categoría (rentas empresariales, entendiéndose por tales las derivadas del comercio, la industria o minería; pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes; entre otras y
- b. Régimen de las personas naturales, por su renta de las demás categorías, esto es rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías. Las personas naturales y las sucesiones indivisas y sociedades conyugales pueden ser contribuyentes bajo ambos regímenes a la vez. Tales contribuyentes tributarán en forma global es decir sus rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría. Por sus rentas empresariales tributarán bajo el régimen de las rentas de tercera categoría. Las personas jurídicas y las asociaciones de hecho de profesionales y similares sólo son contribuyentes bajo el régimen de la tercera categoría. Ello, porque la Ley considera que todas las rentas obtenidas por las personas jurídicas así como por las

asociaciones de hecho de profesionales y similares son rentas de tercera categoría.

2.9. SUJETOS NO DOMICILIADOS

Las rentas de fuente peruana, cualquiera sea la categoría a la que debe atribuirse se liquidan y pagan en forma definitiva al tratarse de un tributo instantáneo mediante retención en la fuente por parte del pagador de la renta. La determinación y pago de este Impuesto se detalla líneas abajo.

2.10. DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE

La renta neta sobre la que se calcula el Impuesto de los sujetos domiciliados resulta de, deducir de la renta bruta, determinados porcentajes o determinados montos por concepto de gastos, según sea la categoría de la renta. En el caso específico de las rentas de tercera de las personas jurídicas domiciliadas, perceptoras de renta de tercera categoría, la renta neta sobre la que se calcula el impuesto resulta de deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la citada Ley. La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto.

De conformidad con lo establecido en el literal e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas en el Perú, pueden ser deducidos del impuesto de los contribuyentes, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. Contra la renta neta del ejercicio cabe aplicar la pérdida tributaria de ejercicios anteriores. El arrastre de pérdida no puede exceder de cuatro años siguientes al de su generación.

Cabe indicar que, como quiera que se trata de sujetos domiciliados, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, determinan su

renta neta según lo señalado en el párrafo anterior, con excepción de las rentas derivadas de actividades llevadas a cabo parte en el país y parte en el extranjero.

La renta neta sobre la que se calcula el Impuesto de los sujetos no domiciliados resulta de deducir de la bruta, porcentajes determinados, según sea la categoría de la renta:

- a. Dedución del veinte por ciento (20%) de la renta bruta en las rentas de primera categoría;
- b. Totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a rentas de la segunda categoría;
- c. Dedución del veinte por ciento (20%) de los importes pagados o acreditados por rentas de la cuarta categoría; y,
- d. Totalidad de los importes pagados o acreditados que correspondan a rentas de la quinta categoría. En el caso de las personas jurídicas no domiciliadas receptoras de rentas de tercera categorías se considerará renta neta la totalidad de los importes pagados o acreditados, salvo en los casos indicados en los párrafos siguientes.

En los casos de rentas de no domiciliados, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste, constituye renta neta de tercera categoría el importe que resulte de deducir del ingreso bruto el costo invertido. Tal costo podrá deducirse siempre que haya sido certificado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

En el caso de rentas derivadas de actividades llevadas a cabo, parte en el país y parte en el extranjero, obtenidas por contribuyentes domiciliados en el exterior y por sucursales o establecimientos permanentes en el Perú de empresas extranjeras, se presume que es renta neta de fuente peruana los importes que resulten de aplicar sobre los ingresos brutos de determinados porcentajes establecidos en la Ley.

La determinación de renta neta para los distintos casos es la siguiente:

- a. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país que desarrollen actividades de seguros, obtienen rentas netas de fuente peruana igual al siete por ciento (7%) sobre las primas.
- b. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que los contribuyentes no domiciliados en el país que alquilan aeronaves, obtienen rentas netas de fuente peruana igual al sesenta por ciento (60%) de los ingresos brutos que perciban por la actividad indicada. Tratándose de naves, será igual al ochenta por ciento (80%).
- c. Transporte y comunicaciones entre la República y el extranjero: Cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos por radiogramas, llamadas telefónicas y otros servicios similares prestados entre el territorio de la República y el exterior. Uno por ciento (1%) de los ingresos brutos por el transporte aéreo y dos por ciento (2%) de los ingresos brutos por el fletamento o transporte marítimo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países.
- d. La empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.
- e. Agencias internacionales de noticias: diez por ciento (10%) sobre las remuneraciones brutas que obtengan por el suministro de noticias y, en general material informativo o gráfico, a personas o entidades domiciliadas o que utilicen dicho material en el país.
- f. Distribución de películas cinematográficas o similares para su utilización por personas naturales o jurídicas domiciliadas: veinte por ciento (20%) sobre los ingresos brutos que perciban por el uso de películas cinematográficas o para televisión, videotape, radionovelas, discos fonográficos, historietas gráficas y cualquier

- otro medio similar de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.
- g. Servicios técnicos que requieren la realización de actividades, parte en el país y parte en el extranjero, prestados por personas jurídicas no domiciliadas: cuarenta por ciento (40%).
 - h. Operaciones relacionadas con la exploración, perforación, desarrollo y transporte en la industria petrolera: veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos de los contratistas de servicios y sub-contratistas, ambos no domiciliados en el país, que efectúen trabajos específicos, bajo contratos celebrados en el Perú o en el extranjero.
 - i. En los casos de contratista de servicio y sub-contratista domiciliados en el país, se tendrá como renta imponible mínima el quince por ciento (15%) de los ingresos brutos que se originan en los trabajos relacionados con operaciones de explotación, perforación, transporte y desarrollo de la industria petrolera, bajo contratos celebrados en el Perú o en el extranjero.
 - j. Empresas que suministren contenedores para transporte en el país o desde el país al exterior y no presten el servicio de transporte: quince por ciento (15%) de los ingresos brutos que obtengan por dichos suministros.
 - k. Sobrestadía de contenedores para transporte: ochenta por ciento (80%) de los ingresos brutos que obtengan los contribuyentes no domiciliados por el exceso de estadía de contenedores.
 - l. Cesión de derechos de retransmisión televisiva: veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que obtengan los contribuyentes no domiciliados por la cesión de derechos para la retransmisión por televisión en el país de eventos realizados en el extranjero.

2.11. TASAS

Tratándose de personas naturales, sociedades conyugales de ser el caso y sucesiones indivisas domiciliadas la tasa es de 15% y el exceso de 54

Unidades Impositivas Tributarias (UIT) está gravado con el 30%. En el caso de las personas jurídicas domiciliadas, el Impuesto se obtiene aplicando la tasa del 30% sobre la renta neta.

Tratándose de personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas la tasa es de 30%.

En el caso de las personas jurídicas no domiciliadas, el Impuesto se obtiene aplicando sobre la renta neta, las siguientes tasas:

- a. intereses provenientes de créditos externos: cinco por ciento (5%), siempre que ante préstamos en efectivo, se haya acreditado el ingreso de la moneda extranjera al país y que, sea cual fuere el tipo de préstamo, éste no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga;
- b. intereses que abonen al exterior las empresas bancarias y las empresas financieras establecidas en el Perú como resultado de la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior: uno por ciento (1%);
- c. rentas derivadas del alquiler de naves y aeronaves: diez por ciento (10%);
- d. regalías: treinta por ciento (30%); y,
- e. Otras rentas, inclusive los intereses derivados de créditos externos, que no cumplan con los requisitos establecidos en el inciso (a) anterior o en la parte que excedan de la tasa máxima señalada en dicho inciso, y 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 con excepción de lo dispuesto en el inciso (b): treinta por ciento (30%).

2.12. ADELANTOS MENSUALES

Los sujetos domiciliados perceptores de rentas gravadas con el Impuesto a la Renta están obligados a efectuar adelantos mensuales por el

Impuesto que en definitiva les corresponda pagar al finalizar el ejercicio gravable. El mecanismo de determinación del adelanto y los supuestos de exclusión de esta disposición varían según la categoría de la renta de que se trate.

El contribuyente domiciliado generador de rentas de tercera categoría está obligado a realizar adelantos mensuales a cuenta del Impuesto a la Renta, de acuerdo con alguno de los dos sistemas recogidos por la Ley:

- a. fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio;
- b. fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, porcentaje que podrá ser modificado conforme al balance mensual. Este último sistema únicamente es aplicable para el caso que la empresa inicie actividades en el ejercicio, o en caso haya obtenido pérdida en el ejercicio que se toma como base de cálculo para determinar el coeficiente.

La determinación y pago a cuenta mensual tiene carácter de declaración jurada.

2.13. RETENCIONES

Están obligados a efectuar retenciones:

- a. Las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de segunda y quinta categoría;
- b. Las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad completa o registro de ingresos y gastos cuando paguen o acrediten rentas de cuarta categoría;
- c. Las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados;
- d. Las personas jurídicas que paguen o acrediten rentas de obligaciones al portador u otros valores al portador.

La retención deberá efectuarse con carácter de adelanto del impuesto que en definitiva les corresponda a los contribuyentes domiciliados por el ejercicio gravable. Los montos por las que se efectúan las retenciones varían dependiendo de la categoría de la renta. Los importes retenidos deberán abonarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Tratándose de personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas 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, el importe que resulte de aplicar la tasa correspondiente sobre las rentas netas presuntas que establece la ley.

Debe tenerse en cuenta que, por excepción, los contribuyentes deben pagar el monto de la retención correspondiente a las regalías, retribuciones por servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar facturadas por sujetos no domiciliados, en el mes en que se produzca el registro contable, como gasto o costo, de las mismas, independientemente de si se pagan o no dichos conceptos. El citado pago debe efectuarse dentro del plazo mencionado anteriormente.

2.14. CRÉDITO POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Los impuestos a la renta abonados en el exterior por la rentas de fuente extranjera gravadas otorgan un crédito contra el impuesto que debe pagar el contribuyente, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

2.15. DECLARACIÓN Y PAGO

Los contribuyentes del Impuesto domiciliados, que obtengan rentas computables para los efectos de la Ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable. Los contribuyentes deberán incluir en su declaración jurada, la información patrimonial que les sea requerida por la Administración Tributaria. Las declaraciones juradas, balances y anexos deberán presentarse en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT.

Si las cantidades abonadas por concepto de adelantos resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración. Si el monto de los adelantos mensuales excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste considerará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Los contribuyentes deducirán de su impuesto los conceptos siguientes:

- a. Las retenciones sufridas con carácter de pago a cuenta sobre las rentas del ejercicio gravable al que corresponda la declaración;
- b. Los pagos efectuados por concepto de adelanto del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo;
- c. Los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos a que se refiere el presente párrafo;
- d. Un porcentaje de las donaciones efectuadas a instituciones educativas y a entidades y dependencias del Sector Público

Nacional, excepto a empresas, siempre que se cumplan determinados requisitos;

- e. Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por la Ley, siempre que se cumplan determinados requisitos; y,
- f. 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.

2.16. RÉGIMEN DE BENEFICIOS E INCENTIVOS ¹⁴

A. Inafectaciones: Constituyen ingresos inafectos al impuesto, entre otros:

- a. Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes;
- b. Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades.

B. Exoneraciones: De acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, están exonerados del impuesto hasta el 31 de diciembre del año 2008, entre otros:

- a. Los intereses provenientes de créditos de fomento otorgado directa o mediante proveedores o intermediarios financieros por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras;
- b. Las rentas de los inmuebles de propiedad de organismos internacionales que les sirvan de sede;
- c. Las rentas constituida por la diferencia entre el valor actualizado de las primas o cuotas pagadas por los asegurados y las sumas que los aseguradores entreguen a aquéllos al cumplirse el plazo

¹⁴ Art.19 D.S. 179-2004-EF modificaciones TUO de la Ley del Impuesto a la Renta

estipulado en los contratos del seguro de vida y los beneficios o participaciones en seguros sobre la vida que obtengan los asegurados;

d. Las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes;

e. Los intereses y demás ganancias provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, salvo los originados por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito;

f. Cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, que se pague con ocasión de un depósito conforme a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, así como los incrementos de capital de los depósitos e imposiciones en moneda nacional o extranjera que den origen a certificados de depósitos reajustables. Asimismo, cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, así como los incrementos o reajustes de capital que se paguen a los tenedores de valores mobiliarios, nominativos o a la orden, representativos de deudas emitidos por Fondos de Inversión, Patrimonios Fideicometidos de Sociedad Tituladoras y personas jurídicas, constituidas o establecidas en el país, siempre que su colocación se efectúe mediante oferta pública, al amparo de la Ley del Mercado de Valores. Igualmente, cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, e incrementos de capital, provenientes de Cédulas Hipotecarias y Títulos de Crédito Hipotecario Negociable, así como de los Certificados Hipotecarios Endosables a que se refiere la Ley del Mercado de Valores. Los valores mobiliarios, nominativos o a la orden, emitidos mediante oferta privada podrán gozar de la exoneración, cuando reúnan determinados requisitos establecidos en la Ley del Mercado de Valores. Se encuentra comprendido dentro de la exoneración, todo rendimiento generado por los aportes voluntarios con fin no

provisional. No están comprendidos en la exoneración, los intereses y reajustes de capital, que perciban las empresas del Sistema Financiero autorizadas a operar por la Superintendencia de Banca y Seguros, por cualquiera de los conceptos a que se refiere el presente inciso;

g. Las regalías por asesoramiento técnico, económico, financiero, o de otra índole, prestados desde el exterior por entidades estatales u organismos internacionales;

h. La ganancia de capital proveniente de la venta 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; la venta de valores efectuada en las Bolsas de Productos autorizados por la CONASEV; la redención o rescate de valores mobiliarios, nominativos o a la orden, representativos de deudas, emitidos mediante oferta pública de conformidad con la Ley del Mercado de Valores, por personas jurídicas, Fondos de Inversión o Patrimonios Fideicometidos, constituidos o establecidos en el país; y, la redención o rescate de certificados de participación de Fondos Mutuos de Inversión en Valores y de valores representativos de participación de Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Tituladoras emitidos mediante oferta pública de conformidad con la Ley del Mercado de Valores; e,

i. Los intereses y reajustes de capital provenientes de letras hipotecarias de acuerdo a la legislación de la materia.

2.17. DIVIDENDOS

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.

2.18. REGÍMENES DE INCENTIVOS TRIBUTARIOS ESPECIALES

Los beneficios tributarios contemplados por nuestra legislación están dados en función a dos criterios:

- a. Incentivar la inversión en determinadas actividades económicas;
- b. Incentivar las inversiones en determinadas zonas geográficas del país.

Entre otras, las actividades que de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico están sujetas a un régimen especial de beneficios tributarios en materia del impuesto son: (a) Minería, (b) Hidrocarburos, (c) Electricidad, (d) Agricultura, (e) Turismo, (f) Educación, (g) Inversiones en obra de infraestructura para servicio público y obra pública. Los beneficios aplicables a los sectores mencionados están desarrollados en los capítulos correspondientes. Las zonas que están sujetas a un tratamiento diferenciado son aquéllas en las que operan los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios CETICOS-, que se ubican en Ilo, Matarani, Tacna, Paita y Loreto, así como las empresas ubicadas en la Amazonía del país.





TITULO TERCERO

LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y LA EVASIÓN FISCAL

1. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION.

En Latinoamérica, el uso de los convenios en materia tributaria es un fenómeno reciente ya que el principal mecanismo para reducir el impacto de la doble imposición tributación estuvo dado por la modificación de las legislaciones internas, con miras a contemplar un reconocimiento a los pagos que, por un impuesto similar, se hubiera efectuado en el exterior. Con dichas normas si bien se puede conseguir atenuar sus efectos, no se resuelve plenamente el problema de la doble imposición.

Mediante el uso de un instrumento internacional como son los denominados convenios para evitar la doble imposición, los Estados firmantes (obligados) renuncian a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias (aquéllas en las que con más frecuencia ocurre el fenómeno de la doble imposición) y acuerdan que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que sean ambos Estados los que graven a través del uso de tasas complementarias.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Ambos modelos 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 Modelo de las Naciones Unidas prioriza el criterio de la fuente.

En cuanto al tema de la evasión que se origina a propósito de la doble imposición, cabe resaltar que la firma de convenios entre países no la elimina de modo definitivo pero sí se convierte en un instrumento contra el evasor al permitir el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias.

2. CONTENIDO.

Un típico tratado para prevenir la doble imposición tributaria tiene aproximadamente treinta artículos, los cuales prevén lo siguientes aspectos:

- a. Establece como objetivo resolver problemas tributarios entre las partes contratantes y determina su ámbito de aplicación, considerando a las personas (físicas y jurídicas) y los impuestos cubiertos por el convenio.
- b. Define el concepto de establecimiento permanente a fin de precisar la soberanía fiscal en el país de la fuente respecto de las rentas empresariales.
- c. Señala 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 tasas límites de gravamen en fuente para regalías, intereses y dividendos.
- d. Establece el principio de “libre concurrencia” para los ajustes de precios de transferencia a ser aplicado por las autoridades tributarias en el caso de transacciones entre empresas vinculadas.
- e. Contiene reglas otorgando exoneración de impuestos o crédito por el impuesto pagado en el extranjero al que se tiene derecho en el país de residencia, en los casos en que la renta fuera gravada en el país de la fuente.
- f. Establece los procedimientos que, de mutuo acuerdo, las autoridades tributarias utilizarán para evitar la doble imposición tributaria en los casos de disputa; y ocasionalmente contiene provisiones de asistencia en la recaudación de impuestos.
- g. Incluye acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes.

3. SITUACIÓN DEL PERÚ FRENTE A OTROS PAÍSES

Por más de 30 años, el Perú sólo contó 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 Resolución Legislativa 16777 publicado el 02 de enero de 1968. El CDI con Suecia fue denunciado por Suecia y no tiene efecto desde el 01 de enero del 2006. En el año 2001 se realizó una evaluación de la conveniencia de celebrar los citados convenios, la cual en su momento resultó positiva y concluyó con la suscripción en ese año de los convenios con Chile¹⁵ y Canadá¹⁶. Asimismo, el Perú ha suscrito CDIs con Brasil y España¹⁷, siendo que el convenio con Brasil ya fue aprobado por Resolución Legislativa en el año 2008 y el de España se encuentra aún en el Congreso de la República ha efecto de proseguir el procedimiento de aprobación previsto en la Constitución.

En la actualidad el Perú se encuentra negociando Convenios con Francia, Suiza, Suecia (renegociando), Reino Unido, Italia y Tailandia.

Debe destacarse, asimismo que el Perú cuenta con un sistema de renta de fuente mundial desde 1968¹⁸ por el que los contribuyentes domiciliados deben pagar impuestos por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera¹⁹ y que prevé el otorgamiento de crédito directo a efecto de evitar la doble o múltiple tributación²⁰. Actualmente el principio de renta mundial está recogido por el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁵ Suscrito el 08 de junio del 2001 y aprobado por el Perú por Resolución Legislativa 27905 publicada el 06 de enero del 2003. Entró en vigencia el 01 de enero del 2004.

¹⁶ Suscrito el 21 de julio del 2001 y aprobado en el Perú por Resolución Legislativa 27904 publicada el 05 de enero del 2003. Entró en vigencia el 01 de enero del 2004.

¹⁷ Suscritos el 17 de febrero y 06 de abril del 2006, respectivamente.

¹⁸ Art.6 D.S. 287-68-HC Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes... En el caso de los contribuyentes no domiciliados en el país, el impuesto recae sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

¹⁹ Art.9 D.S. 015-69-HC Son sujetos del impuesto a) Por la totalidad de rentas de **fuentes 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 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.

²⁰ Art.91 D.S.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...

Siendo la celebración de convenios un proceso dinámico, que requiere ratificación por los respectivos Congresos y que las fechas de vigencia no coinciden con la de su publicación, la información que a continuación se consigna es referencial.

CONVENIOS CELEBRADOS POR PERÚ

Chile 2001
Canadá 2001
España 2006
Brasil 2006

3.1 ARGENTINA.

En 1992 Argentina tenía celebrados sólo ocho tratados para prevenir la doble imposición. Aquel año fue implantado el principio de tributación de renta de fuente mundial para sus residentes, surgiendo la necesidad de eliminar la doble imposición a través de una extensa red de tratados tributarios.

A la fecha cuenta aproximadamente con 14 convenios. Todos los convenios a excepción de los convenios firmados con Bolivia siguen el modelo de la OCDE, con elementos del modelo de la ONU. Eso ha significado un proceso largo pues se han empleado varias décadas para desarrollar un programa. Argentina no ha presentado mucha atención a los convenios en los últimos años; parece que las autoridades actuales no conocen el tema de convenios, o tal vez están distraídos por otros problemas económicos.

CONVENIOS CELEBRADOS POR ARGENTINA

Bolivia 1976	España 1992	Bélgica 1996
Chile 1976	Canadá 1993	Suiza 1997
Alemania 1978	Finlandia 1994	México 1997
Austria 1979	Dinamarca 1995	Noruega 1997
Italia 1979	Holanda 1996	Australia 1999
Francia 1979	Reino Unido 1996	

3.2 BRASIL.

Brasil tiene una de las la redes más extensas de tratados para prevenir la doble imposición en Latinoamérica; al igual que Argentina, lleva décadas con un programa de convenios. Tiene suscritos alrededor de 25 convenios vigentes, que presentan muchos elementos del modelo ONU. La cantidad de convenios que tiene Brasil refleja el nivel de interés de los países desarrollados. Muchos países tienen mayores compromisos con Brasil que con cualquier otro país. Brasil probablemente continuará con la política de negociar y concluir convenios paulatinamente.

CONVENIOS CELEBRADOS POR BRASIL		
Japón 1967	Austria 1975	Hungría 1986
Francia 1971	Luxemburgo 1978	Corea 1989
Portugal 1971	Italia 1978	India 1988
Bélgica 1972	Argentina 1980	Holanda 1990
España 1974	Noruega 1980	China 1991
Alemania 1975	Ecuador 1983	Finlandia 1996
Suecia 1975	Canadá 1974	Perú 2008

3.3 CHILE.

Actualmente tiene un programa muy activo; cuenta con doce convenios en vigencia, con Argentina (modelo del Pacto Andino), Polonia, España, Ecuador, Corea del Sur, Noruega, Brasil, Dinamarca, Reino Unido, México, Canadá y Perú. Hay seis más firmados, pero que aun no entran en vigencia: Rusia, Malasia, Francia, Suecia, Nueva Zelandia y Croacia. Todo esto ha pasado en los últimos años. Las negociaciones con estados Unidos están suspendidas, parece que hay profundas diferencias.

Ahora que Chile trabaja con una economía abierta, una red de convenios tiene sentido. Pero Chile estudio el tema de los convenios a través de varios años antes de negociar. Parece que Chile ha superado lo que podría haber sido un problema técnico: el sistema único de Chile (que grava las empresas con una tasa de 18% y luego impone retención de

17% sobre utilidades remitidas) dificulta el tema de convenios, porque los demás países quieren bajar la tasa de retención sobre dividendos a 5% - 15%. Chile considera que no debería bajar su tasa de retención, porque los demás países imponen una tasa de 25% - 35% sobre las empresas. Se ha manejado este tema según las preocupaciones del otro país. En el caso de Canadá, se logró un compromiso: Chile y Canadá firmaron un convenio en enero de 1998, y las tasas de retención no son recíprocas. Básicamente Canadá reconoce la retención como parte integral del impuesto que Chile aplica a la renta de las empresas.

3.4 MÉXICO.

El programa más ambicioso de América Latina es el de México tenía convenios, pero ya tiene en la actualidad hasta 40 convenios. Este cambio ha sido posible porque México ha abrazado el modelo de la OCDE (con unos retoques) y ha invertido recursos para entrenar un equipo fuerte, dedicado a negociar convenios. México considera los convenios como parte integral de su proceso de apertura económica y, por tanto, no mide las ventajas y desventajas de los convenios solo en términos tributarios. Hasta ahora, la evidencia indica que México no considera que los convenios le cuesten mucho en términos de recaudación. En años recientes, México también inició tratados bilaterales, y éstos incluyen el primer tratado latinoamericano celebrado con los Estados Unidos de América que entró en vigencia el uno de enero de 1994.⁸ México tiene una de las redes más extensas de tratados tributarios en Latinoamérica y está conformada por 24 convenios

3.5 VENEZUELA

A Venezuela, hay que tratarla como caso único. Primero, mantenía el sistema territorial hasta 2002. Durante mucho tiempo figuraba como el único país entre las siete principales economías de América Latina con tal sistema. Pero finalmente Venezuela adoptó el sistema de renta mundial. Segundo, históricamente mantiene más o menos el mismo nivel de

inversiones en el exterior, que el que los inversionistas extranjeros tienen en Venezuela. Los flujos de inversión hacen los convenios más interesantes para Venezuela.

Como todos saben, Venezuela ha experimentado bastante turbulencia económica en estos años, y la política de Venezuela sobre el tema ha variado a lo largo de los últimos diez años. Venezuela tiene más de diez convenios en vigencia y está negociando con diez o doce países más, entre ellos países como China, Rusia y Cuba. Unos de sus convenios tienen varios elementos temporales y limitados, debido al sistema territorial. Ahora que Venezuela tiene el sistema de renta mundial, hay un obstáculo menos. El convenio con los Estados Unidos, que llevó casi siete años en negociación, entró en vigencia a principio del 2000.

3.6 OTROS PAÍSES

Hay convenios entre los otros países de América Latina y el resto del mundo, pero los programas no son muy activos; tampoco hay gran interés por parte de los países desarrollados. Dos son las razones. Los otros países latinoamericanos en su mayoría continúan con sistemas territoriales, lo cual como ya se explicó involucra problemas técnicos. Además, a causa del tamaño pequeño de sus economías, estos países no resultan prioritarios para los países desarrollados.

4. VENTAJAS DE CELEBRAR CONVENIOS

4.1 Desde la perspectiva del país contratante:

- a. Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aun en el supuesto de modificación de la Ley interna.
- b. Consolidan bilateralmente un marco normativo predecible y seguro, que resulta vital para la toma de decisiones de los

inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.

c. Son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiere.³³

d. Facilitan que la Administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.

4.2 Desde la perspectiva de los Inversionistas:

a. Los convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición tributaria, los cuales no pueden ser alterados para los países contratantes.

b. Las empresas y los trabajadores pueden esperar que los tratados que siguen los modelos de las Naciones Unidas o de OCDE serán interpretados y aplicados consistentemente con los comentarios publicados.

c. Un convenio en principio no modifica el tratamiento común otorgado por la ley interna de un país. Sin embargo, normalmente fija límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos países. Por ejemplo, el convenio suele establecer tasas límites de retención en el país de la fuente para dividendos, intereses y regalías, reconociendo el derecho del país de residencia de gravar también dichas rentas, pero otorgando un mecanismo para neutralizar el pago efectuado en el país de la fuente evitando así la doble imposición.

- d. Bajo ninguna circunstancia un convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la Ley interna. Por ejemplo, el acordar una tasa de retención en la fuente sobre dividendos no implica que los inversionistas del otro país contratante se encuentren obligados a pagar dicha tasa de retención en tanto nuestra Ley no afecte los dividendos.
- e. El procedimiento amistoso, mediante el cual la Administración del propio país interviene en la solución de controversias, otorga seguridad al inversionista respecto de a la protección de sus legítimos intereses.
- f. La inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va a cambiar su política para obligar a los extranjeros a pagar más impuestos que los residentes.

5. FORTALECIMIENTO DE LA LABOR DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La suscripción de convenios otorga a las administraciones tributarias de ambos países prerrogativas, así permite el intercambio de información tributaria que ayuda a enfrentar la evasión en ambos países contratantes. El intercambio de información y el procedimiento amistoso (cooperación entre las administraciones tributarias) posibilitan, entre otros, el control de los precios de transferencia. Los convenios normalmente implican hasta cuatro formas de colaboración con la administración tributaria del otro país. Debe notarse al respecto que, de no haber convenio, podría ser ilegítimo compartir información tributaria con funcionarios de otro país. Las formas de colaboración suelen ser a través de:

- a. Sistema de intercambio automático: Los países transmiten información tributaria que obtienen como parte de sus actividades rutinarias. Ejemplo: Cada tres meses un país envía la lista de los residentes del otro país que recibieron dividendos o regalías en el primer país.

- b. Pedido específico: Si una administración necesita información de la administración del otro país puede solicitarla. La administración que recibe el pedido tiene la obligación de obtener la información utilizando todos los medios a su alcance. No obstante, ciertas restricciones, pues la administración que pide la información debe tener un interés tributario encontrándose imposibilitado de solicitar información que no corresponda a una investigación estrictamente fiscal.
- c. Intercambio voluntario: Si la administración de un país descubre, en el ejercicio de sus funciones, información que puede interesar a la administración del otro país el convenio autoriza a entregarla. No existe obligación, pero compartir información voluntariamente aumenta la probabilidad de que la otra administración ofrezca su colaboración en reciprocidad.
- d. Investigaciones y auditorías conjuntas: Es más eficiente estudiar en equipo los asuntos internacionales de un contribuyente relacionados con precios de transferencia, desplazamiento de personal y otros temas comunes y de interés para ambos países, facilitando el proceso incluso para el contribuyente.

Estas cuatro formas de intercambio de información no podrían estar al alcance de las administraciones tributarias ante la ausencia de un convenio; así por ejemplo: si Perú necesitara información de otro país para verificar una cuenta bancaria, el valor de un terreno, o cualquier tipo de información que no se provee bajo el sistema de intercambio automático, la administración tributaria del otro país tiene que usar los poderes de los que está investida para obtener y enviar la información solicitada.

TITULO CUARTO

PROPUESTA PERUANA DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

1. ASPECTOS GENERALES

La propuesta peruana de Convenio para Evitar la Doble Imposición Tributaria Internacional y Prevenir la Evasión Fiscal ha sido elaborada en base al modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), modelo que sirve actualmente de guía a la mayoría de países que celebran este tipo de convenios. No obstante, se incorporan algunos aportes del Modelo de las Naciones Unidas y otras características en base a un riguroso estudio de nuestra realidad tributaria.

Con la publicación realizada en calidad de Consulta Ciudadana en el Diario Oficial El Peruano con fecha 24 de mayo de 2001²¹, el Ministerio de Economía y Finanzas reafirmó su compromiso con la transparencia en sus decisiones y sobre todo tomó conocimiento de las observaciones, sugerencias y aportes de la ciudadanía y de los sectores interesados para perfeccionar la propuesta original.

Los elementos incluidos en la propuesta peruana son:

1. Se incluye como establecimiento permanente lo siguiente:
 - a. Los lugares relacionados a la exploración de recursos naturales siguiendo el Modelo de las Naciones Unidas, debido a que de lo contrario no podría gravarse en fuente las rentas atribuidas a la realización de actividades de exploración de recursos naturales, cuando exista renta generada relacionada a dicha actividad.
 - b. La prestación de servicios por una empresa cuando las actividades se realicen por un periodo que exceda de determinados días a pactar bilateralmente dentro de un periodo cualquiera de doce meses.
 - c. Las empresas aseguradoras cuando recauden primas en el territorio de otro estado o si aseguran riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente.

²¹ MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, Resultados de la Consulta Ciudadana sobre los Convenios para evitar la doble tributación internacional y para prevenir a evasión fiscal. Separata Especial del diario El Peruano, Lima 21 de junio del 2001.

2. Asimismo, se propone el pacto bilateral del plazo de duración de las construcciones para ser considerada establecimiento permanente y poder gravar las rentas que genere dicha actividad en el país de la fuente.
3. Para los efectos del cálculo de los límites temporales relacionados a la construcción y a los servicios empresariales, las actividades realizadas por empresas vinculadas a otra empresa, serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es vinculada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.
4. Se precisa que no se considerará como establecimiento permanente el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.
5. Se incluye en el concepto de intereses cualquier otra renta que la legislación del Estado de donde los intereses proceden, asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo.
6. Asimismo, como medida anti-elusiva se prevé que no se aplicará la tasa máxima si el propósito fuera obtener ventajas de lo previsto en el Convenio respecto a los intereses.
7. En el caso de los servicios prestados de manera independiente se opta por establecer un gravamen limitado en fuente, tal como lo establecen diversos países en sus convenios.

El objetivo final es contar con una propuesta base para negociaciones de Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y Prevenir la Evasión Fiscal que no sólo facilite la labor técnica de nuestros negociadores sino además que pueda trascender a los eventuales democráticos cambios de gobierno.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

2.1. PERSONAS COMPRENDIDAS

Los convenios se aplican normalmente a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes, independientemente de la nacionalidad.

En cuanto a la aplicación del Convenio a las sociedades de personas, Las legislaciones internas de los diversos países aplican regímenes diferentes a las sociedades de personas (partnerships). Las diferencias derivan esencialmente de que algunos países consideran a las sociedades de personas como unidades imponibles (a veces incluso como sociedades), mientras que otros no tienen en cuenta la existencia de la sociedad de personas y gravan individualmente a cada uno de los socios conforme su participación. Cuando la sociedad de personas se trate como una sociedad o se someta a imposición de la misma forma, puede entenderse que dicha sociedad de personas es residente del Estado contratante que grava la sociedad de personas con arreglo a los principios establecidos y por consiguiente, estando comprendida en el ámbito de aplicación del Convenio, tiene derecho a los beneficios del mismo. La finalidad de los convenios de doble imposición 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, no deben facilitar la evasión o el fraude fiscales. Pese a ello es necesario tomar en cuenta que la extensión de la red de convenios de doble imposición posibilita que, mediante la utilización de construcciones jurídicas artificiales, se puedan obtener a la vez las ventajas fiscales previstas en determinadas legislaciones internas y las reducciones impositivas establecidas en los convenios de doble imposición. Tal sería el caso, por ejemplo, si una persona (residente o no de un Estado contratante) actúa a través de una entidad jurídica constituida en un Estado principalmente para conseguir los beneficios de convenios que no podría obtener directamente.

Una solución al problema de las sociedades "ficticias" sería negar los beneficios del Convenio a una sociedad que no pertenezca, directa o indirectamente, a residentes del mismo Estado de residencia de la sociedad. Las disposiciones excluyentes pueden ser claras y fáciles de aplicar, aun cuando precisen asistencia administrativa en algunos casos. Constituyen instrumentos importantes mediante los cuales los Estados

que han establecido determinados privilegios en su legislación fiscal pueden evitar que tales privilegios sean utilizados en relación con el uso indebido de los convenios fiscales concluidos por ese Estado.

Las cláusulas generales de sujeción establecen que los beneficios de los convenios son aplicables por el Estado de la fuente solamente si las rentas en cuestión están sujetas a la imposición del Estado de residencia. Esto es básicamente conforme a la finalidad de los convenios, que consiste en evitar la doble imposición. Una disposición anti-elusión de este tipo podría estar redactada en los términos siguientes:

- a. Cuando las rentas procedentes de un Estado contratante se obtengan por una sociedad residente del otro Estado contratante, y una o más personas no residentes de ese otro Estado contratante.
- b. Detentan directa o indirectamente o a través de una o más sociedades cualquiera que sea su residencia, un interés sustantivo en dicha sociedad, en forma de participación o de otro modo, y
- c. Ejercen directa o indirectamente, de forma individual o conjuntamente, la gestión o el control de dicha sociedad, cualquier disposición de este Convenio que reconozca una exención o reducción impositiva será aplicable solamente a las rentas sujetas a imposición en el Estado mencionado en último lugar con arreglo a las reglas generales de su legislación fiscal.

2.2. IMPUESTOS COMPRENDIDOS

Se define el ámbito de aplicación del Convenio: Los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio; la expresión “impuestos directos”, mucho más imprecisa, ha sido abandonada. Es irrelevante la autoridad por cuenta de la que se aplican dichos impuestos: Puede tratarse del propio Estado, de sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. También es indiferente el sistema de exacción.

Por ingreso directo o por retención en la fuente, en forma de recargos o de impuestos complementarios, etc.

Se define lo que debe entenderse por Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Dichos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquiera de sus componentes. Comprenden también los impuestos sobre los beneficios y las ganancias derivadas de la venta de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías. La definición se extiende, por último, a los impuestos percibidos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas (payroll taxes; Lohnsummensteuer en Alemania; taxe sur les salaires en Francia). Las contribuciones a la Seguridad Social u otras cargas similares no tendrán la consideración de «impuestos sobre el importe total de los salarios» cuando exista una relación directa entre la exacción y las ventajas individuales recibidas en contrapartida.

Es obvio que en la aplicación de los impuestos, las cargas accesorias seguirán las mismas reglas que la obligación principal.

La propuesta no nos habla de «impuestos ordinarios» ni de «impuestos extraordinarios». En principio, se podría considerar justificada la inclusión de los impuestos extraordinarios pero la experiencia ha demostrado que tales impuestos se establecen, por lo general, en circunstancias muy especiales. De esta forma, los Estados contratantes quedan libres para restringir el ámbito de aplicación del Convenio a los impuestos ordinarios, para extenderlo a los extraordinarios, o incluso para convenir disposiciones especiales.

Se prevé la enumeración de los impuestos vigentes en el momento de la firma del Convenio. La relación no tiene un valor limitativo. Sirve de ilustración a los apartados precedentes. En principio, sin embargo, se incluirá la relación completa de los impuestos establecidos por cada Estado y cubiertos por el Convenio en el momento de la firma.

Puesto que la relación de impuestos que figuran es meramente declarativa, este apartado prevé la aplicación del Convenio a todos los impuestos de naturaleza idéntica o análoga

Que se añadan a los actuales o les sustituyan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio. Esta disposición es necesaria para evitar la

inoperancia del Convenio si uno de los Estados modifica su legislación fiscal.

Cada Estado se compromete a notificar al otro las modificaciones introducidas en su legislación fiscal comunicándole al final de cada año, si fuera necesario, una relación de los impuestos nuevos o reemplazados durante el mismo.

2.3. DEFINICIONES²²

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

- a. **el término "Perú"** significa la República del Perú;
- b. **las expresiones "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante"** significan, según lo requiera el contexto, Perú o el otro país contratante.
- c. **el término "persona"** comprende las personas naturales, las sociedades, sociedades conyugales y sucesiones indivisas y cualquier otra agrupación de personas;
- d. **el término "sociedad"** significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- e. **las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante"** significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de Perú y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- f. **la expresión "tráfico internacional"** significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
- g. **la expresión "autoridad competente"** significa en Perú, el Ministro de Economía o su representante autorizado;
- h. **el término "nacional" significa:**

²² MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, obra citada.

- cualquier persona natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; o
- cualquier persona jurídica o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.

Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado cualquier 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 impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho.

En el Modelo propuesto se ha excluido de la definición de “nacional” a la sociedad de personas debido a que ya se encuentra incluida en la mención que hace el convenio de persona jurídica.

i. Residente: La definición de residente es importante para varios propósitos, principalmente porque el Convenio va a ser aplicable, en principio, solamente a las personas que son residentes de uno a ambos Estados contratantes. A los efectos del 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.

La definición de residente sigue al de la ley peruana respecto a las personas físicas. En el caso de personas jurídicas, hay dos reglas generales aceptadas internacionalmente: lugar de constitución y lugar de dirección. La legislación peruana establece que una persona jurídica es domiciliada para efectos del Impuesto a la Renta cuando se constituye en el país. Por esta razón, es conveniente incluir de manera expresa como

puntos de conexión, la sede de dirección y el lugar de constitución, dado que el Modelo OCDE no los incluye. Asimismo, el artículo incluye reglas expresas para el caso de que una persona sea residente de los dos países contratantes. En el supuesto de residentes distintos a las personas naturales, el modelo propuesto, opta por el criterio de preferencia de nacionalidad a diferencia del modelo OCDE en el que prima la sede de dirección efectiva. Adicionalmente, se prevé que en los casos de conflicto y ausencia de acuerdo la persona no tendrá derecho de exigir ningún beneficio del convenio.

j. Establecimiento permanente: El concepto de Establecimiento Permanente es recogido por la legislación comparada y la legislación peruana. Dicho concepto es importante en el Convenio debido a que determinará el gravamen en el país de la fuente de la renta que dichos establecimientos generen, ya que la actividad es suficientemente sustancial como para poder determinar un nexo impositivo.

La expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, 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.
- g. una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior al número de meses a pactar bilateralmente,
- h. 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 determinado número de días a pactar bilateralmente, dentro de un período cualquiera de doce meses.

Respecto al establecimiento permanente el Modelo propuesto incluye como establecimiento permanente lo siguiente:

- Los lugares relacionados a la exploración de recursos naturales siguiendo el Modelo de las Naciones Unidas, debido a que de lo contrario no podría gravarse en fuente las rentas atribuidas a la realización de actividades relacionadas a la exploración de recursos naturales, o cuando exista renta de terceros relacionada a dicha actividad.
- La prestación de servicios por una empresa cuando las actividades se realicen por más de determinado número de días a pactar bilateralmente dentro de un periodo cualquiera de doce meses.
- Las empresas aseguradoras cuando recauden primas en el territorio de otro Estado o si aseguran riesgos situados en él por medio de un representante distinto de un agente independiente.
- El Modelo propuesto se refiere al ajuste de las rentas imponibles originado por precios de transferencia. La propuesta deja a criterio de los Estados contratantes el ajuste correlativo de precios en el segundo país cuando hay ajuste en el primero.

Asimismo, el plazo de duración de las construcciones para ser considerada establecimiento permanente y poder gravar las rentas que genere dicha actividad en el país de la fuente tendrá que ser pactado bilateralmente (el modelo OCDE establece 12 meses, mientras que el modelo de la ONU considera 6 meses).

Por último, a los efectos del cálculo de los límites temporales relacionados a la construcción y a los servicios empresariales, realizados por empresas vinculadas a otra empresa, serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es vinculada, si

las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.

De otro lado, se precisa que no se considerará como establecimiento permanente el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.

k. Imposición de rentas de bienes inmuebles: El Convenio contiene la regla generalmente aceptada de que la renta proveniente de la propiedad inmueble puede ser gravada en el Estado en el que la propiedad está situada.

De esta forma se establece que 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.

La expresión “bienes inmuebles” tiene en el Convenio 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 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. Las naves y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

l. Imposición de los beneficios empresariales: 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.

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.

II. Imposición del transporte marítimo y aéreo: Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el país de residencia. El Modelo propuesto refleja el principio que el transporte internacional debe ser gravado en el país de residencia, modificando el Modelo OCDE que adopta el criterio de sede de dirección.

Adicionalmente, se especifican los beneficios correspondientes a la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional. Asimismo, se especifica el significado de la expresión “explotación de nave o aeronave”.
m. Imposición en el caso de empresas vinculadas económicamente: Cuando 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 una misma persona participe 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 no vinculadas, 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.

El Modelo propuesto se refiere al ajuste de las rentas imponibles originado por precios de transferencia. La propuesta enfatiza que queda a criterio de

los Estados contratantes el ajuste correlativo de precios en el segundo país cuando hay ajuste en el primero.

n. Imposición de los dividendos: Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en el Estado de residencia. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Bilateralmente se acuerda las tasas máximas a aplicar en el país de la fuente.

En resumen, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante se someten a imposición en ambos Estados. Sin embargo, respecto del Estado donde reside la sociedad que paga los dividendos, se establecen dos tasas diferenciadas dependiendo de si el accionista es una sociedad y si tiene un control mayoritario de la empresa que recibe los dividendos. El porcentaje de control se establece en la negociación bilateral, estableciendo el Modelo OCDE tasas máximas del 5% (sociedad con participación mayoritaria de 25%) y 15% (demás casos).

Sin embargo, debe tomarse en consideración que actualmente este límite (tasa máxima) no se aplicará en el caso de dividendos que se repartan de una sociedad residente en Perú (dividendos de fuente peruana) dado que este tipo de dividendos se encuentra inafecto.

ñ. Imposición de los intereses: Los intereses pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente de otro Estado Contratante se someten a imposición en ambos Estados. Pero respecto del Estado donde reside la persona que paga los intereses, se aplican límites a determinar bilateralmente, a diferencia del Modelo OCDE que fija la tasa máxima en 10%.

Se incluye en el concepto de intereses cualquier otra renta que la legislación del Estado de donde los intereses proceden, asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo. Asimismo, como otra medida antielusiva el Modelo propuesto prevé que no se aplicará la tasa

máxima si el propósito fuera obtener ventajas de lo previsto en el Convenio respecto a los intereses.

o. Imposición de las regalías: La legislación tributaria peruana actualmente grava las regalías con una retención del 30%. El modelo de Convenio de la OCDE elimina la posibilidad de que el país de fuente grave las regalías. Sin embargo, el Modelo propuesto incluye una tasa máxima de gravamen en el país fuente de las regalías a ser pactada bilateralmente.

Asimismo, dentro del concepto de regalías, se incorporan las cantidades de cualquiera clase pagadas por el uso, o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos. Se precisa que las regalías proceden de un Estado contratante cuando el deudor es residente de ese Estado o tiene un establecimiento permanente, para evitar interpretaciones en el sentido de considerar, por ejemplo, como país fuente donde se utiliza los derechos, patentes, equipos, entre otros. Asimismo, como medida anti-elusiva se prevé que no se aplicará la tasa máxima si el propósito fuera obtener ventajas de lo previsto en el Convenio respecto a las regalías.

p. Imposición de las ganancias de capital: El Modelo propuesto regula la forma en que se gravarán las ganancias de capital. En este sentido se establece que las derivadas de inmuebles se pueden gravar en la fuente y que las ganancias de capital derivadas de naves o aeronaves usadas en el comercio internacional se gravan en el país de residencia. Otras ganancias de capital, que no pertenezcan a un lugar fijo, se gravan sólo en el país de residencia.

Asimismo, se modifica el Modelo OCDE respecto a ganancias derivadas de la enajenación de otros bienes distintos a los previstos por este artículo, las cuales sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que reside el transmitente. El modelo propuesto deja abierta la posibilidad de gravar en fuente dichas ganancias de capital.

q. Imposición de los servicios personales independientes: 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 (fuente), pero el impuesto exigible no excederá de un porcentaje del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades a pactar bilateralmente, excepto en el caso en que este residente disponga de una base fija en ese otro Estado a efectos de llevar a cabo sus actividades o permanezca en dicho otro Estado por un periodo o periodos que en total sumen o excedan determinado número de días a pactar bilateralmente, dentro de un periodo cualquiera de doce meses. En estos últimos casos, dichas rentas podrán someterse a imposición en ese otro Estado y de acuerdo a la legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija o en la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas en el otro Estado, según corresponda.

El convenio modelo de la OCDE restringe el derecho de gravar en el país de fuente si la persona que presta tales servicios no tiene una base fija en dicho país.

Actualmente en el Perú la prestación en el país de servicios profesionales independientes se grava con una tasa efectiva de 24% desde el primer día, sin tomar en consideración la existencia de base fija o la permanencia de la persona en el país.

Cualquier tasa efectiva inferior a 24% implicaría una concesión por parte de Perú, por lo que en el convenio propuesto se opta por establecer un gravamen limitado en fuente.

La opción considera dos excepciones (I) el caso en que el residente disponga de una base fija en ese otro Estado a efectos de llevar a cabo sus actividades o (II) el residente permanezca en el otro Estado por un periodo o periodos que en total sumen o excedan determinado número de días a pactar bilateralmente, dentro de un periodo cualquiera de doce meses. En estos últimos casos, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado y de acuerdo a la legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija o en la

parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas en el otro Estado, según corresponda.

r. Imposición de los servicios personales dependientes: 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 (residencia).

No obstante, 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 el receptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de determinado número de días a pactar bilateralmente, en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año tributario considerado, y las remuneraciones se pagan por, o en nombre de una persona que no sea residente del otro Estado, y las remuneraciones no se imputen a un establecimiento permanente o una base fija que una persona tenga en el otro Estado.

En principio, el modelo propuesto recoge el Modelo OCDE salvo en las excepciones, en tanto utiliza la palabra “persona” en lugar de empleador a efecto de gravar en fuente si cualquier persona residente en el país fuente paga la remuneración.

s. Imposición de las dietas de directores y similares: 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.

t. Imposición a artistas y deportistas: 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. Esta cláusula no se contrapone con la ley peruana, sin embargo se especifica que las rentas de los artistas y deportistas incluyen las que se obtengan de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante relacionada con su renombre como artista del espectáculo o deportista.

u. Imposición de pensiones: 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 un porcentaje máximo del importe bruto de las pensiones. El Modelo propuesto opta por asegurar gravamen en el país de la fuente, incluyendo una tasa máxima a ser pactada bilateralmente.

v. Imposición a los Funcionarios Públicos: 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.

w. Imposición a estudiantes: Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o formación práctica un estudiante, 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.

En resumen, las cantidades que un estudiante recibe del otro Estado Contratante para cubrir sus gastos sólo pueden someterse a imposición en el Estado de su residencia original. Se ha adoptado la redacción del Modelo OCDE.

x. Imposición de otras rentas: Las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas expresamente en los artículos del modelo de

Convenio propuesto y que provengan del otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante. Este artículo es una disposición residual que comprende a todas las rentas no reguladas anteriormente, como por ejemplo casinos, bingos, tragamonedas, alimentos etc.

El Convenio propuesto establece que dichas rentas pueden someterse en el país fuente, a diferencia del Modelo OCDE que las grava sólo en el país de residencia.

y. Imposición del patrimonio: 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.

Se incluye la disposición citada siguiendo la metodología de los convenios internacionales, que contempla entre sus objetivos la eliminación de la doble imposición del patrimonio. Debe tenerse en cuenta que actualmente en el Perú no existe un impuesto patrimonial de carácter nacional. Sin embargo, la cláusula se incluye en la eventualidad que el Estado con el que se negocia un convenio, considere su existencia.

z. Eliminación de la doble imposición: Establecen los métodos para la eliminación de la doble tributación. El método para evitar la doble imposición debe ser elegido sobre la base del análisis de nuestra legislación doméstica de país en relación a la legislación del país con el cual se negocia, dado que los Sistemas del Impuesto a la Renta de cada país tiene sus propias características.

El Método de exención establece que cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas 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, salvo el caso de dividendos e intereses, en los que se admitirá deducción en el impuesto. El Método de imputación prevé que cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas 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 admitirá 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; sin embargo, no podrá exceder de la parte del Impuesto sobre la Renta, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

La legislación del Impuesto a la Renta del Perú, adopta el sistema de crédito (método de imputación) a efecto de eliminar unilateralmente la doble imposición; sin embargo, mediante convenio existe la posibilidad de otorgar, adicionalmente al crédito directo previsto por ley, el crédito indirecto de primer nivel, de esa forma se permitirá acreditar adicionalmente al impuesto pagado (o retenido) por el propio contribuyente, el impuesto que hubiere gravado a la sociedad que reparte el dividendo al residente peruano.

a.a. Intercambio de información: El intercambio de información entre las autoridades competentes de ambos países constituye un componente muy importante para mejorar el control de la evasión y la elusión internacional.

Así se prevé que las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el 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. Adicionalmente se establece que la información intercambiada también pueda ser utilizada para determinar el Impuesto General a las Ventas.

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.

3. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LOS CEDTI

El concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. Un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que ésta realice su actividad por medio de un estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel.

El concepto de establecimiento permanente es fundamental para definir la competencia para tributar los beneficios de las actividades empresariales, entre los países partícipes en una Convención para evitar la doble tributación internacional. (CEDTI)

Reiteradamente, se ha afirmado que aquel concepto tiene un carácter restrictivo para la aplicación plena del principio de tributación en el país de la fuente, toda vez que no basta el desarrollo de una actividad generadora de beneficios en su territorio, sino que además por este concepto se exige que tal actividad presente un cierto grado de permanencia. Desde otro punto de vista, también se podría afirmar que limita la tributación basada en el principio de residencia, puesto que reconoce competencia al país de la fuente para tributar, aunque con ciertas condiciones, beneficios obtenidos por empresas residentes de un determinado país.

Podría concluirse, que el concepto de establecimiento representa un "puente" entre las pretensiones fiscales del país de la fuente y del país de la residencia.

Se define la expresión «establecimiento permanente» como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- a. Existencia de un «lugar de negocios», esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- b. Debe de ser «fijo», esto es, un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- c. Realización de las actividades de la empresa, esto significa, normalmente, que personal de la empresa realiza las actividades en el Estado en que está situado el lugar fijo.

No se ha seguido el criterio del carácter productivo de su actividad. En el marco de una organización empresarial es ciertamente axiomático que cada parte contribuye a la productividad del conjunto. De ello no se sigue necesariamente en todos los casos que por el hecho de que un establecimiento particular tenga un «carácter productivo» en el marco general de la organización, deba considerarse un establecimiento permanente al que pueden atribuirse propiamente los beneficios a efectos de la imposición en un territorio determinado.

La expresión «lugar de negocios» cubre cualquier local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y ésta simplemente dispone de cierto espacio. No importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalación o medios, o disponga por otra causa de ellos. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un espacio dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de

manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros).

El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.

Según la definición, el lugar de negocios debe ser «fijo». En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es suficiente que el equipo permanezca en un lugar determinado pero tiene que tener cierto grado de permanencia. Si el lugar de negocios no se ha establecido para fines puramente temporales, puede constituir un establecimiento permanente incluso aunque de hecho exista solamente durante un período muy corto de tiempo debido a la especial naturaleza de la actividad o porque, a causa de circunstancias particulares (ejemplo, la muerte del contribuyente o el fracaso de la inversión), se haya liquidado prematuramente. Cuando un lugar de negocios que en principio debía tener corta duración se mantiene durante un período que impide su consideración como temporal, se convierte en un lugar fijo de negocios y, en consecuencia y retroactivamente, en un establecimiento permanente.

Se establece una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos de establecimiento permanente.

Se enumeran algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general y que no constituyen establecimiento permanente aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios. Todas estas actividades tienen como característica común su carácter preparatorio o auxiliar.

La letra a) se refiere al caso de una empresa que utiliza instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías. La letra b) se refiere a las existencias de mercancías en sí mismas y establece que el mantenimiento de existencias no se considerará establecimiento permanente si tiene por objeto el almacenamiento, la exposición o la

entrega de las de bienes o mercancías de una empresa para ser transformadas por una segunda empresa en nombre o por cuenta de la empresa mencionada en primer lugar. La referencia a la captación de información de la letra d) comprende el caso de la oficina de un periódico, que no es sino uno de los muchos «tentáculos» de la oficina central; exonerar a las oficinas de este tipo supone, simplemente, extender la noción de «mera compra».

La letra e) establece que un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar no constituye establecimiento permanente. Es difícil a menudo distinguir entre las actividades que tienen carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al objeto general del conjunto de la empresa no realiza una actividad preparatoria o auxiliar. Así, por ejemplo, cuando una empresa tenga por objeto prestar asistencia en la ejecución de contratos de patente o de cesión de know-how, un lugar fijo de negocios de la empresa que realice esa actividad no podrá beneficiarse de las disposiciones de la letra e). Un lugar fijo de negocios cuya función sea la gestión de la empresa, o incluso solamente de parte de la misma, no se considera que realiza una actividad preparatoria o auxiliar pues tales actividades ejecutivas exceden esa consideración.

Conforme a la letra f), el hecho de que un lugar fijo de negocios realice una combinación de las actividades mencionadas en las letras a) a e) de ese apartado no significa por sí solo que existe un establecimiento permanente. Generalmente se acepta que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si hay una persona en ese Estado que actúa para la empresa en determinadas condiciones, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado.

Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los «agentes dependientes», esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes y dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas. Esta disposición se basa, en la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen. En tal caso, la persona tiene suficiente autoridad para vincular a la empresa en las actividades empresariales en el Estado considerado. El empleo del término «establecimiento permanente» en este contexto supone, naturalmente, que esa persona utiliza su autoridad repetidamente y no sólo en casos aislados.

Una persona autorizada para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa puede considerarse que ejerce su autoridad «en ese Estado», incluso si el contrato se firma por otra persona en el Estado en que la empresa esté situada.

Una empresa de un Estado contratante que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad ya que es por sí mismo una empresa separada. No constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe, si:

- a. Es independiente de la empresa, jurídica y económicamente, y
- b. Actúa en el ejercicio normal de su actividad

Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. No puede decirse que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que económicamente entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades empresariales. Si, por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además

actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para concluir contratos.

Se admite generalmente que el hecho de la existencia de una filial no constituye por sí solo a esa filial en establecimiento permanente de la matriz. Ello se deriva del principio según el cual a efectos fiscales tal filial constituye una entidad jurídica independiente. El hecho de que la actividad de la filial se dirija por la sociedad matriz no bastará para considerar a la filial como un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

Una filial constituirá, sin embargo, establecimiento permanente de la sociedad matriz si tiene poderes, y los ejerce habitualmente, para concluir contratos en nombre de la sociedad matriz. Las consecuencias serán las mismas que en el caso de cualquier otra sociedad independiente. Las mismas reglas serán aplicables a las actividades que una filial realice para cualquier otra filial de la misma sociedad.

4. RÉGIMEN APLICABLE POR CATEGORÍA DE RENTAS:

Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el estado de la fuente o situación:

- a. Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación,
- b. Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y
- c. Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

Las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin limitación alguna:

Pueden gravarse sin ninguna limitación en el estado de la fuente o situación son las siguientes:

- Rendimientos de bienes inmuebles situados en dicho Estado (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas y forestales),

ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan.

- Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente, y patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte del activo de dicho establecimiento permanente; se hace una excepción, sin embargo, si el establecimiento permanente se dedica al transporte marítimo internacional, el transporte por aguas interiores o el transporte aéreo internacional;

- Rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona.

- Rendimientos de los servicios personales independientes imputables a una base fija situada en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha base fija y patrimonio representado por los bienes muebles pertenecientes a la misma.

- Participaciones de consejeros pagadas por una sociedad residente en dicho Estado.

- Remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un período que no exceda de 183 días en cualquier período de 12 meses que comience o termine en el período impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado.

- Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un empleo en el sector público, bajo ciertas condiciones.

Categorías de renta que pueden someterse a una imposición limitada en el estado de la fuente:

- Dividendos: En el caso de que la participación que genera los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o una base fija situados en el Estado de la fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, y al 15 por 100 de su importe bruto en otros casos;

- Intereses: En las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal de mercado.

Las restantes categorías de renta o de patrimonio que no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación:

Como regla general, sólo pueden someterse a imposición en el estado de residencia del contribuyente.

- Esto es válido, por ejemplo, para los cánones, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios, las pensiones del sector privado, las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica, el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios.

- Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves y el patrimonio representado por dichos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

- Los beneficios empresariales y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes no imputables a un establecimiento permanente o a una base fija en el Estado de la

fuentes sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia.

5. TIPOS DE REGLAS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos clases de reglas:

- Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de la residencia.
- En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo, en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente o situación un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de la residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición. El Convenio deja a los Estados contratantes la elección entre dos métodos, el de exención y el de imputación.
 - a. **Método de exención:** Las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;
 - b. **Método de imputación:** Las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de la residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales.

6. DISPOSICIONES ESPECIALES

El Convenio contiene varias disposiciones especiales. Dichas disposiciones se refieren a:

- La eliminación de la discriminación fiscal en determinadas circunstancias.
- El establecimiento de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del Convenio.
- El intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes.
- Tratamiento fiscal de los miembros de representaciones diplomáticas y oficinas consulares con arreglo al Derecho Internacional.
- La extensión territorial del Convenio.

TITULO QUINTO

**LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICIÓN: ANÁLISIS DE SUS VENTAJAS E
INCONVENIENTES**

1. LOS EFECTOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

Como ha quedado expuesto, la finalidad fundamental de los convenios es la de evitar la doble imposición tributaria sobre las rentas y ganancias sujetas a dos jurisdicciones fiscales. Por tanto, la consecución de su propio objetivo ya supone efectos positivos derivados de la existencia de los mismos.

Pero además de esta finalidad de lucha contra la doble imposición y de fomento de una fiscalidad neutral, la existencia de convenios conlleva una serie de consecuencias y efectos positivos que alcanzan aspectos de índole diversa: jurídicos, económicos, técnicos, políticos, etc. Estas consecuencias convierten a los convenios además de una solución técnica tributaria a la doble imposición, en un instrumento de potenciación de las relaciones económicas y políticas entre los estados firmantes. Vamos a continuación a analizar las ventajas derivadas de la existencia de dichos convenios

2. VENTAJAS DE CELEBRAR CONVENIOS

Desde la perspectiva del país contratante, los Convenios:

- a. Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aun en el supuesto de modificación de la Ley interna.
- b. Consolidan bilateralmente un marco normativo predecible y seguro, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.
- c. Son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén

acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiere.

- d. Facilitan que la Administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.

A. VENTAJAS DE CARÁCTER JURÍDICO GENERAL

Los convenios son acuerdos entre dos países sobre el régimen fiscal que van a aplicar a aquellos sujetos y rentas sobre las que ambas jurisdicciones fiscales tengan competencia; es decir, nos encontramos ante una suerte de contrato de reparto de soberanía fiscal, que establece con claridad las reglas del juego en el aspecto fiscal de las relaciones económicas entre ambos países.

Por tanto, en cuanto acuerdo o contrato, con un contenido claro, y una vocación permanente, estos convenios suponen la creación de un marco jurídico estable de las consecuencias fiscales de cualquier operación que afecte a ambos estados. La existencia de dicho marco proporcionará, por tanto, seguridad jurídica a quienes actúen o lleven a cabo operaciones económicas entre ambos países.

Este escenario de seguridad jurídica, que es un efecto positivo en sí mismo, tiene especial relevancia sobre aquellas operaciones económicas con vocación de continuidad en el tiempo, como es el caso de las inversiones directas. Cuando un agente económico se plantea decisiones de inversión, que lógicamente se van a ver afectadas por el marco jurídico aplicable, la existencia de estos acuerdos fiscales, en primer lugar, establecen con claridad el régimen jurídico-fiscal vigente; y en segundo lugar, le transmiten la idea de que ese régimen actual será el escenario en el que se van a mover en los próximos años.

Así pues, el fomento de las operaciones económicas estables y duraderas siempre se verá favorecido por el escenario de seguridad jurídica que supone la firma de estos convenios. Una consecuencia derivada de este

escenario de seguridad jurídica creíble es el efecto de "fidelización" observando en algunos casos. En estos, la llegada de inversión en proyectos con rentabilidad a largo plazo se ha producido cuando se han dado estas condiciones de seguridad jurídica en general, fruto de los compromisos contraídos por los poderes públicos. En este conjunto de compromisos, los Convenios para evitar la doble imposición juegan un papel importantísimo, dando seguridad al régimen fiscal de las inversiones y contribuyendo a la imagen general de estabilidad.

Por otro lado, la seguridad jurídica en el ámbito fiscal viene además potenciada por la propia naturaleza jurídica de los convenios. Dichos convenios son Tratados Internacionales y, como tales, suelen requerir del refrendo legislativo para su ratificación o anulación

En el Perú, las normas constitucionales que regulan la celebración y aprobación de los Tratados son los artículos 55, 56 y 57 ²³y, a nivel legal, la Ley 26647.

De acuerdo con dichas normas, los tratados que creen, modifiquen o supriman tributos deben ser aprobados por el Congreso mediante Resolución Legislativa antes de su ratificación, mediante Decreto Supremo, por el Presidente de la República.

Igualmente aquellos tratados que establecen disposiciones para evitar la doble imposición deben seguir el mismo procedimiento en tanto versan sobre una manifestación de soberanía del Estado, la potestad tributaria.

El artículo 3 de la Ley 26647 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 cumpla 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 se incorporen al derecho nacional.

²³ Bernales Ballesteros, Enrique; La Constitución de 1993. Análisis Comparado-Editora Rao S.R.L. 5ta. Edición. Lima 1999.

Para finalizar, también refuerzan este marco de seguridad las siguientes cuestiones derivadas de los convenios, que se comentarán con detalle más adelante:

- a. La realización de un reparto justo y claro de soberanía fiscal entre los Estados firmantes.
- b. El que en ellos se establezca la forma mediante la cual se va a procurar la eliminación de la doble imposición (método de exención o de imputación),
- c. El establecimiento de reglas para resolver cuestiones litigiosas,
- d. El establecimiento de mecanismos para solucionar aquellas situaciones en las que el contribuyente no esté de acuerdo con la aplicación que del convenio se realice.

B. VENTAJAS DE CARÁCTER POLÍTICO: LA CONDICIÓN DE "SOCIO POLÍTICO"

La firma de un convenio, como ya hemos señalado, es la firma de un tratado internacional entre dos países soberanos. Aunque el contenido del mismo se circunscribe al régimen fiscal de las relaciones económicas entre los mismos, tienen también un significado político en cuanto acuerdo de renuncia de soberanía. Es por tanto, una muestra de buenas relaciones políticas.

Esta naturaleza política de los convenios se ve acentuada por una práctica cada vez más frecuente, como es la de vincular todos los aspectos económicos, comerciales y fiscales en los acuerdos internacionales de carácter político-económicos suscritos por ciertos países. En concreto, la idea es la de considerar a aquel país con el que se establecen este tipo de acuerdos como "socios políticos", de forma que los acuerdos sobre política comercial, ayudas al desarrollo, cooperación y asistencia técnica y convenios fiscales se consideren como parte de un todo, recibiendo mejor trato quien mejor aquellos países que se hayan hecho acreedores de esa consideración de socio político.

Esta ha sido una práctica habitual en países como Francia, que tradicionalmente ha desarrollado una política exterior estructurada en estos aspectos. España está empezando a adoptar medidas en este sentido, desarrollando igualmente una política económica exterior coherente y estructurada.

En este contexto, puede ser muy útil contar con convenios suscritos como muestra de disposición favorable a ser considerado como "socio político" de los países con los que se haya firmado, pudiendo de esta forma ser especiales beneficiarios de otras medidas de política económica favorable. Como ejemplo, podemos citar el caso de Méjico, que actualmente está negociando la firma de un tratado económico global con la Unión Europea que alcanzaría a todos los aspectos antes señalados, y que le convertiría en un socio preferente de la Unión Europea.

C. VENTAJAS DE CARÁCTER ECONÓMICO

El fomento de las inversiones directas, al tratar en el primer capítulo las inversiones directas en el exterior, estuvimos analizando los factores de los que dependía la misma. En ese apartado, acabamos concluyendo que la realización de las mismas dependía de un amplio elenco de factores, entre los que se encontraba el marco jurídico en general y el mercantil-fiscal en particular.

Al enumerar esos factores, vimos que muchos de ellos podían ser considerados como estructurales y, por tanto, independientes de la actuación de los poderes públicos y los agentes privados; pero sobre otro si existía la posibilidad de influir, de forma que la adopción de medidas sobre estos factores supondría un apoyo o fomento de las inversiones directas.

La definición de un marco fiscal cierto y estable, sin ser el principal factor del que depende, sí ayuda a definir un escenario atractivo a la inversión directa, por lo que podríamos hablar de los efectos económicos derivados de esta inversión como efectos económicos favorecidos o impulsados por los convenios para evitarla doble imposición.

En este sentido, podemos citar como efectos económicos de la inversión directa los siguientes:

a. Permite financiar la expansión de la planta productiva del país, con lo que se produce un aumento de la producción nacional, y una mejora en las condiciones de producción (por ejemplo, de la productividad).

b. Se produce un aumento del empleo, tanto directo como indirecto. Efectivamente, no sólo aquellas empresas o industrias en las que se invierte crecen y aumentan el número de empleados, sino que se genera en muchas de ellas (banca, industrias extractivas, etc.) un importante volumen de empleo indirecto.

c. Aumenta la transferencia de tecnología de vanguardia; de esta forma, los países receptores de inversión directa acceden a un tipo de tecnología que de otra forma les estaría vedada.

Además, esto tiene un efecto inducido beneficioso sobre la investigación y la generación de tecnología nacional.

d. Todo lo anterior coadyuva a generar unas condiciones macroeconómicas más atractivas, lo que a su vez puede atraer nueva inversión. Es frecuente que empresas que deciden salir al exterior vuelvan su vista hacia países en los que la experiencia inversora de otras empresas nacionales haya sido satisfactoria.

e. Por otra parte, al analizar el comportamiento de los agentes privados y su estrategia de inversión directa en el exterior, vimos que la decisión de invertir en el exterior venía determinada fundamentalmente por dos razones (aparte de por supuesto ciertas variables exógenas que delimitan el contexto económico internacional en cada momento):

- La mejora del acceso a los mercados, y
- La reducción de los costes operativos

Pues bien, aceptando la validez de este postulado, debemos concluir que la existencia de Convenios para evitar la doble imposición favorece ambas razones: La primera de ellas porque al establecer un marco cierto de

consecuencias fiscales, elimina la incertidumbre en uno de los aspectos de las condiciones de la inversión (lógica consecuencia de la mayor seguridad jurídica a la que nos hemos venido refiriendo); y la segunda porque un convenio de este tipo, en la medida en que evita situaciones de doble imposición que de otra forma tendrían difícil solución, reduce la factura fiscal de la inversión, mejorando de esta forma la rentabilidad financiero-fiscal de la misma.

En definitiva, se promueven la inversión y se mejoran las condiciones macroeconómicas y políticas, favoreciéndose de este modo el fenómeno de la fidelización a que antes nos referimos.

Por otro lado, la existencia de estos convenios también tiene consecuencias en lo que al diseño de la política económica se refiere; en concreto nos referimos a las políticas destinadas al fomento de las inversiones directas procedentes del exterior. Tal y como se puso de manifiesto en el análisis realizado del problema de la doble imposición, la elección del método adoptado en la legislación interna para evitar la doble imposición (Exención o imputación) no es neutral en sus efectos sobre la inversión procedente del exterior. En concreto, el método de exención, adoptado por parte del país de residencia, permite que el país de la fuente (que recibe la inversión) establezca los incentivos que desee sin que cuando se incorporen los beneficios a la base imponible del país de residencia aquellos se vean eliminados o minorados. Pero por otra parte, con este método se favorece la repatriación de los beneficios, al no estar gravados cuando se repatrían.

Por el contrario, el método de imputación elimina los beneficios que el país de la fuente pueda establecer (ya que al volver la renta al país de residencia se le aplica el régimen tributario interno) pero, por la misma razón, puede suponer un desincentivo a la repatriación de beneficios.

En este sentido, al establecerse en los convenios los tipos de mecanismos que se aplicarán en la resolución de la doble imposición, los países contratantes pueden inclinarse por el método que más convenga a sus objetivos de política sobre inversiones exteriores.

D. VENTAJAS DE CARÁCTER TÉCNICO-FISCAL

La existencia de convenios soluciona una serie de problemas técnicos derivados de las fricciones entre las legislaciones internas de los estados firmantes, algunos de los cuales ya planteamos al analizar en el capítulo III la problemática subsistente a la adopción de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición.

En concreto, los convenios presentan las siguientes posibilidades técnicas: Soluciona problemas prácticos de coordinación entre las legislaciones internas de los países signatarios. Estos problemas que son fuente directa de doble imposición son:

- Permite delimitar claramente el marco de colaboración entre las dos administraciones tributarias implicadas, ya que establece perfectamente quiénes son las personas y cuáles los impuestos a los que van alcanzar las medidas de coordinación de los modelos de convenios tanto de la OCDE y la ONU).

Al tiempo, también da seguridad jurídica en la medida que quienes se encuentren en el ámbito objetivo o subjetivo de aplicación de los mismos, saben que tienen un tratado internacional que ampara sus relaciones económicas, en lo que a las consecuencias fiscales de las mismas se refiere.

- Soluciona los problemas que puedan venir provocados por una diferente concepción o definición de los sujetos susceptibles de gravamen; así, los convenios permiten conciliar las definiciones de lo que en cada legislación interna se entiende por persona, sociedad, empresa autoridad competente, nacional, residente o establecimiento permanente entre otros.

- Evita los problemas que pudieran surgir por la diferente calificación de ciertos tipos de renta, que, como ya hemos tenido oportunidad de ver, suele ser fuente de situaciones de doble imposición. En este aspecto, los convenios permiten que ambas partes acuerden qué entienden por cada tipo de renta, de forma

que si existen diferencias entre las normativas nacionales a la hora de calificar un determinado rendimiento, ésta se pone de manifiesto a la hora de negociar el convenio, pudiendo en dicho proceso negociador adoptar las medidas de coordinación procedentes para evitar que esa divergencia provoque situaciones de doble imposición (por ejemplo, pactando la ampliación o restricción de la definición de aquellos tipos de rentas que lo precisen). En este sentido, los modelos de convenios dedican un importante número de artículos.

Permite mejorar la aplicación de otros aspectos fiscales tratados en las legislaciones internas, en virtud de las ventajas que supone el recurso al procedimiento amistoso. Entre los aspectos en que esta posibilidad puede tener virtualidad destacan por su importancia los ajustes por precios de transferencia.

El modelo de convenio de la OCDE²⁴ se refiere a las operaciones entre empresas vinculadas, estableciéndose la posibilidad de realizar ajustes bilaterales (es decir, la posibilidad de realizar un ajuste secundario que siga al realizado en el país que aplique su normativa interna sobre operaciones vinculadas). Esta es sin duda la posibilidad más efectiva y cómoda para solucionar el problema de los ajustes derivados de este tipo de operaciones. Incluso, el convenio ofrece la posibilidad de, mediante el procedimiento amistoso, solucionar dicha cuestión.

Si no existiese convenio no habría ningún mecanismo jurídico en base al cual exigir o solicitar ese ajuste secundario que compensase la mayor carga impositiva que la aplicación de la normativa interna supone.

Otra de las grandes cuestiones en las que la existencia de convenios de doble imposición puede ser muy útil es en el tema de la subcapitalización. Es bastante frecuente que las legislaciones nacionales incorporen, entre sus medidas *anti elusión*, medidas contra la *subcapitalización* o *infra capitalización*. Estas implican un cambio de calificación y de tratamiento tributario respecto de una de las partidas que suelen aparecer en las

²⁴ Instituto de Estudios Fiscales –OCDE; Comentarios al modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada; Madrid, España, Julio 2005.

relaciones entre matrices y filiales; en concreto, se califica como dividendos lo que hasta ese momento la empresa filial había considerado intereses financieros, y por tanto, pasan a considerarse como gasto no deducible.

El problema puede surgir si los países de residencia de la matriz no reconocen la existencia de esos intereses reconvertidos en dividendos, de forma que para ellos siguiesen siendo intereses, y por tanto no permitiesen a las matrices aplicarse respecto de los mismos las exenciones o deducciones establecidas por la legislación para evitar la doble imposición.

Pues bien, esta situación puede encontrar solución en los convenios, en la medida en que los países puedan adoptar soluciones a los casos de doble imposición provocado por sus respectivas legislaciones.

E. OTRAS VENTAJAS: EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

La adecuada aplicación tanto de los convenios para evitar la doble imposición como de las medidas unilaterales domésticas exige disponer de la información adecuada; hasta tal punto es así que se puede afirmar que la información es la principal materia prima del trabajo desarrollado por las Administraciones tributarias.

En este sentido, los modelos de convenios tanto OCDE como ONU establecen expresamente mecanismos para intercambiar la información que las partes necesiten para la mejor gestión de sus sistemas tributarios y la lucha contra el fraude. De esta forma, junto a las soluciones técnicas que estos convenios proveen, también ofrecen la posibilidad de mejorar el acceso a la información necesaria para que esas soluciones puedan resultar plenamente operativas.

Esta posibilidad es especialmente interesante para aquellos países con muchos nacionales expatriados por motivos laborales, en la medida en que sus Administraciones tributarias podrían, mediante este recurso, acceder a una información sobre su situación económica que de otra forma no podrían obtener.

Inconvenientes de la existencia de convenios para evitar la doble imposición: la pérdida de recaudación directa

Lo que los países buscan cuando negocian un convenio es, junto a la seguridad de un marco estable, el reparto de la soberanía tributaria sobre las personas y rentas sobre las que ambos pueden actuar.

Esto se consigue definiendo, para cada tipo de renta, cual va a ser la soberanía competente para gravarla o si esa potestad se va a compartir; en este último caso, también se establecen los porcentajes correspondientes a cada uno. Lógicamente, si los convenios buscan eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, esto supondrá una merma en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas sometidas al convenio.

Este suele ser el mayor argumento (por no decir prácticamente el único) que se suele esgrimir como razón para justificar una postura reticente a la negociación de convenios.

Lo cierto es que si esa pérdida es inevitable en un primer momento (en lo referente a recaudación directa), para valorar de forma adecuada los efectos sobre la recaudación hay que tener en cuenta dos circunstancias:

- a. Antes hemos visto los efectos positivos que sobre la actividad económica en general, el empleo y la inversión en tecnología se derivan de la inversión directa. En estas circunstancias, si bien la recaudación directa procedente de las rentas sometidas al convenio tiene que bajar necesariamente, es lógico pensar que de las nuevas rentas y contribuyentes que aparezcan como consecuencia de esa actividad económica generada se obtendrá una cierta recaudación que compensará, en gran parte, la pérdida antes citada.
- b. En segundo lugar, si bien pudiera disminuir la recaudación obtenida según acabamos de señalar, del mismo modo disminuirán los pagos de nuestros residentes por impuestos en el extranjero al establecer el tratado menores tasas impositivas o incluso el método de exención. Por tanto, disminuirán las deducciones que nuestros

residentes podrán practicarse en nuestro país, lo que conllevará un aumento de recaudación por este concepto.

Si bien existe la posibilidad de sufrir una reducción de la recaudación, la realidad nos indica que se trata de reducciones en el corto plazo, tendiendo a compensarse a medio y largo plazo.

Por otro lado, las situaciones de países que argumentan experiencias negativas en este sentido como razón en contra de la firma de convenios son cada menos frecuente debido a que hoy en día, con modelos de referencia de uso generalizado como los de la ONU o la OCDE, las negociaciones se ajustan mucho más a los intereses de ambos países.

3. DESVENTAJA: PÉRDIDA DE RECAUDACIÓN.

Todo convenio para evitar la doble tributación define la soberanía de uno de los países contratantes para gravar en exclusividad determinadas rentas, compartir la tributación respecto de otras o, reconocer al otro país su soberanía para gravar en exclusividad.

Este proceso conlleva necesariamente a la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como es el caso de los dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional. También podrían configurarse casos en que existan actividades generadoras de rentas que no califiquen como establecimientos permanentes o base fija, y consecuentemente no gravadas en el país de la fuente. Sin embargo, el sacrificio fiscal depende de la realidad tributaria de los países contratantes.

En el caso del Perú, por ejemplo, los dividendos de fuente peruana no están afectos y tratándose de intereses por préstamos del exterior están sometidos a tasas del 1% ó 5%, muy inferiores a lo que se podría pactar como retención por parte del Perú en un convenio. En estos dos casos, es claro que no tendríamos pérdida de recaudación.

Situación distinta es el caso de las regalías donde debe darse una tributación compartida con posible pérdida de recaudación. El monto de lo

que el Perú podría retener como impuesto depende, en gran medida, de cómo se negocie con el otro país y el flujo de regalías que exista.

Por lo expuesto y teniendo en cuenta que el Perú, unilateralmente en su legislación del Impuesto a la Renta ya había adoptado 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, no será tan significativa la pérdida en recaudación como lo hubiera sido ante la ausencia de los conceptos señalados.

Finalmente, es necesario tener en consideración que el Perú es, hasta ahora, un país importador de capitales y que las inversiones peruanas en el exterior son reducidas por lo que, en principio, el Perú sacrificará más recaudación que el otro país con el que se celebra el convenio.

Sin embargo, la política de los sucesivos gobiernos es de atraer inversión y la existencia de convenios es un medio más eficaz para lograrlo que el dar medidas unilaterales.

4. PROCEDIMIENTO USUAL PARA LA CELEBRACIÓN DE UN CONVENIO²⁵

El procedimiento normal en las negociaciones de estos convenios implica:

- a. Manifestación informal de interés en negociaciones, que pueden ocurrir en el nivel de los técnicos, altos funcionarios, o por vía diplomática.
- b. Manifestación formal de interés, normalmente por vía diplomática (una carta a la embajada del otro país es suficiente), mientras los técnicos programan negociaciones de una semana (conocida como "ronda" de negociaciones).
- c. Invitación al público para comentar sobre temas que el país debería discutir en las negociaciones.
- d. Primera ronda: Conversación sobre la legislación tributaria de ambos países, los problemas de los inversionistas, intercambio de

²⁵ MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, obra citada.

información entre administraciones tributarias, negociación de los artículos menos controvertidos y sugerencias para los artículos más controvertidos.

- e. Consultas a las autoridades del más alto nivel de los países respectivos, para discutir los temas controvertidos y determinar las posibles soluciones y compromisos.
- f. Segunda ronda: Se resuelven los puntos controvertidos y se procede a que los negociadores rubriquen las páginas.
- g. Los países firman el convenio, normalmente a nivel de Ministro, pero a veces por los Presidentes o Viceministros.
- h. Debate y ratificación por los respectivos congresos. Canje de notas diplomáticas.

5. ORGANISMOS O FUNCIONARIOS PARTICIPAN:²⁶

Los países generalmente tienen un funcionario de alto nivel a quien corresponde la materia de tributación internacional. Se puede mencionar:

- a. En Estados Unidos, la Oficina de International Tax Counsel, que responde directamente al Subsecretario del Departamento del Tesoro.
- b. En México, el Departamento Internacional que depende directamente del Subsecretario de Ingresos.
- c. En Venezuela, la Oficina de Asuntos Tributarios Internacionales que responde directamente al Viceministro.
- d. En España, la Subdirección de Relaciones Fiscales pertenece a la Dirección General de Impuestos, la que a su vez depende del Ministerio de Hacienda.
- e. En Chile la Oficina de Tributación Internacional se encuentra en el departamento normativo y responde al Director del Servicio de Impuestos Internos, dentro del Ministerio de Hacienda.

²⁶ MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, obra citada.

- f. En Colombia, la Oficina de Tributación Internacional es dependiente de la Dirección de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional).
- g. Para el caso del Perú, los organismos involucrados en la celebración de convenios de doble imposición son el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT).

El Ministerio de Relaciones Exteriores aporta su experiencia en el campo de las negociaciones internacionales de convenios bilaterales y presta el apoyo requerido en concertar reuniones y hacer las comunicaciones oficiales entre los países, que deban ser realizadas por vía diplomática. Adicionalmente, asesora en los temas de relaciones internacionales que puedan incidir en las negociaciones.

6. ROL DE UN EQUIPO TÉCNICO NEGOCIADOR²⁷:

Un proceso de negociación requiere que se designe un equipo negociador, quedando las decisiones finales en la autoridad política. El contenido de los Convenios es altamente técnico, por lo que la autoridad política debe contar con un equipo especializado permanente que esté preparado para estas negociaciones.

Los países generalmente forman equipos con representantes de las Oficinas de Tributación Internacional del Ministerio de Hacienda (Ministerio de Economía y Finanzas en el caso del Perú) y de la Administración Tributaria. El jefe de la delegación suele ser uno de los miembros que pertenece al Ministerio. Usualmente, un equipo tiene entre tres y cinco miembros. En el caso del Perú, lo recomendable es que en el equipo exista como mínimo dos representantes del MEF y uno de la SUNAT, sin perjuicio de disponer de un equipo de asesores externos.

En esa lógica y a fin de estudiar la conveniencia de celebrar Convenios de Doble Tributación Internacional, el Ministerio de Economía y Finanzas creó mediante Resolución Ministerial N° 068-2001-EF/10 publicada el 23

²⁷ MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS, obra citada

de febrero de 2001, una Comisión Evaluadora de la Celebración de los citados convenios. Dicha Comisión está presidida por el Doctor Armando Zolezzi Móller, e integrada por Mónica Byrne Santa María (Secretaria Técnica), Renée Antonieta Villagra Cayamana, Yris Araceli Ríos Barzola, Javier Galván Costa, Fernando Zuzunaga del Pino y Marcial García Schreck.

7. CRITERIOS SUGERIDOS AL ELEGIR A UN PAÍS PARA CELEBRAR ESTE TIPO DE CONVENIOS

El inicio de negociaciones con un determinado país puede darse como respuesta a la propuesta formulada o que el país, llámese el Perú, por propia iniciativa, proponga negociar.

Normalmente se escogen los países con los que se quiere negociar sobre la base de varios criterios de interés. Entre ellos, se encuentra: nivel de inversión y comercio entre los países; compatibilidad de política tributaria internacional y respecto de los Convenios; beneficios que el país contratante puede ofrecer; e interés que el país contratante hubiera manifestado.

Es conveniente, entonces, que Perú escoja un grupo de dos o tres países para una primera fase, basado en niveles de inversión y comercio; compatibilidad de política tributaria internacional y política respecto de los Convenios y los beneficios que tales países podrían ofrecer. Luego, en una segunda fase, sería lógico comenzar negociaciones con otros países, que hubieran manifestado su interés en suscribir convenios.

TITULO SEXTO

LA DOBLE TRIBUTACION EN EL MARCO PERUANO Y LA POLITICA ACTUAL EN MATERIA DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

1. LOS PRINCIPALES MODELOS DE CONVENIO

Los antecedentes históricos de los CDI o CEDTI, se encuentran íntimamente vinculados al desarrollo de los llamados Modelos o Convenios Tipo realizados por organizaciones internacionales dedicadas al estudio de la materia. Es por esta razón que cualquier análisis que se haga de las técnicas y de los mecanismos previos en los CDI de partir, ineludiblemente, del estudio de estos Convenios Tipo así como de la doctrina emanada de organizaciones internacionales en complemento de los mismos, mediante estudios particulares efectuados por grupos de expertos.

En primer momento la Sociedad de las Naciones tuvo en mente la adopción de convenios multilaterales para evitar la doble tributación, pero las diferencias considerables en el desarrollo económico, social y político, junto con la diversidad de sistemas tributarios existentes entre los países, hicieron que esta idea no se concretara en el tiempo. No obstante, los países buscan cierto grado de uniformidad al momento de celebrar convenios de esta naturaleza y el uso generalizado del Modelo OCDE y de su variante, el Modelo de la ONU, ha llevado a una red mundial de CDI bastante uniforme.

Los países que conforman la Organización Económica para el Desarrollo (OCDE), la mayoría de ellos desarrollados, disponen de un Modelo de Convenio que, ha sido el Modelo que se ha logrado imponer (con algunas variantes importantes) en la negociación de acuerdos tributarios. En este Modelo encontramos la estructura básica de prácticamente todos los acuerdos internacionales en la materia.

La organización de las Naciones Unidas, partiendo de la base del Modelo OCDE de 1963, también formulo un Modelo que pudiera servir de base para las negociaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, vistos los diversos objetivos que ambos tipos de países pueden tener en mente al negociar un CDI. En efecto, para los países en vías de desarrollo, el convenio representa un instrumento importante para la atracción de capitales y tecnologías y, en general, de la inversión

extranjera; mientras que para los países desarrollados, se busca aliviar lo que consideran un gravamen excesivo sobre las rentas de sus inversiones en el exterior, así como asegurarse de que sus residentes no sean objeto de discriminación en el exterior.

Por su parte, los países latinoamericanos han formulado también un Modelo en apoyo de su postura de defensa del principio de territorialidad, a través del Modelo del Pacto Andino, esbozado en el convenio tipo aprobado en 1971 por la Decisión 40 , actualmente modificado por la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio entre los países miembros del Pacto y a través de otro formulado en el señor de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALDI).

A decir de los autores 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 del país de la fuente hasta un porcentaje determinado.

Actualmente son dos los modelos de convenio los más utilizados internacionalmente: el de Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y desarrollo Económico (OCDE). 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 importante notar que el modelo de ONU concede más importancia al principio de la fuente que el modelo de OCDE tomando en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporta el capital.

A. EL MODELO DE LA OCDE²⁸

Cuando el consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OCDE) adoptó su primera recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se habían logrado importantes avances en la lucha para combatir el problema de la doble tributación internacional.

En 1956, la OCDE creó el Comité Fiscal con el objetivo de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera de forma eficaz los problemas de doble imposición entre los países Miembros de la OCDE, y que afuera acepte para todos los países que lo conformaban. El Comité Fiscal partió de la base del Modelo de Londres de 1946, haciendo una revisión pormenorizada de los convenios bilaterales negociados hasta la fecha por los países miembros que siguieron ese modelo. Desde 1958 a 1961 el Comité Fiscal preparó informes previos, antes de someter a consideración en 1963 su informe final, titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y sobre el Patrimonio". El 30 de Julio de 1963, el Consejo de la OCDE adoptó una recomendación sobre la eliminación de la doble imposición e hizo un llamado a los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o revisaran sus convenios bilaterales.

Este modelo se conoció como "Modelo de la OCDE de 1963". Desde 1963 el Convenio de la OCDE ha tenido una gran influencia en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios fiscales, tanto en el seno de los países miembros como de los países ajenos a la organización.

El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. La revisión del Modelo se hizo necesaria dada la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de sus CDI, así como por los cambios que se

²⁸ Instituto de Estudios Fiscales-OCDE; obra citada.

dieron en los sistemas fiscales de los países miembros y el aumento de las relaciones fiscales internacionales.

El proceso de globalización y liberación de las economías de los miembros de la OCDE también se aceleró en los 80. consecuentemente, el Comité de Asunto Fiscales siguió estudiando y examinando el Modelo después de 1977 como parte de su programa de trabajo, lo cual condujo en definitiva a que en 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y de sus comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” que permitiera actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin la necesidad de una revisión exhaustiva de todo el articulado del Modelo.

Por ello, en 2005 se publicó una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977, incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes elaborados con anterioridad. Así mismo, más recientemente, el Comité decidió abrir el proceso de revisión a los comentarios y sugerencias que pudieran realizar los países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas.

1) Elementos Principales del Convenio Modelo OCDE

El Modelo de la OCDE describe en primer término su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal consiste en los capítulos III al V, que establecen en que medida cada uno de los dos Estados contratantes están autorizados para gravar la renta y el patrimonio y como ha de eliminarse la doble imposición jurídica. Siguen las Disposiciones Especiales (capítulo VI) y las Disposiciones Finales (entrada en vigor y denuncia, capítulo VII).

Para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos mecanismos específicos. En primer lugar, los artículos 6 a 21 determinan los respectivos derechos de imposición por parte del Estado de la Fuente y del Estado de la residencia, respecto de las diferentes categorías de renta y el artículo

22 hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose así la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de la residencia. En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo.

Así por ejemplo, en el caso de los dividendos e intereses, si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita el impuesto exigible por el Estado de la fuente a un tope hasta el cual puede llegar la legislación interna de los Estados. En segundo lugar, en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente un derecho de imposición (total o limitado), el estado de la residencia deberá adoptar alguno de los métodos previstos en el acuerdo para evitar un doble gravamen (artículo 23 A y 23B). El Convenio deja a los Estado contratantes la elección entre dos métodos, el de exención y el de imputación.

Los cometarios al Modelo de la OCDE explican en detalle cuales son las rentas específicamente asignadas al país de la fuente, al país de la residencia y aquellos casos donde el derecho ha sido compartido:

- Artículo 20. Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:
 - a. Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o, situación.
 - b. Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y
 - c. Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.
- Artículo 21. Las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación son las siguientes:

Rendimientos de bienes inmuebles situados en dicho Estado (incluidas las rentas de explotación agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan (Art. 6,13 y 22)

Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente, y patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte del activo de dicho establecimiento permanente (art. 7,13 y 22) se hace una excepción, sin embargo, si el establecimiento permanente se dedica al transporte marítimo internacional, el transporte por aguas interiores o el transporte aéreo internacional;

Rendimientos de las actividades de artistas deportistas realizadas en el dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (art.17)

Rendimientos de los servicios personales independientes imputable a una base fija situada en dichos Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha base fija y patrimonio representado por lo bienes muebles pertenecientes a la misma (art. 14,12 y 22)

Remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un periodo que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el periodo impositivo relevante y se cumpla ciertas condiciones; y remuneraciones de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado (art. 15).

Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un empleo en el sector público, bajo ciertas condiciones (art. 19).

- Artículo 22 las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el estado de la fuente:

Dividendos: en el caso de que la participación que genera los dividendos no esta efectivamente vinculada a una establecimiento permanente o una base fija situados en el Estado de la fuente, ese estado debe limitar su gravamen al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, y al 15 por 100 de su importe en otros casos (art. 10)

Intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe normal de mercado (art. 11)

- Artículo 23. Las restantes categorías de renta o patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general, solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es valido, por ejemplo, para las regalías (art. 12), las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (art. 13), las pensiones del sector privado (art. 18), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica (art. 20), el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios (art. 22). Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en trafico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves, solo pueden someterse a imposición en el Estado en que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa (art. 8,13 y 22). Los beneficios empresariales y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes no imputables a un establecimiento permanente o a una base fija en el Estado de la fuente solo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia (art. 7 y 14).

- Artículo 24. Si un contribuyente residente de un Estado contratante obtiene rentas de fuente situadas en el otro Estado

contratante o posee elementos patrimoniales situados en ese otro Estado, que de acuerdo con el Convenio solo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia, no se plantea problema de doble imposición, ya que el Estado de la fuente o situación deberá renunciar al gravamen de dichas rentas o patrimonio.

- Artículo 25. Si por el contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas o elementos patrimoniales pueden someterse a imposición, de forma limitada o ilimitada, en el Estado de la fuente o situación, el Estado de la residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante uno de los siguientes métodos:

Método de exención: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;

Método de imputación: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de a residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales.

2) Disposiciones Especiales

El Modelo de Convenio de la OCDE contiene diversa disposiciones especiales referidas a los siguientes aspectos:

La eliminación de la discriminación fiscal en determinadas circunstancias (art. 24);

El establecimiento de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del Convenio (art. 25);

- a. El intercambio de información entre las autoridades fiscales de los estado contratantes (art. 26)

- b. Tratamiento fiscal de los agentes diplomáticos y los funcionarios consulares con arreglo al derecho internacional (art. 27)
- c. La existencia territorial del Convenio (art. 28)

B. EL MODELO DE LA ONU ²⁹

Los países en vía de desarrollo siempre manifestaron su oposición a la utilización del Modelo de la OCDE sobre la base de su inclinada preferencia a otorgar derechos de imposición al país de la residencia en detrimento del país de la fuente.

El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) reconoció la convivencia de fomentar CDI entre países desarrollados y países en vías de desarrollo y así lo reconoció en su resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967 , donde se solicitaba al Secretario General “ que cree un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios de los servicios fiscales propuestos por los gobiernos, que actúen a título personal, procedentes de países desarrollados y en desarrollo y que represente en forma adecuada a las distintas regiones y sistemas fiscales, con la función de explorar, consulta con los organismos internacionales interesados, los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo, incluida la formulación, según proceda, de posibles normas y de técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus respectivos intereses fiscales.

En 1967, ECOSOC instituyó el grupo Ad Hoc de expertos en Convenios Tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.

Como se señaló anteriormente, el punto de partida fue el Modelo de la OCDE de 1963 y, en la medida de lo posible, el grupo de Expertos se fijó como meta regresar al principio de la fuente. No obstante, el grupo de

²⁹ Organización de las Naciones Unidas (ONU) Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo- Nueva York: Naciones Unidas 2002

Expertos pronto reconoció que sería imposible preparar unos lineamientos de negociación de estos acuerdos basados exclusivamente en el principio de la fuente.

El grupo de Expertos elaboró un conjunto de informes con recomendaciones para ampliar los derechos del país fuente o receptor de las inversiones para gravar estas en una mayor medida. Estos informes se concretaron en un Modelo de Convenio de 1980, hoy conocido como “Modelo ONU”. También el Consejo Económico y Social de la ONU decidió en 1980 institucionalizar el Grupo de Expertos, convirtiéndose así en un organismo permanente bajo la denominación de Grupo Ad Hoc de Expertos en materia de cooperación internacional en el área fiscal”. Este modelo ha sido revisado y variado, tan es así que en la actualidad el modelo de la ONU ha reducido notablemente sus diferencias con el modelo de la OCDE. La última modificación fue la adoptada por el Comité de Expertos llevada a cabo en el año 2006 (30 de octubre al 03 de noviembre del 2006) 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.

En comparación con las disposiciones del Modelo OCDE, las principales ampliaciones del derecho del país de la fuente de gravar los enriquecimientos en la fuente son las siguientes:

- a. Una más amplia definición de establecimiento permanente que permite un mayor número de circunstancias en que el inversionista extranjero se considerará con una presencia suficiente para someterlo a imposición.
- b. Las reglas previstas para la atribución de beneficios empresariales a un establecimiento permanente consagran un principio de atracción limitada que permite atribuir con más amplitud determinadas rentas (por ejemplo, las derivadas por la empresa extranjera por actividades similares a las desarrolladas por el establecimiento permanente) al establecimiento permanente de una empresa extranjera en el país de la fuente. Se limita de

deducibilidad de determinados gastos atribuibles al establecimiento permanente;

- c. Se consagra la posibilidad de gravar los pagos por regalías hasta un límite, en contraposición al Modelo de la OCDE que consagra su gravamen exclusivo en el país de la residencia.
- d. Reconoce el derecho compartido del Estado de la fuente para gravar las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones que observen determinadas condiciones;
- e. Establecer la posibilidad de que el Estado de la fuente tribute en forma compartida las rentas que no puedan ser expresamente encuadradas dentro de las demás disposiciones del Convenio.

Un estudio reciente sobre el impacto del Modelo ONU en la negociación de los CDI revela que el Modelo ha sido una importante herramienta para la negociación de este tipo de acuerdos, siendo que una parte importante de los países en vía de desarrollo ha adoptado sus recomendaciones.

También resulta interesante destacar que de la revisión efectuada de 811 CDI, de los cuales 114 correspondían a tratados entre países desarrollados, se notó un uso generalizado de muchas de las recomendaciones del Modelo ONU entre otros países.

C. CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE LOS PAISES DE LA CAN (Decisión 40 y Decisión 578)³⁰

En noviembre de 1971, los Países del Pacto Andino (hoy CAN), celebraron un convenio multilateral para Evitar la Doble Tributación, el mismo que esta 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 un convenio multilateral acarrearía muchas dificultades; sin embargo, reconoció que en

³⁰ Junta del Acuerdo de Cartagena, Decisión 578, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, Lima, 2004.

determinados grupos de sus Países Miembros podría ser posible concluir un convenio entre ellos, con las adaptaciones al modelo que consideren necesarias para sus propios particulares

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 obtuvieron, 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 del 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 Modelo de Convenio de la OCDE.

Conforme a lo previsto por el artículo 22 de la Decisión 578, bajo el principio de “aplicación directa” (recogió el artículo 3 de la Decisión 472 de la CAN), ésta entraría en vigencia a partir del primer mes 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 la vigencia de los CDIs (Artículo 30).

Innovaciones más importantes

- Nuevas reglas y definiciones en materia de intereses, dividendos y regalías, así como el tratamiento fiscal a la asistencia técnica y consultoría y a los servicios profesionales.
- Se incluyen normas reguladoras de las empresas asociadas o relacionadas.

- Se consagran mecanismos de intercambio de información fiscal y la figura novedosa de la asistencia en la recaudación.
- Se incorpora una norma sui generis en materia de interpretación, según 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.

Tratamiento Fiscal de Regalías

La definición de “regalía” que contenía la Decisión 40 ha sido ampliada, pues se incluyen en ella los beneficios y cantidades de dinero derivados del uso o derecho de usar (a) licencias, (b) cualquier conocimiento técnico no patentado u otros conocimientos similares, y (c) los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales contempladas en la decisión 345.

También se dispone que el término “derechos de autor” incluya los derechos establecidos en la Decisión 351.

Conforme a la decisión, las regalías sobre bienes intangibles solamente serán gravables en el País miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible, contrariamente a la decisión 40 que no incluía el país donde se tenga el derecho de uso.

La nueva redacción avanza de manera importante frente al texto de la decisión 40 que era confuso en la medida en que se refería a sólo unos casos de regalías y no a todos los que están definidos como tales en el literal i) del artículo 2.

Intereses

Se incluye una definición del término “intereses”, según la cual son intereses los rendimientos de cualquier naturaleza, incluyendo los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizadas por entidades financieras privadas, así como las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por las entidades del Estado), bonos u obligaciones. Las penalizaciones por mora quedan excluidas de la definición de intereses.

La decisión establece que los intereses y demás rendimientos financieros solamente serán gravables en el País miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago; la decisión 40, por el contrario, establecía que los intereses provenientes de créditos sólo serían gravables en el territorio donde se hubiese utilizado el crédito.

Dividendos y Participaciones

Los dividendos y participaciones solamente serán gravados en el país donde esté domiciliada la compañía que los distribuye. Se excluye así el gravamen sobre la base de evitar una eventual doble tributación.

Ganancias de Capital

Las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte solamente podrán ser gravadas por el País Miembro donde esté domiciliado el propietario. En la Decisión 40, por el contrario, estas ganancias eran gravadas en el país donde estaban registrados dichos bienes cuando eran enajenados.

Servicios Profesionales, Servicios Técnicos, Asistencia Técnica y Consultoría

Se incluyen los servicios técnicos, ya que de acuerdo con legislaciones vigentes de algunos países, los servicios técnicos son diferentes a los profesionales y a los de asistencia técnica y no parece existir razón alguna para excluirlos o darles un tratamiento especial o diferente.

Las rentas (beneficios empresariales) 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. En la decisión 40, por el contrario, se consideraba que dichas rentas solamente eran gravables en el país miembro en cuyo territorio se hubiesen prestado los servicios.

Jurisdicción Tributaria

- Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas que obtengan serán gravadas únicamente en el país miembro donde ocurra la causa de la renta, con las excepciones señaladas en la decisión.
- De esta forma se ratifica el principio de imposición en el país de la fuente.
- Asimismo se establece que los demás países miembros que según sus leyes también estén facultados para gravar tales rentas, deberán considerarlas como exoneradas a efectos de determinar el impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio.

Empresas Asociadas o Relacionadas

Contrariamente a la Decisión 40, la decisión 578 regula el régimen impositivo aplicable a las empresas asociadas o relacionadas, usando para ello el modelo del Convenio para Evitar la Doble tributación elaborado por la OCDE

Esa norma tiene por objeto garantizar que las operaciones entre empresas relacionadas se lleven a cabo según el principio del operador independiente (*arm's length transactions*).

Intercambio de Información

Los países miembros podrán intercambiar información necesaria para evitar el fraude y la evasión fiscal. En este sentido, están facultados para realizar auditorías simultáneas y usar la información obtenida para fines de control tributario.

Al igual que los convenios de Doble tributación basados en el Modelo OCDE, la decisión establece que las normas sobre intercambio de información entre los países miembros no podrán obligar a un país miembro (a) a adoptar medidas contrarias a su legislación o práctica administrativa; (b) suministrar información que no se pueda obtener según su propia legislación o práctica administrativa ; o (c) suministrar información que revele secretos industriales, comerciales, o profesionales o informaciones cuya comunicación sea o contraria al orden público.

Interpretación y aplicación

La interpretación y aplicación de la Decisión se hará siempre teniendo presente que el objetivo es evitar la doble tributación de una misma renta o patrimonio en el ámbito comunitario. En consecuencia, todas las interpretaciones o aplicaciones que permitan la evasión fiscal de acuerdo con la legislación de los países miembros se consideran validas.

Asistencia en la Recaudación

Los países miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por unos contribuyentes de acuerdo con la legislación del país solicitante. Dicho país, sin embargo, solamente podrá solicitar asistencia cuando los bienes propiedad del deudor que se encuentren en su territorio no sean suficientes para cubrir el monto de de la obligación tributaria adeudada. A menos que exista un acuerdo en contrario, los costos ordinarios incurridos por un país miembro que se comprometa a prestar ayuda serán asumidos por este país, mientras que los costos extraordinarios serán asumidos por el país que solicite la asistencia.

D. EL MODELO DE LA ALADI³¹

El llamado Modelo de la ALADI se basa en las conclusiones (también conocidas como criterios de la ALADI) de las deliberaciones llevadas a cabo en las diversas reuniones técnicas celebradas por expertos en mayo en Doble Tributación Internacional en Montevideo (abril de 1973; mayo de 1974 y agosto de 1974), así como de la 5ª y 6ª reunión de directores de tributación interna (quinto, julio de 1973 y Montevideo, septiembre de 1975³²). También es este caso se trata de un Modelo que pretendió servir de apoyo a la negociación de acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación entre los países miembros de la entonces ALALC³³.

No obstante que sus disposiciones presentan un mayor desarrollo que las correspondientes al Modelo del Pacto Andino, tampoco tuvo ninguna

³¹ ALADI Modelo de Convenio para evitar la doble tributación en los Impuestos a la Renta y al Patrimonio entre los países miembros del ALADI, Junio 1994.

³² Criterios Técnicos aplicables para atribuir la potestad tributaria en convenios celebrados entre los países de la ALALC Pág. 826.

³³ ALADI, obra citada

influencia o aplicación como base de los convenios celebrados entre los diversos países miembros. Con posterioridad a la publicación de los llamados “criterios”, Argentina y Brasil así como Brasil y Ecuador, celebraron acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación apoyándose fundamentalmente en el Modelo de la OCDE.

El grupo de expertos tuvo como uno de sus objetivos fundamentales el de procurar romper con la rigidez que caracterizó tanto el Modelo de la OCDE por un lado, como al Modelo del Pacto Andino, por el otro. No obstante, partieron de la base del Modelo del Pacto Andino, ratificando el principio de la fuente para permitir, con carácter de exclusividad, gravar las rentas obtenidas en los respectivos territorios, con independencia de la nacionalidad o del domicilio de los beneficiarios. Así, el artículo 4 del Modelo de la ALADI expresa:

A efectos de la aplicación de sus impuestos a la renta y salvo en los casos de excepción previstos en este Convenio, el ejercicio de la potestad tributaria corresponderá al Estado contratante en cuyo territorio se encuentre ubicada la fuente productora de las rentas, cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las personas que obtiene o de las otras partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

Las únicas excepciones previstas en el Modelo ALADI al principio del gravamen en la fuente de forma exclusiva fueron los siguientes:

- a. Las rentas obtenidas por empresas de transporte,
- b. Los salarios pagados a tripulaciones de navíos, aeronaves y otros vehículos utilizados en el tráfico internacional,
- c. Los salarios de quienes se desempeñen en la misión oficial³⁴.

Dada la poca receptividad a los criterios de la ALALC; la Secretaria General de la ALADI emitió el 6 de junio de 1994 un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de los impuestos a la renta y el patrimonio entre los países de la ALADI. El nuevo Modelo sigue en lo fundamental el Modelo de la OCDE, tomando elementos del Modelo ONU.

³⁴ ALADI, obra citada



TITULO SEPTIMO

EL LIBRE MERCADO Y EL MERCADO COMUN

1. LIBRE MERCADO

Libre mercado es un término que resume una infinidad de intercambios que se dan en la sociedad. Cada intercambio es realizado voluntariamente entre dos personas o entre dos grupos de personas representados por sus agentes. Estas dos personas (o sus agentes) intercambian dos bienes económicos, ya sean bienes tangibles o servicios intangibles. Así, cuando compro un periódico a un canillita por 50 céntimos, el canillita y yo intercambiamos dos artículos de comercio: Entrego 50 céntimos y el canillita me entrega el periódico. O si trabajara en una empresa, entonces intercambio mis servicios laborales, en un contrato de mutuo acuerdo, por un salario monetario; en este caso la empresa esta representada por el gerente (un agente) con autoridad para contratar.

Ambas partes realizan el intercambio por que esperan beneficiarse de él. También, cada parte volverá a realizar el intercambio (o quizás no lo haga) por que su expectativa ha resultado correcta (o incorrecta) en las ocasiones anteriores. El comercio, o intercambio, se realiza por que ambas partes se benefician; si no esperarían beneficiarse, entonces no realizarían el intercambio.

Este razonamiento sencillo refuta el argumento típico en contra del libre mercado, utilizado durante el periodo “mercantilista” que va desde el siglo dieciséis hasta el siglo dieciocho en Europa, y expuesto de manera elocuente por el ensayista francés del siglo XVI, Montaigne. Los mercantilistas sostenían que en cualquier operación comercial, una parte puede beneficiarse solo a expensas de la otra, es decir que en cada transacción existe un ganador y un perdedor, un “explotador” y un “explotado”. Podemos ver la falacia de este argumento todavía muy común: la disposición y la voluntad de comerciar significa que ambas partes se benefician. En la jerga de la moderna teoría de juegos, el comercio es un juego con resultados ganador-ganador, o de “suma positiva” en vez de “suma cero” o “suma negativa”.

¿Cómo pueden beneficiarse ambas partes de un intercambio? Cada parte valora los bienes o servicios de manera diferente, y esta diferencia es la base para que se realice el comercio o intercambio. Yo por ejemplo, camino con dinero en mi bolsillo pero sin ningún periódico; el canillita, por su parte, tiene un montón de periódicos pero esta ansioso por adquirir dinero. Y así, nos encontramos y llegamos a un acuerdo.

Dos factores determinan los términos de cualquier contrato: Cuanto valora cada participante el bien en cuestión, y las capacidades de negociación de cada parte. Cuantos centavos intercambiare por un periódico, o cuantos puntos en compras de tarjetas de crédito lograre para obtener un los puntos Bonus que me darán acceso a premios ofrecidos, dependerá de todos los participantes en el mercado de periódicos o en el mercado de puntos por compras con tarjeta de crédito como valora los puntos de las tarjetas en relación a otras alternativas. Estos términos de intercambio o condiciones, llamados “precios” (de periódico en términos de dinero o de Puntos Bonus en términos de puntos), son finalmente determinados por, cuantos periódicos o puntos, están disponibles en el mercado en relación a la evaluación favorable que hagan los compradores de esos bienes. En forma mas sencilla, por la interacción de la oferta y la demanda de estos bienes. Dada la oferta de un bien, un incremento en el valor percibido por los compradores subirá la demanda del bien, se ofrecerá mas dinero por el, y su precio subirá. Lo inverso también ocurre, si el valor y por consiguiente la demanda disminuye. Por otro lado, dada la evaluación de los compradores, o la demanda, si la oferta se incrementa, el número de tarjetas o la cantidad de para bajara su valor, y por lo tanto, el precio bajara también. Ocurre lo contrario si la oferta de bienes disminuye.

El mercado, entonces, no es simplemente un conjunto inmenso sino un mecanismo altamente complejo para la realización de intercambios. En las sociedades primitivas, los cambios se realizaban a través del trueque o intercambio directo. Dos personas intercambian dos bienes que son útiles, como caballos por vacas o puntos de crédito por puntos bonus. Pero conforme la sociedad se desarrolla, a través del proceso de

beneficio mutuo se crea una situación en la que uno o dos artículos de comercio bien valorados son seleccionados como medio de intercambio indirecto. Este bien dinero generalmente es el oro o la plata (no siempre), es entonces demandado no por su valor intrínseco sino por que facilita el intercambio con otro activo deseado. Es mucho más fácil pagar a los obreros en dinero que en barrotes acerados, con el que los trabajadores pueden comprar lo que desean. Están dispuestos a aceptar por que saben por experiencia, que las demás personas aceptaran ese bien como medio de pago. El mercado moderno, es un mecanismo o arreglo institucional casi infinito para el intercambio, ha sido posible gracias al uso del dinero. Cada persona se especializa, o debido a la división del trabajo, produce aquello en lo que es más eficiente o que hace mejor que los demás. La producción comienza con los recursos naturales, y luego las muchas formas de maquinaria y bienes de capital, hasta que finalmente, los bienes son vendidos al consumidor. En cada etapa de la producción desde los recursos naturales hasta obtener un bien de consumo, el dinero se intercambia voluntariamente por bienes de capital, servicios laborales e insumos agrícolas. En cada etapa de este proceso, los términos de intercambio o los precios, son determinados por la interacción voluntaria de proveedores y demandantes. Este mercado es “libre” por que las elecciones, en cada etapa, son realizadas libre y voluntariamente

El mercado libre y el sistema de precios no controlados hacen posible que los bienes de todas partes del mundo estén disponibles para los consumidores. El libre mercado también amplía el espacio posible para los empresarios, quienes arriesgan su capital para asignar los recursos, para satisfacer los deseos futuros de las personas lo mas eficientemente posible. El ahorro y la inversión crean bienes de capital que elevan la productividad y los salarios de los trabajadores y por tanto elevan su nivel de vida. El mercado libre y competitivo también recompensa y estimula la innovación tecnológica que permite al innovador llevar la delantera en la satisfacción de lo que desea el consumidor a través de nuevas y creativas formas.

No solo se fomenta la inversión, quizás lo más importante, el sistema de precios, y los incentivos de pérdida-ganancia del mercado, guían la inversión de capital y la producción dentro de una lógica consistencia. El mecanismo complejo (libre mercado) puede “aclarar” todos los mercados, de tal forma que no se den escaseces repentinas, o inexplicables excedentes en cualquier etapa del sistema productivo

Pero los intercambios no necesariamente son libres. Muchos son obligatorios. Si un ladrón lo amenaza con “el dinero o la vida”, entonces el pago a él no es voluntario, y el se beneficia a costa suya. Es el robo, no los mercados libres, lo que en realidad sostienen los mercantilistas sobre el libre mercado: El ladrón se beneficia en base a la coerción. La explotación no ocurre en el libre mercado, sino allí donde el que tiene poder coercitivo explota a su víctima. En el largo lazo, la coerción es juego de suma negativa que hace que se reduzca la producción, el ahorro y la inversión, y por ello el stock de capital, reduce la productividad y empeora el nivel de vida de todos incluso para aquellos que ejercen el poder coercitivo

El gobierno, en toda sociedad, es el único que posee legalmente el poder de coerción. Los impuestos son intercambios coercitivos, y mientras mas pesados sean los impuestos sobre la producción, lo mas probable es que el crecimiento disminuya. Otras formas de coerción (por ejemplo, controles de precios o restricciones que impiden el ingreso de nuevos competidores al mercado) impiden la realización de intercambios voluntarios, mientras que otros (la prohibición de practicas engañosas, el cumplimiento de contratos) pueden facilitar la realización de intercambios voluntarios.

El extremo en coerción gubernamental es el socialismo. Bajo la planificación central socialista, el comité central de planificación socialista carece de un sistema de precios para los bienes agrícolas o de capital. Como ahora admiten los socialistas, el comité central planificador por tanto no tiene manera de calcular los precios o los costos o la inversión de capital para que el mecanismo de la producción funcione (o que su

engranaje funcione) y no produzca escaseces ni excesos. La experiencia de la ex unión soviética, en la que una abundante cosecha de trigo no encuentra la manera de ser vendida o asignada a las personas, es un ejemplo muy instructivo de la imposibilidad de controlar un sistema muy complejo, como es la economía moderna. En ausencia del libre mercado no existen incentivos para calcular los precios y costos para los vagones de tren que llevan el trigo, para las molineras que hacen la harina y así sucesivamente, hasta llegar finalmente al consumidor de Moscú o Sverdlovsk. La inversión en trigo es casi totalmente desperdiciada.

El mercado socialista, es de hecho una contradicción de términos. El debate actual sobre el socialismo de mercado, a menudo pasa por alto un aspecto crucial del mercado. Cuando se intercambian los bienes, lo que en realidad se esta intercambiando es el derecho de propiedad sobre ellos. Cuando compro un periódico por cincuenta centavos, el canillita y yo intercambiamos derechos de propiedad: Yo renuncio a la propiedad de cincuenta centavos a favor del canillita y él renuncia a la propiedad del periódico en mi favor. Exactamente el mismo proceso ocurre cuando se compra una casa, excepto que en el caso del periódico, el objeto es mucho mas sencillo, y podemos evitarnos el complicado proceso de firmar contratos notariales, agentes, abogados, hipotecas, etc. Pero la esencia de las dos operaciones económicas es la misma. Esto significa que la clave para la existencia y el florecimiento del libre mercado en una sociedad, es que los derechos de propiedad y los títulos de propiedad privados sean respetados, defendidos y asegurados. La clave en el socialismo, por otro lado, es la propiedad estatal de los medios de producción, tierra y bienes de capital. Así, allí (en el socialismo) no puede existir mercado para la tierra o los bienes de capital.

Algunos críticos del libre mercado sostienen que los derechos de propiedad están en conflicto con los derechos “humanos”. Pero estos críticos no se dan cuenta que en un libre mercado, cada persona tiene el derecho de propiedad sobre su persona y su fuerza de trabajo, y puede libremente hacer contratos sobre estos servicios. La esclavitud viola el

derecho de propiedad básico sobre la persona y el cuerpo, un derecho que es la base para los derechos de propiedad de cualquier persona sobre los objetos materiales. Cual es el más importante de los derechos humanos, sino el derecho de hablar libremente o los derechos de propiedad individual sobre su propio cuerpo. Una crítica muy frecuente que se le hace a la sociedad del libre mercado es que esta origina “la ley de la jungla” o “el perro come a otro perro”, que ella hace que se desprecie la cooperación humana por la competencia, y que exalta el éxito material en contraposición a los valores espirituales, filosóficos o el ocio. Por el contrario, la jungla es, precisamente la sociedad de la coerción, el robo, y el parasitismo, una sociedad que denigra la vida y los niveles de vida. La competencia pacífica entre productores y ofertantes es un proceso profundamente cooperativo en el cual todos se benefician, y todos elevan su nivel de vida (comparado con lo que se lograría en una sociedad sin libertad). Y el indudable éxito material de las sociedades libres permite que disfrutemos de una enorme cantidad de ocio comparado con otras sociedades, y realizar actividades del espíritu. Es en los países coercitivos con una pequeña o nula actividad del mercado, básicamente bajo el comunismo, donde la penosa existencia diaria no solo empobrece a las personas materialmente, sino también su espíritu.

1.1. El Comercio Libre, Los Precios y Los Derechos de los Consumidores

Los consumidores son quienes se benefician, al final de cuentas, del libre comercio de los bienes y de los servicios en una economía globalizada. Los ataques a la globalización provienen de productores temerosos de la competencia de los precios libres. Dichos ataques se originan tanto en el Primer Mundo como en los países pobres. Así, los argumentos de un lado terminan invalidando a los del otro lado. Entre los grupos de interés adversos al libre comercio se encuentran no solo los gremios empresariales afectados sino también los sindicatos. En todo caso, el libre comercio es una condición necesaria pero no suficiente para el desarrollo.

2. EL LIBRE COMERCIO

No hay duda que el comercio libre forma hoy parte de un candente debate que se escucha desde Canadá hasta Argentina. Hay "globofóbicos" -gentes que detestan el libre comercio internacional y, de paso, también el doméstico-, y hay "globofílicos", quienes defendemos el libre comercio internacional. La verdad, no se trata de un tema nuevo. Toda América, la latina y la sajona, en el último cuarto del siglo XVIII y el primero del XIX luchó contra los poderes coloniales europeos, entre otras razones, en busca de mejores oportunidades económicas y de libertad de comercio.

Como se sabe, los llamados comuneros de Nueva Granada se alzaron en armas en 1781 para oponerse al monopolio del alcohol y del tabaco que les impusieron las autoridades españolas, preludio de la posterior guerra de independencia. Episodio semejante al detonante final de la guerra de independencia estadounidense, comenzada en 1776, cuando los ingleses, de manera inconsulta, gravaron con impuestos las importaciones de su colonia, especialmente las de té, a lo que se sumó la terca decisión de la Corona británica de mantener el monopolio de este comercio trasatlántico por medio de la Compañía de las Indias Orientales.

Lo curioso es que, en aquellos años de formación de nuestras repúblicas, los progresistas que defendían las virtudes del libre comercio, los "globofílicos" de entonces, eran los revolucionarios progresistas, mientras los "globofóbicos" eran los reaccionarios partidarios de los poderes coloniales, de los tributos onerosos y de los controles de precio. Dos siglos más tarde, esa percepción ha dado la vuelta y hoy quienes se llaman "progresistas", aunque defiendan el modelo económico de las naciones que menos progresan, son los enemigos del comercio libre y de la libertad económica: "cosas verdes, Mío Cid".

3. EL MERCADO COMUN

Un área económica conformada por varias naciones en la que, además de una unión aduanera, se eliminan las restricciones a los movimientos de los factores de producción. Ello significa que hay libre circulación de

bienes y servicios, del capital y del trabajo, lo cual implica: la eliminación total de los controles aduaneros internos y el levantamiento de las barreras no arancelarias que pudiesen existir; la libre circulación del capital, especialmente en cuanto a inversiones, préstamos y transferencias; la libre circulación del trabajo, eliminando toda restricción a los movimientos de los ciudadanos del mercado común.

Para que exista un auténtico mercado común es preciso entonces que haya un acuerdo básico en cuanto a la legislación laboral, las regulaciones de los mercados financieros, los controles técnicos y sanitarios y otras muchas disposiciones que suelen normar la vida económica. Casi todos los analistas consideran necesaria la formulación de una política monetaria común que se asiente sobre acuerdos explícitos y rigurosos entre los bancos centrales de los miembros; muchos otros consideran indispensable, además, la creación de una moneda y de un banco central comunitarios. Si bien este tema aún se debate intensamente en Europa, donde la Comunidad Económica ha avanzado firmemente hacia la integración, el debate puede considerarse todavía abierto. En todo caso cabe señalar las escasas diferencias que, en lo económico, tienen un mercado común plurinacional y un estado-nación de tipo convencional.



CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

A la luz de lo analizado en el presente trabajo de investigación, concluimos lo siguiente:

1. Pese a los esfuerzos del Ministerio de Economía y Finanzas, en el Perú no existe una política agresiva -en comparación con varios países de la Región- para la celebración de Convenios para Evitar la Doble Tributación, prueba de ello es que a la fecha sólo hemos podido celebrar cuatro (04) convenios a diferencia de países como Argentina (17 Convenios), Brasil (21 Convenios) Chile (12 Convenios y 6 Convenios por entrar en vigencia).
2. No se ha dado la debida importancia para la formación de funcionarios con conocimiento del mundo de tributación internacional, a efecto de contar con negociadores debidamente capacitados. Se sugiera la creación de una Intendencia dedicada especialmente a la tributación internacional en la SUNAT lo cual constituiría un paso muy importante.
3. El Perú no puede quedarse atrás y debe concluir negociaciones y celebrar mas Convenios en los próximos años, pues resulta difícil imaginar que el Perú no tenga unos ocho o diez Convenios con países que tienen mucha voluntad de concluir Convenios—tanta voluntad que no obligan al Perú hacer sacrificios verdaderos.
4. La firma de convenios es positiva para el inversionista peruano. La inversión peruana en el extranjero es inevitable y no es necesariamente mala. Los convenios no sólo beneficiarán a los inversionistas peruanos sino que, además, permitirían a la SUNAT controlar las inversiones que contribuyentes peruanos tienen en

otros países. No cabe duda que la administración tributaria puede beneficiarse de un convenio. La administración puede utilizar el intercambio de información para combatir la evasión, en tanto que la elusión se reduce sobre la base del intercambio de información y el procedimiento amistoso. En este sentido también, los Convenios son positivos.



SUGERENCIAS

SUGERENCIAS

- a. La Administración no debe olvidar que quien decide sobre qué gravar y qué desgravar es el legislador, y si éste concede hechos no gravados, ello no es culpa de los agentes económicos, por lo que no se puede conceder al intérprete, incluyendo a la Administración, la facultad de cerrar las hipótesis de incidencia, asumiendo que están abiertas, aplicando analógicamente otras hipótesis, solo por el hecho que no exista "causa válida económicamente", sin que ello no implique una violación al principio de tipicidad en derecho tributario, así como una clara y flagrante violación del deber de respetar la autonomía privada.

- b. El Perú no puede quedarse atrás y deberá concluir unos Convenios más en los próximos años, pues resulta difícil imaginar que el Perú no tendrá unos ocho o diez Convenios con países que tienen mucha voluntad de concluir Convenios—tanta voluntad que no obligan al Perú hacer sacrificios verdaderos. Pero hay un paso más controvertido: si el Perú debe seguir un camino cauteloso, pensando principalmente en las recaudaciones, o si debe pensar más en inversiones y el futuro con libre comercio.

- c. El Perú quiere atraer inversión extranjera, generalmente se acepta que los convenios, a pesar de no ser críticos, pueden facilitar tal inversión. No obstante, existe un problema: no es posible demostrar el efecto de los convenios; aunque sabemos, que los inversionistas buscan estabilidad y que los convenios dan reglas predecibles, ofrecen garantías contra la discriminación y la doble tributación, e inclusive pueden reducir la carga tributaria a un nivel razonable. Pero no hay evidencia

clara que más inversión vendrá con Convenios, y probablemente nunca habrá.

La otra cara de la moneda es que los argumentos en contra de los Convenios tampoco convencen. Se puede hacer un análisis sencillo, comparando las recaudaciones de regalías, intereses, etc. usando las tasas de la legislación interna y usando las tasas de un Convenio. Sin duda, hay un costo fiscal bajo este análisis. Pero no es la historia completa, porque no toma en cuenta mayor actividad económica, y mayores controles administrativos que podría traer un Convenio. A pesar de la falta de evidencia sobre el efecto de los Convenios en las recaudaciones, hay muy pocos casos donde los Convenios han sido derogados. Esto sugiere que la experiencia de los países con Convenios es positiva.

- d. En este momento, el factor más importante puede ser el movimiento hacia el libre comercio en las Américas. Como se mencionó, los inversionistas buscan mercados para sus productos, y el libre comercio cambia radicalmente la definición de “mercado interno.” México tiene más que una década de experiencia de libre comercio con los EUA, cosa que puede explicar su afán de concluir Convenios, y la misma lógica puede ser importante para el Perú: para aprovechar de las oportunidades de atraer inversión que acompañan al libre comercio, mejor concluir Convenios para mejorar el clima para inversiones, sin preocuparse tanto en la posibilidad de pérdida de recaudaciones.
- e. Es totalmente sensato tratar de medir el “costo” de los Convenios, a pesar del hecho que, como se ha observado, el cálculo nunca va a ser preciso. De igual manera, tiene sentido medir el “costo adicional” de un Convenio con términos menos

atractivos que los términos que negoció Perú con Canadá y Chile. Es posible que este “costo adicional” no sea grande. Es decir, si uno no toma en cuenta las recaudaciones compensatorias (resultando de una mayor actividad económica y de mejores medidas administrativas) el costo de un Convenio con términos relativamente favorables no será mucho más que el costo de un Convenio con términos menos favorables.



BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

1. ALADI

Modelo de Convenio para evitar la Doble Tributación en los impuestos a la Renta y al Patrimonio entre los países miembros del ALADI. Junio 1994

2. Barraquer Sourdis, Eugenia,

El procedimiento amistoso como mecanismo para la solución de conflictos en los modelos de Convenio Internacional para evitar la doble imposición. Madrid, 1995.

3. Bernales Ballesteros, Enrique

La constitución de 1993. Análisis Comparado. Editora Rao S.R.L. 5ta. Edición. Lima, 1999.

4. Bettinger Barrios, Herbert;

Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación; Octava Edición, Tomos I y II, México, Marzo 2000

5. Calderón Carrero, José M.

La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su eliminación. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, España, 1997

6. Chiarella Privette, José Francisco.

Aproximación a los Convenios para Evitar la Doble Imposición –CDI. Materiales de Enseñanza IFA – Grupo Peruano. Resumen Ejecutivo del Curso

7. Evans Márquez, Ronald

Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional. Venezuela, 1999

8. García Prats, Francisco Alfredo

El establecimiento Permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria. Editorial Tecnos S.A. Madrid, 1996.

9. Gildemeister Ruiz Huidobro, Alfredo

Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes. Fondo Editorial PUC. Perú, 1995

10. Helminen, Marjaana

The Dividend Concept in International Tax Law:
Dividend Payments between Corporate Entities

Kluwer Law Intl.

Diciembre, 1999

11. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES - OCDE

Comentarios al modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada. Madrid, España, Julio 2005

12. IFA – GRUPO PERUANO

CDIs Convenios para evitar doble imposición tributaria Lima, Junio 2008

13. Junta del Acuerdo de Cartagena

Decisión No. 578. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena. Lima, 2004

14. Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE)

Modelo de Convenios Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales. Paris, 1997.

15. Organización de las Naciones Unidas - ONU

Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Nueva York, Naciones Unidas, 2002.

16. López Freyre, Isaac

Principios de Derecho Tributario. Editorial Lerner. Bogotá, 1992

17. Pires, Manuel

International Juridical Double Taxation of Income. Kluwer Law Intl.

Enero, 1989

18. Tovillas, José Manuel

Estudio de Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE Madrid, 1996

19. Vogel, Klaus

Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN – and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with particular reference to German treaty Practice. Vol I y II. Kluwer Law Internacional, Munich, 1999

20. Valdez Costa, Ramón

Estudios de Derecho Tributario Internacional

Editorial Temis, Bogotá 1978.



HEMEROGRAFIA

HEMEROGRAFIA

1. Byrne, Peter; Los Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación

Informativo Mensual Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. Perú, Enero 1999

2. Gildemeister Ruiz Huidobro, Alfredo

Breves Comentarios al Modelo Peruano y al Convenio para Evitar la Doble Tributación con Chile.

En Análisis Tributario. Julio, Agosto , Setiembre y Octubre del 2001.

3. MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS Resultados de la Consulta Ciudadana sobre los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional y para prevenir la Evasión Fiscal. Separata Especial del diario Oficial El Peruano, Lima 21 de junio del 2001.

4. Montestruque Rosas, Karina. Los métodos para evitar la Doble Imposición en los Convenios suscritos por el Perú. En Revista Análisis Tributario nro. 209, pag.13 a 16.

5. Moreno, Alma Rosa

La Globalización de la Economía y los Tratados de Doble Tributación: el caso de México. Informativo Mensual Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía Perú, Enero 2005

6. Teijeiro, Guillermo

The Argentine Tax Treaty Network: A Safe Harbor for Foreign Taxpayers
Revista: Tax Notes International. EEUU, Enero 1999

7.Tovillas, José Manuel

La interpretación de los convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario.Madrid, 1996

8. Villagra Cayamana, Renée Antonieta

Convenios Para Prevenir la Doble Imposición Fiscal entre Países Desarrollados y Subdesarrollados, con Énfasis en Latinoamérica. Trabajo de Investigación presentado para la obtención del L.L.M. en Tributación de la Universidad de Florida (Levin College of Law).

EE UU, Julio, 2000.

9. Villagra Cayamana, Renée Antonieta

Manual Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. *Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú.*

IFA Grupo Peruano, Junio 2008.





INFORMATOGRAFIA

INFORMATOGRAFIA

<http://www.taxesites.com>

<http://www.taxbase.org>

<http://www.ifa.nl>

<http://www.FSMKE.com>

<http://es.wikipedia.org>

[http:// www.mef.org.pe](http://www.mef.org.pe)







**PROYECTO DE CONVENIO PARA
EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION**

**PROYECTO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION
TRIBUTARIA**

**PROPUESTA PERUANA DE CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE
PERÚ Y PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PARA
PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO A LA
RENTA Y AL PATRIMONIO**

El Gobierno de la República de Perú y el Gobierno de, deseando concluir un Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

Han acordado lo siguiente:

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACION DEL CONVENIO

Artículo 1 PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Artículo 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica 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.
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 de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

(a) en 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,

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga e impuestos al patrimonio 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, al final de cada año, las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas.

CAPITULO 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 "Perú" significa la República del Perú;

(b) el término "....." significa

(c) las expresiones “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan, según lo requiera el contexto, Perú o

(d) el término “persona” comprende las personas naturales, las sociedades conyugales, sucesiones indivisas y cualquier otra agrupación de personas;

(e) el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

(f) 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;

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

(h) la expresión “autoridad competente” significa:

(i) en Perú, el Ministro de Economía o su representante autorizado;

(ii) en,

(i) el término “nacional” significa:

(i) cualquier persona natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; o

(ii) cualquier persona jurídica o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, cualquier 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 impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

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 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 de la que sea nacional. Si fuere nacional de ambos Estados Contratantes, o no lo fuere de ninguno de ellos, 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 exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por este Convenio.

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 en relación a la exploración o explotación de recursos naturales.

La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

(a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje tenga una duración superior a meses, y

(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 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 o sustancialmente similares.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en 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 hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, que tengan de carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.

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 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 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.

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.

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.

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.

CAPITULO III IMPOSICION DE LAS RENTAS

Artículo 6 RENTAS DE BIENES INMUEBLES

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. 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 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.

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.

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 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.

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 8 TRANSPORTE MARITIMO Y AEREO

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. 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 buques o aeronaves en tráfico internacional, y

(ii) los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes a la explotación.

(b) la expresión “explotación de buque o aeronave” por una empresa, comprende también:

(i) el fletamento o arrendamiento de nave o aeronave a casco desnudo;

(ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado. Siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.

3. Las disposiciones del párrafo 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.

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, 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, 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.

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. 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) por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos;
- (b) 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 los rendimientos de otras participaciones sociales 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 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.

Artículo 11 INTERESES

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 es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del por cien 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 dichos 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. 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.

Artículo 12 REGALIAS

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 de:

- (a) ... por ciento del importe bruto de las regalías por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos;
- (b) ... por ciento del importe bruto de las regalías en todos los demás casos.

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 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.

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.

Artículo 13 GANANCIAS DE CAPITAL

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) 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 bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde resida el enajenante
4. Nada de lo establecido en el presente Convenio afectará la aplicación de la legislación de un Estado Contratante para someter a imposición las ganancias de capital provenientes de la enajenación de cualquier otro tipo de propiedad distinta de las mencionadas en este Artículo.

Artículo 14 SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

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 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 período o períodos que en total suman o excedan ... días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en ese 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.

Artículo 15 SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

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 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 un buque o aeronave explotado en tráfico internacional sólo podrá someterse a imposición en ese Estado.

Artículo 16 PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

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.

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 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.

Artículo 18 PENSIONES

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 del importe bruto de las pensiones.

2. Los alimentos y otros pagos de mantención 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 19 FUNCIONES PUBLICAS

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.

Artículo 20 ESTUDIANTES

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.

Artículo 21 OTRAS RENTAS

1. 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.

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, realicen en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculadas efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 según proceda.

CAPITULO IV

IMPOSICION DEL PATRIMONIO

Artículo 22 PATRIMONIO

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 buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional y por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante del cual la empresa que explota esos buques 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.

CAPITULO V

METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION

Artículo 23 ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION

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 impuesto en ese Estado, dicho Estado podrá, no obstante, 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.

23.B) Método de imputación

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 admitirá:

* 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;

* 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 al 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.

CAPITULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24 NO DISCRIMINACION

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.

5. En el presente Artículo, el término “imposición” se refiere a los impuestos que son objeto de este Convenio.

Artículo 25 PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

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.

Artículo 26 INTERCAMBIO DE INFORMACION

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 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 Estados 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.

Artículo 27 MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMATICAS 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 representaciones consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Artículo 28 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] 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 aquellos 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 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.

CAPITULO VII

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 29 ENTRADA EN VIGOR

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 en la fecha de recepción de la última notificación.

Las disposiciones del Convenio se aplicarán:

En el Perú, con respecto al impuesto al patrimonio y a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, 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(en el Estado B):.....

Artículo 30 DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquier de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomáticas comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año.... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

En el Perú, con respecto a las normas sobre el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio es denunciado.

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

COMPARACIÓN ANOTADA MODELO OCDE – MODELO PERUANO

(Los textos sombreados son propuestas de eliminación o sustitución respecto al Modelo OCDE. Los textos en negritas y cursivas son propuestas de agregados al Modelo OCDE y los textos que figuran en cuadros son las explicaciones respecto a las modificaciones realizadas al Modelo OCDE)

**CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DE PERÚ Y
PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PARA PREVENIR LA
EVASION FISCAL**

EN RELACION AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO

El Gobierno de la República de Perú y el Gobierno de, deseando concluir un Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

Han acordado lo siguiente:

CAPITULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Artículo 1 PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

El artículo 1 establece que el convenio se aplica a los residentes. El modelo propuesto adopta el Modelo OCDE. Sin embargo, la definición de residente del artículo 4 si presenta algunas modificaciones que se desarrollarán más adelante.

Artículo 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigible por cada uno de los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

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 de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

(a) en 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,

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga e impuestos al patrimonio 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, al final de cada año, las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas fiscales.

Se ha suprimido la mención a las subdivisiones políticas o sus entidades locales debido a que en el caso del Perú no existen Impuestos a la Renta al nivel de Gobiernos Locales. Se especifica que los impuestos a la renta y los impuestos patrimoniales se encuentran comprendidos dentro del convenio. El modelo propuesto para el Perú incluye 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.

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, el RUS se aplica mediante un sistema de cuotas fijas. Asimismo, se ha excluido al Impuesto Extraordinario de Solidaridad que afecta a los empleadores dado que bajo las normas internacionales no califica en estricto como un impuesto a la renta.

CAPITULO 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 "Perú" **significa la República del Perú;**

(b) el término "....." significa

(c) las expresiones "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan, según lo requiera el contexto, Perú o

(d) el término "persona" comprende las personas naturales, las sociedades, **sociedades conyugales, sucesiones indivisas** y cualquier otra agrupación de personas;

(e) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

(f) 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;

(g) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa de un Estado Contratante, salvo cuando dicho transporte se realice exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;

(h) la expresión "autoridad competente" significa:

(i) en Perú, el Ministro de Economía o su representante autorizado;

(ii) en

(i) el término "nacional" significa:

(i) cualquier persona natural que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; o

(ii) cualquier persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado 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 impositiva fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

De conformidad con el artículo 3 de la Constitución Política del Perú de 1993, se precisa que el término Perú está referido a la República del Perú.

Se ha excluido de la definición de “nacional” a la sociedad de personas debido

a que ya se encuentra incluida en la mención que hace el convenio de persona jurídica. Se precisa que el término persona, además de la típica definición internacional, incluye a las sociedades conyugales y sucesiones indivisas, de conformidad con la legislación del Impuesto a la Renta del Perú.

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 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** física 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 ***de la que sea nacional*** en que se encuentre su sede de dirección efectiva. ***Si fuere nacional de ambos Estados Contratantes, o no lo fuere de ninguno de ellos, 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 exigir ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas por este Convenio.***

La definición de residente en el Artículo 4 sigue al de la ley peruana respecto a las personas físicas En el caso de personas jurídicas, hay dos reglas generales aceptadas internacionalmente: lugar de constitución y lugar de dirección. La legislación peruana establece que una persona jurídica es domiciliada para efectos del Impuesto a la Renta cuando se constituye en el país. Por esta razón, es necesario incluir de manera expresa como puntos de conexión, la

sede de dirección y el lugar de constitución, dado que el Modelo OCDE no los incluye. Asimismo, el artículo incluye reglas expresas para el caso de que una persona sea residente de los dos países contratantes. En el supuesto de residentes distintos a las personas naturales, el modelo propuesto, opta por el criterio de preferencia de nacionalidad a diferencia del modelo OCDE en el que prima la sede de dirección efectiva. Adicionalmente, se prevé que en los casos de conflicto y ausencia de acuerdo la persona no tendrá derecho de exigir ningún beneficio del convenio.

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 **en relación a la exploración o** de explotación de recursos naturales.

La expresión “establecimiento permanente” también incluye:

- (a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje **pero** sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje tenga una duración superior a doce meses, y
- (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 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 o sustancialmente similares.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en 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 ***hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas, que tengan*** realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.

(e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los sub apartados 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 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 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 **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, no hubieren determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios **no fuere considerado** como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.

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.

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.

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. Respecto al establecimiento permanente el Modelo propuesto incluye como establecimiento permanente lo siguiente:

□= Los lugares relacionados a la exploración de recursos naturales siguiendo el Modelo de las Naciones Unidas, debido a que de lo contrario no podría gravarse en fuente las rentas atribuidas a la realización de actividades de exploración de recursos naturales, o cuando exista renta de terceros relacionada a dicha actividad.

□= La prestación de servicios por una empresa cuando las actividades se realicen por más de determinado número de días a ser convenido bilateralmente dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

□= Las empresas aseguradoras cuando recauden primas en el territorio de otro Estado o si aseguran riesgos situados en el por medio de un representante distinto de un agente independiente.

Asimismo, se pretende reducir el plazo de 12 meses de duración de las construcciones contemplado por el modelo OCDE para ser consideradas establecimiento permanente y poder gravar las rentas que genere dicha actividad en el país de la fuente.

Por último, a los efectos del cálculo de los límites temporales relacionados a la construcción y a los servicios empresariales, realizados por empresas vinculadas a otra empresa, serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es vinculada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.

De otro lado, se precisa que no se considerará como establecimiento permanente el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.

CAPITULO III IMPOSICION DE LAS RENTAS

Artículo 6 RENTAS DE BIENES INMUEBLES

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 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, embarcaciones 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.

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. Permite un derecho amplio de gravar inmuebles en la fuente productora de la renta. Este derecho refleja el tratamiento que da a este mismo tipo de rentas la ley interna del Perú, por lo que se mantiene el texto del Modelo OCDE.

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 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 sean imputables ***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.

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.

Establece la forma en que se grava a un establecimiento permanente. En términos generales, los principios que se establecen en el Modelo OCDE se encuentran conformes con las leyes peruanas, por lo que en el Modelo propuesto se mantiene la redacción.

Artículo 8 TRANSPORTE MARITIMO Y AEREO

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 el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa ese Estado.

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 al 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.

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 buques o aeronaves en tráfico internacional, y

(ii) los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean inherentes a la explotación.

(b) la expresión “explotación de buque o aeronave” por una empresa, comprende también:

(i) el fletamento o arrendamiento de nave o aeronave a casco desnudo;

(ii) el arrendamiento de contenedores y equipo relacionado.

Siempre que dicho flete o arrendamiento sea accesorio a la explotación, por esa empresa, de buques o aeronaves en tráfico internacional.

3. Las disposiciones del párrafo 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.

Este artículo refleja el principio que el transporte internacional debe ser gravado en el país de residencia, modificando el Modelo OCDE que adopta el criterio de sede de dirección.

Adicionalmente, se especifican los beneficios correspondientes a la explotación de naves o aeronaves en tráfico internacional. Asimismo, se especifica el significado de la expresión “explotación de nave o aeronave”.

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 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 los beneficios la renta de una empresa de ese Estado, y someta, en consecuencia, a imposición, los beneficios 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.

Este artículo se refiere a las empresas asociadas (vinculadas económicamente) y el ajuste de las rentas imponibles originado por precios de transferencia. La cláusula deja a criterio de los Estados contratantes el ajuste correlativo de precios en el segundo país cuando hay ajuste en el primero, a diferencia del Modelo OCDE que obliga al ajuste recíproco entre los Estados sujetos al convenio.

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 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) 5 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 autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

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 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 **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 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.

Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante se someten a imposición en ambos Estados. Pero, respecto del Estado donde reside la sociedad que paga los dividendos, se establecen dos tasas diferenciadas dependiendo de si el accionista es una sociedad y tiene un control mayoritario de la empresa que recibe los dividendos. El porcentaje de control se establece en la negociación bilateral, estableciendo el Modelo OCDE tasas máximas del 5% (sociedad con participación mayoritaria de 25%) y 15% (demás casos).

Sin embargo, debe tomarse en consideración que actualmente este límite no se aplicará en el caso de dividendos que se repartan de una sociedad residente en Perú dado que estos dividendos se encuentran inafectos.

Artículo 11 INTERESES

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 residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por cien del importe bruto de los intereses. El término “intereses”, en el sentido de este Artículo significa **las rentas** los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor y en particular, **las rentas** los rendimientos de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora no se consideran intereses a efectos del

presente artículo. ***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 dichos 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, una subdivisión política, una entidad local o un 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. 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.

Los intereses pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente de otro Estado Contratante se someten a imposición en ambos Estados. Pero respecto del Estado donde reside la persona que paga los intereses, se aplican límites a determinar bilateralmente, a diferencia del Modelo OCDE que fija la tasa máxima en 10%.

Se incluye en el concepto de intereses cualquier otra renta que la legislación del Estado de donde los intereses proceden, asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo. Asimismo, como otra medida anti-elusiva se prevé que no se aplicará la tasa máxima si el propósito fuera obtener ventajas de lo previsto en el Convenio respecto a los intereses.

Artículo 12 REGALÍAS

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 si dicho residente es el beneficiario efectivo de las regalías.

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 de:

- (a) ... por ciento del importe bruto de las regalías por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos;***
- (b) ... por ciento del importe bruto de las regalías en todos los demás casos.***

3. El término “regalías” empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de 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 de fábrica o de comercio, dibujos, **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.

La legislación tributaria peruana actualmente grava las regalías con una retención del 30%. El modelo de Convenio de la OCDE elimina la posibilidad de que el país de fuente grave las regalías. Sin embargo, el Modelo propuesto incluye una tasa máxima de gravamen en el país fuente de las regalías a ser pactada bilateralmente.

Asimismo, dentro del concepto de regalías, se incorporan las cantidades de cualquiera clase pagadas por el uso, o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos.

Se precisa que las regalías proceden de un Estado contratante cuando el deudor es residente de ese Estado o tiene un establecimiento permanente, para evitar interpretaciones en el sentido de considerar, por ejemplo, como país fuente donde se utiliza los derechos, patentes entre otros.

Asimismo, como medida anti-elusiva se prevé que no se aplicará la tasa máxima si el propósito fuera obtener ventajas de lo previsto en el Convenio respecto a las regalías.

Artículo 13 GANANCIAS DE CAPITAL

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 sólo 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 buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, o aeronaves, o embarcaciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde **resida el enajenante** esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

4. Nada de lo establecido en el presente Convenio afectará la aplicación de la legislación de un Estado Contratante para someter a imposición las ganancias de capital provenientes de la enajenación de cualquier otro tipo de propiedad distinta de las mencionadas en este Artículo.

Este artículo regula la forma en que se gravarán las ganancias de capital. El artículo establece que las ganancias de capital derivadas de inmuebles se pueden gravar en la fuente y que las ganancias de capital derivadas de naves o aeronaves usadas en el comercio internacional se grava en el país de residencia. Otras ganancias de capital, que no pertenezcan a un lugar fijo, se gravan sólo en el país de residencia.

Asimismo, se modifica el Modelo OCDE respecto a ganancias derivadas de la enajenación de otros bienes distintos a los previstos por este artículo, las cuales sólo pueden someterse a imposición en

el Estado contratante en el que reside el transmitente. El modelo propuesto deja abierta la posibilidad de gravar en fuente dichas ganancias de capital.

Artículo 14 SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

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 ... 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 período o períodos que en total suman o excedan días, dentro de un período cualquiera de doce meses; en tal caso, sólo pueden someterse a imposición en ese 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, y contables **auditores y contadores**. Este artículo contempla el tratamiento de las rentas provenientes de la prestación de servicios personales independientes mientras que el artículo 15 regula el tratamiento de las rentas provenientes de la prestación de servicios personales dependientes.

El convenio modelo de la OCDE restringe el derecho de gravar en el país de fuente si la persona que presta tales servicios no tiene una base fija en dicho país.

Actualmente en el Perú la prestación en el país de servicios profesionales independientes se grava con una tasa efectiva de 24% desde el primer día, sin tomar en consideración la existencia de base fija o la permanencia de la persona en el país.

Cualquier tasa efectiva inferior a 24% implicaría una concesión por parte de Perú, por lo que en el convenio propuesto se opta por establecer un gravamen limitado en fuente, tal como lo establecen diversos países en sus convenios.

La opción considera dos excepciones (I) el caso en que el residente disponga de una base fija en ese otro Estado a efectos de llevar a cabo sus actividades o (II) el residente permanezca en el otro Estado por un periodo o periodos que en total sumen o excedan determinado número de días a ser pactado bilateralmente, dentro de un periodo cualquiera de doce meses. En estos últimos casos, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado y de acuerdo a la legislación interna, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija o en la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas en el otro Estado, según corresponda. La modificación efectuada a partir de la consulta ciudadana, es únicamente formal, y pretende clarificar las dos circunstancias en las que procede el gravamen total en fuente.

Artículo 15 SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

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 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** un empleador que no sea residente del otro Estado, y

(c) las remuneraciones no se **imputen a** soportan por un establecimiento permanente o una base fija que **una persona** un empleador 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 un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o de una embarcación destinada a la navegación interior sólo podrá someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa ese Estado.

El Modelo OCDE considera que las rentas obtenidas por servicios personales dependientes son gravables en el país de la fuente, salvo que concurren las tres condiciones siguientes: (I) la permanencia del trabajador no exceda de determinado número de días a ser pactado bilateralmente en un periodo de 12 meses; (II) la remuneración sea soportada por la empresa extranjera; y, (III) la remuneración no sea soportada por un establecimiento permanente de la empresa extranjera que es el empleador.

En principio, el modelo propuesto recoge el Modelo OCDE salvo en la excepción II y III, en tanto utiliza la palabra “persona” en lugar de empleador a efecto de gravar en fuente si cualquier persona residente en el país fuente paga la remuneración.

Artículo 16 PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Los honorarios de directores y otras retribuciones similares las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un *directorio o de un órgano similar* consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Se refiere a la forma en que se grava la participación de los consejeros (directores), esto es, las retribuciones que reciba un residente de un Estado Contratante como miembro de algún órgano de una sociedad del otro Estado Contratante pueden gravarse en ambos Estados. El Modelo OCDE es coincidente con la ley peruana, razón por la que se mantiene su redacción.

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 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.

Se refiere a las rentas obtenidas por artistas y deportistas. Las rentas que reciba un deportista o artista residente en un Estado

Contratante por actividades realizadas en el otro Estado Contratante pueden gravarse en ambos Estados.

Esta cláusula no se contrapone con la ley peruana, sin embargo se especifica que las rentas de los artistas y deportistas incluyen las que se obtengan de cualquier actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante relacionada con su renombre como artista del espectáculo o deportista.

Artículo 18 PENSIONES

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 ... del importe bruto de las 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 razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Los alimentos y otros pagos de mantención 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.

El artículo regula el tratamiento de las pensiones y anualidades. Las pensiones que proceden de un Estado contratante y se pagan a un residente del otro Estado contratante pueden ser gravadas de dos maneras: puede que se graven en ambos países, o pueden someterse a imposición en el Estado de donde proceden. El Modelo propuesto opta por la segunda forma a efectos de asegurar impuesto en el país de la fuente, incluyendo una tasa máxima de gravamen a ser pactada bilateralmente.

Artículo 19 FUNCIONES PÚBLICAS

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** entidades locales a una persona natural por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o **autoridad**, entidad, 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** física 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 .a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de 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.

2. Lo dispuesto en los Artículos 15, 16 y 17 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares y a las pensiones 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.

El artículo se refiere a las remuneraciones por el desempeño de funciones públicas. El Modelo propuesto sigue el Modelo OCDE, el cual establece que las remuneraciones que perciben los funcionarios sólo pueden gravarse en el país del cual la persona es funcionario.

Para conferir un tratamiento uniforme a las pensiones conforme al artículo 18, se elimina el segundo párrafo de este artículo del Modelo OCDE.

Artículo 20 ESTUDIANTES

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.

Este artículo regula la imposición de los montos que recibe un estudiante. Las cantidades que un estudiante recibe del otro Estado Contratante para cubrir sus gastos sólo pueden someterse a imposición en el Estado de su residencia original. Se ha adoptado la redacción del Modelo OCDE.

Artículo 21 OTRAS RENTAS

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante cualquiera que fuese su procedencia 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.** 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, realicen en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén

vinculadas efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14 según proceda.

Este artículo es una disposición residual que comprende a todas las rentas no reguladas anteriormente, como por ejemplo casinos, bingos, tragamonedas, alimentos etc.

El Convenio propuesto establece que dichas rentas pueden someterse en el país fuente, a diferencia del Modelo OCDE que las grava sólo en el país de residencia.

CAPITULO IV IMPOSICION 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 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 buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como y por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, o embarcaciones sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante **del cual la empresa que explota esos buques o aeronaves es residente** en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado. **Se incluye este capítulo siguiendo la metodología de los convenios internacionales, que contempla entre sus objetivos la eliminación de la doble imposición del patrimonio. Debe tenerse en cuenta que actualmente en el Perú no existe un impuesto patrimonial de carácter nacional. Sin embargo, la cláusula se incluye en la eventualidad que el Estado con el que se negocia un convenio, considere su existencia.**

CAPITULO V

METODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICION

Artículo 23 ELIMINACION DE LA DOBLE IMPOSICION

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 impuesto en ese Estado, dicho Estado podrá, no obstante, 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.

23.B) Método de imputación

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 admitirá:

- 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;
- 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 al 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 Capítulo V, denominando "Métodos para eliminar la doble imposición", consta de un sólo Artículo (Artículo 23) en el cual se establecen los métodos para la eliminación de la doble tributación. El método para evitar la doble imposición debe ser elegido sobre la base del análisis de nuestra legislación doméstica de país en relación a la legislación del país con el cual se negocia, dado que los Sistemas del Impuesto a la Renta de cada país tiene sus propias características.

CAPITULO VI DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24 NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición ningún impuesto 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. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que sean residente 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 aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones.

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. 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 un empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del

oro 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.

4. **Las sociedades que sean residentes** 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 aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas **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.

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 citado artículo establece el principio de la no discriminación, como una garantía al inversionista.

Artículo 25 PROCEDIMIENTO AMISTOSO DE ACUERDO MUTUO

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. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera

notificación de la medida que implique una imposición no conforme con 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 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. 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 plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

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, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

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.

Este artículo regula el procedimiento de acuerdo mutuo. Se establece la posibilidad de recurrir a la autoridad competente que corresponda si se estima que alguna medida adoptada por alguno de los Estados Contratantes no está conforme con las disposiciones del Convenio. Además, establece como forma de solución de conflicto entre las autoridades competentes, la posibilidad de arbitraje.

Artículo 26 INTERCAMBIO DE INFORMACION

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 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 Estados 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.

Este artículo establece el intercambio de información entre las autoridades competentes de ambos países, éste se constituye en un componente muy importante para mejorar el control de la evasión y la elusión internacional. Se precisa la procedencia del intercambio incluso en circunstancias en las que alguno de los Estados no requiera tal información. Alejándonos de los Modelos de la OCDE o de la ONU, y como consecuencia de la realidad tributaria peruana, se prevé que la información intercambiada podrá ser utilizada para determinar el Impuesto General a las Ventas.

Artículo 27 MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMATICAS 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 representaciones consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Este artículo regula la situación de los miembros de las misiones diplomáticas y representaciones consulares. Este artículo sigue las normas generales internacionales de no gravar a tales funcionarios.

Artículo 28 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] 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 aquellos 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 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.

En este artículo generalmente se definirá la extensión territorial del Perú y del país con el cual se está suscribiendo el contrato. En el caso peruano, el ámbito del convenio se circunscribe a lo ordenado constitucionalmente, en tanto el Convenio es suscrito por la República del Perú.

CAPITULO VII DISPOSICIONES FINALES

Artículo 29 ENTRADA EN VIGOR

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 en la fecha de recepción de la última notificación.

Las disposiciones del Convenio se aplicarán:

En el Perú, con respecto al impuesto al patrimonio y a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, 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

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

Artículo 30 DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquier de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomáticas comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año....

En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

En el Perú, con respecto a las normas sobre el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio es denunciado.

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

El Capítulo VII es el último capítulo del Convenio y contempla las disposiciones finales. Dicho capítulo tiene dos Artículos: uno que establece la entrada en vigor del Convenio, y el otro que regula la renuncia del mismo.

De conformidad con lo establecido por el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación, por tanto se prevé la aplicación de las disposiciones de los convenios al primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor. Concordante con lo antes expuesto se prevé así mismo que las disposiciones del Convenio dejarán de surtir efecto a partir del uno de enero del año calendario inmediatamente siguiente a la fecha de denuncia.

Protocolo

Por último, hay que notar que los Convenios normalmente prevén un Protocolo en el que se establecen disposiciones de carácter especial. Por

ejemplo, se puede incluir disposiciones de naturaleza transitoria, disposiciones interpretativas, etc.





PROYECTO DE TESIS

PREAMBULO

El satisfacer las necesidades públicas es la finalidad fundamental de un Estado y para poder hacerlo se requiere contar con ingresos económicos. La principal fuente que tiene los Estados para obtener dichos ingresos es mediante la cobranza de tributos a las personas y empresas nacionales o extranjeras residentes y que realizan sus actividades comerciales dentro del territorio nacional.

Así los impuestos se aplican a las personas y empresas en relación con los ingresos o utilidades que obtengan; el patrimonio o la propiedad que tengan; o sobre los consumos que efectúen.

Los impuestos por su naturaleza son de aplicación general y por tanto afectan a nacionales como a extranjeros que inviertan o realicen sus actividades en el país. El inversionista extranjero para decidirse a invertir en un país, usualmente toma en consideración una serie de aspectos de diversa índole como pueden ser el político, social, laboral y económico, siendo la tributación existente una materia de especial cuidado pues está estrechamente vinculada con rentabilidad del proyecto. Sin embargo, no basta el examen de la legislación tributaria del país en el que se va a invertir sino también la del país de procedencia del inversionista.

Es frecuente que las utilidades, dividendos, intereses, regalías u otro tipo de renta o beneficio no sólo sean gravados por el país en el que se ha hecho la inversión sino también por el país en que radica o es nacional el inversionista, con lo cual puede producirse una **dobles tributación**, y en muchos casos hacer inviable el proyecto.

Frente a tal circunstancia, la inversión no se produce o, en caso que se decida realizarla, podría llevarse a cabo pero mediante mecanismos elusivos para evitar que uno de los fiscos o ambos cobren los tributos que en realidad les corresponderían.

Adicionalmente, aún en el supuesto que no se den problemas considerables a raíz de una doble imposición, es posible que tratándose de inversionistas que operan a través de sucursales o empresas vinculadas, las Administraciones tributarias de ambos países necesiten

información sobre hechos con incidencia en el resultado económico de la actividad empresarial y que se producto en el otro país.

De no existir un convenio entre Administraciones Tributarias que permitan brindar información reservada a fisco del otro país, respecto de un determinado contribuyente, resulta prácticamente inútil solicitarla pues la posibilidad de que se acceda a otorgar la información requerida suele encontrarse con infranqueables normas internas que no lo permiten o, de no ser ese el caso, queda librada a la buena voluntad.

A través de los últimos ocho años, el Perú ha iniciado un programa para negociar como evitar la **Doble Imposición Tributación**, esto a través de Convenios que contemplen los mecanismos para que se de la colaboración entre las Administraciones y las reglas que se usarán para evitar la indeseada doble imposición.

Es necesario resaltar que la celebración de estos convenios no esta exenta de algún costo fiscal inicial, que hay que ponderar sin dejar de considerar la ventaja de una tener una mayor inversión extranjera y, consecuentemente, en el futuro una mayor tributación.

El presente proyecto de investigación se ha dividido en 03 partes, la primera parte contiene el planteamiento teórico, el cual contiene los aspectos básicos respecto al problema de investigación como enunciado, descripción, variables, interrogantes básicas y justificación, asimismo el marco conceptual, antecedentes investigativos, objetivos e hipótesis. La segunda parte contiene el Planteamiento Operacional, en el que se indica las técnicas e instrumentos a utilizar en la investigación, así como el campo de verificación, la estrategia de recolección de información y las fuentes utilizadas; y, finalmente en la tercera parte contiene los anexos considerados como tales los modelos de fichas bibliográficas y documentales a utilizar y el esquema que servirá de guía para desarrollar la investigación propuesta.

I. PLANTEAMIENTO TEORICO

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN:

1.1 ENUNCIADO

“La Doble Imposición Tributación en el Sistema Tributario Peruano en los años 2000 al 2008”

1.2 DESCRIPCION DEL PROBLEMA

1.2.1 Área de Conocimiento

El problema a investigarse se encuentra ubicado en:

Campo : Ciencias Jurídicas

Área : Derecho Tributario

Derecho Internacional

Derecho Constitucional

Derecho Penal

Línea : Ley del Impuesto a la Renta

Convenios de doble imposición tributaria
sucritos por el Perú con otros países.

Tratados de Libre Comercio

1.2.2 Análisis de las Variables

1.2.2.1 Variable Independiente: La Doble Imposición Tributaria en el Sistema Tributario Peruano.

1.2.2.2 Variable dependiente: Los Convenios para evitar la Doble Imposición Tributaria.

1.2.2.3 Indicadores y Sub –indicadores

a) Variable Independiente

Código Tributario:

Norma VIII

Norma XI

Tributación Directa

Tributación Indirecta

Criterios de Imposición

Doble Tributación

Evasión y Elusión

Constitución Política:

Artículos 36, 51, 56 Y 74

Ley de Impuesto a la Renta

Código Penal:

Delitos tributarios

b) Variable Independiente

Convenios firmados por el Perú: España; Chile; Canadá; Brasil

Modelos de Convenios:

Modelo de OCDE

Modelo de la ALADI

Modelo de la ONU

Modelo de la Comunidad Andina: Decisión 578

TIPO	VARIABLE	INDICADORES	SUBINDICADORES
Variable Independiente	La Doble Imposición Tributaria en el Sistema Tributario Peruano	Código Tributario	Norma VIII Norma XI Tributación Directa Tributación Indirecta Criterios de Imposición Doble Tributación Evasión y Elusión Norma
		Constitución Política	Artículos 36, 51, 56 Y 74
		Ley del Impuesto a la Renta	
		Código Penal	Delitos Tributarios
Variable Dependiente	Los Convenios para evitar la doble imposición tributaria	Convenios firmados por el Perú	España Chile Canadá Brasil
		Modelos de Convenios	Modelo OCDE Modelo ALADI Modelo ONU Modelo de la Comunidad Andina: Decisión 578

1.2.3. Interrogantes Básicas:

- a. ¿Cuales son las consecuencias jurídicas de los convenios para evitar la doble imposición tributaria en Perú?
- b. ¿Cuál es la importancia de los convenios celebrados por el Perú para evitar la doble imposición tributaria?
- c. ¿Cual es el estado en el que se encuentran las rondas de negociación de los convenios para evitar la doble imposición tributaria en materia del impuesto sobre la renta y evasión fiscal?
- d. ¿Hacia donde va encaminado el enfoque de la política de negociación de este tipo de convenios por parte del gobierno Peruano frente a los países desarrollados?
- e. ¿Cuales son las ventajas y desventajas de celebrar convenios de doble imposición tributaria?

1.2.4. Tipo y nivel de Investigación

Por su finalidad	: Aplicada
Por su tiempo	: Longitudinal o diacrónica
Por el nivel de profundización	: Explicativa
Por el ámbito	: Documental

1.3 JUSTIFICACION

A través de los últimos nueve años, el Perú ha iniciado un programa para negociar convenios para evitar la doble imposición tributación. La decisión de seguir esta política no fue fácil, los Convenios pueden representar una pérdida de recaudaciones para un país en vías de desarrollo como es el Perú. Además, entrenar un equipo para negociar los Convenios, más los costos de las negociaciones (transportes, etc.) significan un gasto que unos consideran innecesario.

La decisión de negociar fue tomada a pesar de lo anterior por razones tributarias y no tributarias. En la categoría de no tributarias, la principal es la fuerte voluntad de atraer inversiones para hacer del Perú un país más atractivo como destino de inversiones. En la categoría de tributarias, se

encuentran: el deseo de incorporarse a la comunidad internacional de tributación (el mundo de Convenios lleva consigo un mayor conocimiento de asuntos internacionales, y el intercambio de información impositivo que ayuda a evitar la evasión); y al esperanza que mayor cantidad de inversiones traerán más recaudaciones en el largo plazo.

El Perú no estaba a la vanguardia en el tema de Convenios. Al contrario, en el año 2000, los países que el Perú considera de su “categoría y su competencia” se habían adelantado bastante en el tema de los Convenios, Argentina y Brasil comenzaron sus redes de Convenios hace cuarenta años, y han negociado paulatinamente desde entonces. México, Venezuela y Chile, comenzaron en los últimos quince años, pero han avanzado agresivamente, siendo que México a la fecha el líder en América Latina en este tema. De los países grandes de la región, sólo Colombia y Perú se encontraban sin Convenios hasta el año 2000. Así que, sin hablar de razones técnicas, había presión indirecta en este sentido.

Recientemente, El Perú ha terminado con la primera etapa de su programa; ha negociado varios Convenios, unos de los cuales han entrado en vigencia. Incluso ha negociado Convenios con países que tienen inversiones importantes en el Perú, como Canadá y España; este último reconocido como un país que defiende sus intereses agresivamente en los Convenios. En lo que se podría llamar una segunda etapa, el Perú tiene que tomar la decisión de negociar convenios con varios países importantes, países que posiblemente vayan a exigir varios sacrificios por parte del Perú. Este trabajo se dirige principalmente a los aspectos de negociar un Convenio con los países que son más agresivos en sus Convenios, países que son muy importantes como inversionistas y como socios comerciales, en este rubro se encuentra los Estados Unidos de Norte América.

2. MARCO CONCEPTUAL

Para la realización de la presente investigación, resulta de suma importancia tener presente en forma clara y precisa los principales conceptos o términos que se han de emplear a través de la investigación, siendo los principales los siguientes:

2.1 CONCEPTOS BÁSICOS

2.1.1 DERECHO TRIBUTARIO: Es la disciplina que estudia al tributo y consecuentemente al conjunto de normas, jurisprudencia y doctrina que giran en torno al mismo (Derecho tributario Objetivo), además de analizar los alcances y limitaciones del Poder Tributario que lo proyectó y las obligaciones sustanciales y formales, derechos y deberes jurídicos tributarios que surgen como consecuencia de la interrelación entre el Estado y los particulares (Derecho Tributario Subjetivo)³⁵

2.2.2 TRIBUTACION Se refiere al conjunto de obligaciones que deben realizar los ciudadanos sobre sus rentas, sus propiedades, mercancías, o servicios que prestan, en beneficio del Estado, para su sostenimiento y el suministro de servicios, tales como defensa, transportes, comunicaciones, educación, sanidad, vivienda, entre otros.

2.2.3 IMPUESTO A LA RENTA Es aquel impuesto que grava no sólo las rentas provenientes de la explotación de una fuente, es decir las provenientes del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; sino cualquier otro ingreso con alcances distintos a esta, como son las ganancias de capital originadas por la enajenación de bienes, así como los ingresos provenientes de operaciones con terceros.

³⁵ **IGLESIAS FERRER, CESAR**, Derecho Tributario: Dogmática General de la tributación, Gaceta Jurídica S.A. Lima, 2000, Pag.97

2.2.4 DOBLE IMPOSICION TRIBUTACION. La doble o múltiple imposición tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho primario de gravar un flujo de renta. En efecto, la atribución de jurisdicción por parte de un Estado para gravar una renta ocasiona lo que se conoce como conflictos de jurisdicción: una misma ganancia puede resultar alcanzada por el poder impositivo de más de un Estado.

De acuerdo a los criterios de vinculación que cada estado haya elegido, 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.

2.2.5 EVASION La evasión tributaria “pura” se produce cuando los individuos no reportan todos los ingresos generados a partir de las actividades desempeñadas en negocios propiamente registrados y contabilizados en las estadísticas nacionales.³⁶

2.2.6. ELUSION La **elusión fiscal** o **elusión tributaria** es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que aparentemente debería abonar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley. Esta situación puede producir como consecuencia de deficiencias en la redacción de la ley o bien porque sus autores no han previsto efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se caracteriza principalmente por el empleo de **medios lícitos** que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto.³⁷

2.2.7 GLOBALIZACION La globalización es un proceso fundamentalmente económico que consiste en la creciente integración de las distintas economías nacionales en una única economía de mercado

³⁶ Manuel Hernandez Y Jorge de la Roca, Evasión tributaria e Informalidad en el Peru, <http://cies.org.pe>

³⁷ ENCICLOPEDIA WIKIPEDIA <http://ES.WIKIPEDIA.ORG>

mundial. Su definición y apreciación puede variar según el interlocutor. La globalización muchas veces se la relaciona equívocamente como producto de los organismos internacionales públicos como OMC, FMI y BM, sin embargo, la globalización es un proceso autónomo y un orden espontáneo ajeno a la dirección de tales organismos públicos, y que depende más bien del crecimiento económico, el avance tecnológico y la conectividad humana (transporte y telecomunicaciones). Es discutible relacionar la globalización con una dimensión *extra-económica* o *extra-tecnológica*, pero en caso de abarcar cuestiones sociales mundiales (cultura, migración, calidad de vida, etc.) se usa el término aldea global.

2.2.8 CONVENIOS Mediante el uso de un instrumento internacional como son los convenios para evitar la doble imposición tributaria, los Estados firmantes (obligados) renuncian a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias (aquellas en las que con más frecuencia ocurre el fenómeno de la doble imposición) y acuerdan que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto, o , en todo caso se realice una imposición compartida, es decir, que sean ambos Estados los que graven a través del uso de tasas complementarias

2.2.9 PROCESOS DE INTEGRACION la importancia de estudiar este tema recae básicamente en que a la luz de las características del mundo actual, se observa una clara tendencia hacia el aumento de la interdependencia en las relaciones –principalmente económicas- entre los Estados, lo que se ha traducido en una creciente oleada de proyectos de integración, los cuales por una u otra causa han evolucionado de formas muy diferentes.

2.2.10 MERCADO COMUN Es un área económica conformada por varias naciones en la que, además de una unión aduanera, se eliminan las restricciones a los movimientos de los factores de producción. Ello significa que hay libre circulación de bienes y servicios, del capital y del

trabajo, lo cual implica: la eliminación total de los controles aduaneros internos y el levantamiento de las barreras no arancelarias que pudiesen existir; la libre circulación del capital, especialmente en cuanto a inversiones, préstamos y transferencias; la libre circulación del trabajo, eliminando toda restricción a los movimientos de los ciudadanos del mercado común.

2.2.11 TRATADO DE LIBRE COMERCIO Los Tratados de Libre Comercio, más conocidos por sus siglas "TLC's", son instrumentos legales que recogen los acuerdos logrados entre dos o más países, cuyos objetivos son los siguientes:

- a. Lograr eliminar todos los pagos de aranceles a la importación de productos entre sí y de eliminar toda medida que impida o dificulte el ingreso de productos al territorio de ambos países.
- b. Establecer disposiciones legales que regulen todas las áreas relacionadas con el comercio.
- c. Garantizar los derechos de toda persona o empresa de ambos países, cuando deciden invertir en el otro país.
- d. Establecer disposiciones que regulen el comercio de los servicios entre nacionales de ambos países. ,
- e. Asegurar el cumplimiento de los derechos y obligaciones que han sido negociados, estableciendo un mecanismo que en una forma rápida solucione cualquier problema que surja en el comercio de productos, servicios o aquellos relacionados con las inversiones.

Todas las ventajas que dos o más países se dan en un TLC, únicamente se dan entre ellos y no se dan a los demás países del mundo que no han negociado ese TLC.

3. ANTECEDENTES INVESTIGATIVOS:

Efectuada una revisión bibliográfica en las Bibliotecas de las Universidades Católica de Santa María y San Agustín, ambas de esta ciudad de Arequipa, se ha podido verificar que no existe estudios referidos

al tema materia de la presente investigación, probablemente debido a que es un tema aún en desarrollo.

4. OBJETIVOS

4.1. Objetivos Genéricos

Determinar la importancia de los modelos de convenios de doble imposición tributación, suscritos por el Perú.

4.2 Objetivos Específicos

4.2.1 Determinar las consecuencias jurídicas de los convenios para evitar la doble imposición tributaria en Perú.

4.2.2. Precisar la importancia de los convenios celebrados por el Perú para evitar la doble imposición tributaria.

4.2.3. Estudiar el estado en el que se encuentran las rondas de negociación de los convenios para evitar la doble imposición tributaria en materia del impuesto sobre la renta y evasión fiscal.

4.2.4. Determinar hacia donde va encaminado el enfoque de la política de negociación de este tipo de convenios por parte del gobierno Peruano frente a los países desarrollados.

4.2.5. Precisar las ventajas y desventajas de los convenios de doble imposición tributaria.

5. HIPOTESIS

5.1 PRINCIPIO: Teniendo en cuenta que:

1. La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho primario de gravar un flujo de renta.

La atribución de jurisdicción de un Estado para gravar una renta ocasiona lo que se conoce como conflictos de jurisdicción: una misma ganancia puede resultar alcanzada por el poder impositivo de más de un Estado.

Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional y de colaboración entre las Administraciones tributarias

celebra acuerdos o convenios que contemplen los mecanismos para que se de al colaboración entre las administraciones y las reglas que usaran para evitar la doble imposición.

El Perú en comparación con sus vecinos esta retrazado en la celebración de convenios sobre doble tributación y evasión fiscal, siendo que hasta el año 2000 el único convenio celebrado era con la Comunidad Andina.

5.2. HIPOTESIS: Es probable que:

Con la celebración de mayor número de Convenios sobre la doble imposición tributaria, será probable que las ventajas serán mayores a las desventajas, consecuentemente se evite la evasión y elusión fiscal en el Perú.

II. PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

1. TECNICAS E INSTRUMENTOS

1.1 PARA LA VARIABLE UNICA La doble tributación en el sistema tributario peruano, a fin de obtener información con respecto a la doble tributación, la evasión fiscal, se emplearan las siguientes técnicas e instrumentos:

TECNICAS	INSTRUMENTOS
Revisión documental de libros, revistas, Páginas en Internet, y normas legales tributarias y convenios de doble imposición tributaria.	<ul style="list-style-type: none"> - Fichas Bibliográficas - Fichas Documentales

2. CAMPO DE VERIFICACION

2.1 UBICACIÓN ESPACIAL

La República del Perú

2.2 UBICACIÓN TEMPORAL

La presente investigación corresponde a los años 2000 a 2008

2.3 UNIDADES DE ESTUDIO

Dada que la naturaleza de la presente investigación es DOCUMENTAL, no es posible determinar un UNIVERSO y una MUESTRA por cuanto es una investigación de carácter netamente teórica y no de campo.

En ese sentido, para la presente investigación lo que corresponde determinar son las UNIDADES DE ESTUDIO, las mismas que se encuentran constituidas por lo siguiente:

- LEGISLACION PERUANA

- Convenio de doble imposición tributaria
- Decreto Supremo Nro. 135-99-EF Texto Único Ordenado del Código Tributario
- Decreto Supremo Nro. 179-2004-EF – Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta
- Texto de la Constitución Política del Estado de 1993.
- Código Penal

- LEGISLACION COMPARADA

- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)
- Modelo de la ONU para la celebración de Convenios sobre Doble Imposición Tributaria
- Modelo de Convenio del Pacto Andino (Decisión 578)
- Modelo de Convenio de la ALADI

3. ESTRATEGIA DE RECOLECCION DE INFORMACION

La información que se requiere para la presente investigación será recogida por el propio investigador al ser una investigación netamente documental, en las Bibliotecas de la Universidad Católica de Santa María, Universidad Nacional de San Agustín, Biblioteca del Colegio de Abogados

de Arequipa y otras Bibliotecas especializadas, así como la información que se obtenga por Internet, empleándose para tal efecto fichas bibliográficas y documentales, donde se consignaran los datos recolectados y procesados.

3.1 Modo

* El propio investigador efectuara la búsqueda bibliográfica jurídica pertinente en las Bibliotecas especializadas, a efecto de conseguir y recolectar la información requerida para el desarrollo de la investigación en fichas bibliográficas y documentales.

* Una vez recolectada la información se procederá a elaborar el informe final que dará lugar ala investigación.

3.2 Medios:

3.2.1 Recursos Humanos

DENOMINACION	CANTIDAD	COSTO DIARIO	DIAS	COSTE TOTAL
Dirección del proyecto y ejecución	1	S/. 35.00	60	S/. 2100.00
Digitador	1	S/.60.00	15	S/.900.00
TOTAL	2	95		S/.3000.00

3.2.2 Recursos Materiales, Bienes y Servicios

DENOMINACION	CANTIDAD	COSTO TOTAL
Papel Bond A4	1500	S/. 60.00
Cuaderno de notas	1	S/. 3.00
Fichas Bibliograficas y Documentales	500	S/. 50.00
Cartucho de tinta para impresora	3	S/. 225.00

Copias Fotostáticas	400	S/. 200.00
Anillados	5	S/. 35.00
Uso de computadora	1	S/. 100.00
Internet	---	S/. 100.00
Movilidad	---	S/. 200.00
TOTAL		S/. 973.00

3.2.3 Costo total del Proyecto y Ejecución de la Investigación

DENOMINACION	COSTO TOTAL
Recursos Humanos	S/. 3000.00
Recursos Materiales, Bienes y Servicios	S/. 973.00
TOTAL	S/.3,973.00

3.3 CRONOLOGIA DEL TRABAJO

TIEMPO ACTIVIDADES	SETIEMBRE 2008				OCTUBRE 2008				NOVIEMBRE 2008				ABRIL 2009		
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3
1.Preparación del Proyecto	x	x	x	x	x	x	x								
2. Aprobación del Proyecto								x	x						
3. Recolección de la información								x	x	x					
4. Análisis y sistematización de datos											x	x			
5.Conclusiones y Sugerencias													x	x	

6. Preparación del informe final				x x
7. Presentación del informe final				x

4. FUENTES DE INFORMACION

4.1 BIBLIOGRAFIA

1. Barraquer Sourdis, Eugenia,

El procedimiento amistoso como mecanismo para la solución de conflictos en los modelos de Convenio Internacional para evitar la doble imposición.
Madrid, 1995

2. Bettinger Barrios, Herbert;

Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación;
Octava Edición, Tomos I y II, México, Marzo 2000

3. Calderón Carrero, José M.

La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su eliminación
España, 1997

4. García Prats, Francisco Alfredo

Exchange of information under article 26 of the UN Model Tax Convention
EEUU, Mayo 1999

5. Gildemeister Ruiz Huidobro, Alfredo

Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes.
Fondo Editorial PUC.
Perú, 1995

6. Helminen, Marjaana

The Dividend Concept in International Tax Law:
Dividend Payments between Corporate Entities
Kluwer Law Intl.

Diciembre, 1999

7. Junta del Acuerdo de Cartagena

Decisión No. 578 que modifica la Decisión 40

Perú, Mayo del 2004

8. OECD Committee on Fiscal Affairs

Organization for Economic Co-operation and Development

Model Tax Convention on Income and on Capital

Condensed Version

Francia, Abril 2000

9. Organización de las Naciones Unidas - ONU

Convención Bilateral Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble

Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo

Nueva York, 1980

10. Pires, Manuel

International Juridical Double Taxation of Income

Kluwer Law Intl.

Enero, 1989

11. Teijeiro, Guillermo

The Argentine Tax Treaty Network: A Safe Harbor for Foreign Taxpayers

Revista: Tax Notes International

EEUU, Enero 1999

12. Van Raad

Essays on International Tax

Kluwer Academic Publishers

Noviembre, 1993

13. Vogel, Klaus

Klaus Vogel on Double Taxation Conventions

Kluwer Law Intl.

Holanda, Noviembre, 1997

4.2 HEMEROGRAFIA

1. Byrne, Peter; Los Convenios Internacionales para evitar la Doble Tributación

Informativo Mensual Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.
Perú, Enero 1999

2. Moreno, Alma Rosa

La Globalización de la Economía y los Tratados de Doble Tributación: el caso

de México

Informativo Mensual Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía
Perú, Enero 1999

3. Villagra Cayamana, Renée Antonieta

Convenios Para Prevenir la Doble Imposición Fiscal Entre Países Desarrollados y Subdesarrollados, con Énfasis en Latinoamérica. Trabajo de Investigación presentado para la obtención del L.L.M. en Tributación de la Universidad de Florida (Levin College of Law).

EE UU, Julio, 2000.

4.3 INFORMATOGRAFIA: Direcciones en Internet

<http://www.taxsites.com>

<http://www.taxbase.org>

<http://www.ifa.nl>

<http://www.FSMKE.com>

<http://es.wikipedia.org>

I. ANEXOS

ANEXO NRO.1

FICHA BIBLIOGRAFICA

<p>FICHA BIBLIOGRAFICA</p> <p>NOMBRE DEL AUTOR</p> <p>.....</p> <p>TITULO DE LA OBRA:.....</p> <p>.....</p> <p>EDITORIAL, LUGAR Y AÑO:.....</p> <p>.....</p> <p>NOMBRE DE LA BIBLIOTECA:.....</p> <p>.....</p> <p>CODIGO:.....</p> <p>PAGINA WEB :</p>

ANEXO NRO.2

FICHA DOCUMENTAL

FICHA DOCUMENTAL

NOMBRE DEL AUTOR

.....

VARIABLE O INDICADOR

.....

TITULO

IDENTIFICACION DEL DOCUMENTO

FECHA

COMENTARIO O CITA

.....

.....

.....

.....

.....

.....

LOCALIZACION

PAGINA

.....

PAGINA WEB