

ANÁLISIS CRÍTICO DEL «CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN» SUSCRITO ENTRE PERÚ Y MÉXICO: CARACTERÍSTICAS Y PECULIARIDADES

Renée Villagra Cayamana

LLM en Tributación por la Universidad de Florida y profesora del Departamento Académico de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú

Categoría Profesores

El objeto de este trabajo es analizar el convenio suscrito entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Si bien existen modelos internacionales de CDI, como el de la OCDE y el de la ONU, los términos de cada convenio deberían responder a las necesidades de los estados contratantes y celebrarse en función a sus sistemas legislativos y flujos de intercambio entre las partes contratantes. En tal sentido, ante el CDI celebrado con México, que se encuentra en proceso de perfeccionamiento conforme lo prevé la Constitución, surge la necesidad de identificar sus características y peculiaridades con relación a la legislación interna, a los convenios preexistentes en un país o en ambos, y a los modelos internacionales. Este trabajo se aboca fundamentalmente a las peculiaridades del CDI suscrito con México, y se identifican los aspectos positivos, negativos, complejos, así como las cláusulas cuya interpretación no es clara y puede originar conflictos.

Considerando el dinamismo de la tributación, puesta de manifiesto en la legislación peruana y la convencional, es preciso señalar que este trabajo fue cerrado al 30 de octubre de 2013.

I. Introducción

Los CDI constituyen instrumentos jurídicos celebrados entre dos estados fundamentalmente para abordar la tributación del impuesto a la renta y evitar la doble imposición jurídica y económica;¹ siendo una de sus características la negociación bilateral que llevan a cabo ambos

¹ Si bien los CDI pretenden tradicionalmente eliminar la doble imposición jurídica, también tienen como objetivo eliminar la doble imposición económica. Entre otros, su artículo 9 denominado «Empresas Asociadas» tiene por objetivo eliminar los efectos de la doble imposición económica que se presenta por el ajuste de precios de transferencia. El comentario 5 al artículo 9 del MCOCDE señala «La rectificación en la contabilidad de las operaciones entre empresas asociadas en la situación contemplada en el apartado 1 puede dar lugar a una doble imposición económica (imposición de la misma renta en manos de personas diferentes) en la medida en que una

países interesados.² En tal sentido, si bien existen modelos internacionales como el de la OCDE y el de la ONU, los términos de los CDI deberían responder a las necesidades de los estados contratantes y celebrarse en función a sus sistemas legislativos y flujos de intercambio entre las partes contratantes. Por tal razón, no es posible afirmar que un CDI se celebra bajo un determinado modelo, sino que usualmente se utilizan cláusulas de los diferentes modelos dependiendo del tipo de renta de que se trate e, incluso, ambos estados pueden acordar cláusulas ajenas a los modelos.

Por esa razón, ante un nuevo CDI, es importante determinar qué características y peculiaridades presenta con relación a la legislación interna, a los convenios preexistentes en un país o en ambos, y a los modelos internacionales. En tal sentido, este trabajo aborda el análisis del convenio suscrito entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta el 27 de abril de 2011 en Lima; y se aboca fundamentalmente a sus peculiaridades.

Conforme a lo previsto por el artículo 56 de la Constitución Política del Perú, tal instrumento legal fue aprobado por el Congreso mediante la Resolución Legislativa 30144 publicada el 28 de diciembre de 2013,³ y ratificado por el Poder Ejecutivo mediante el Decreto Supremo 003-2014-EF publicado el 16 de enero de 2014. El CDI con México entró en vigencia el 19 de febrero de 2014 y será aplicable a partir del 1 de enero de 2015.

2. Antecedentes

Durante casi cuarenta años, el Perú contó solo con un convenio para evitar la doble imposición bilateral; este fue el suscrito con Suecia en 1966⁴ y que fue materia de denuncia por parte de ese país el 2 de junio de 2006, fecha en que el Gobierno sueco adoptó la Propuesta 2005/06:125. Adicionalmente, durante más de veinte años, estuvo vigente la Decisión 40 que constituyó el Convenio Multilateral para evitar la doble imposición de la Comunidad Andina, la cual tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 2004⁵ y fue reemplazada por la Decisión 578 de la Comunidad Andina que continúa vigente.

empresa del Estado A, cuyas utilidades se revisen al alza, se somete a imposición por una cuantía de utilidades que ya se ha gravado como renta de la empresa asociada en el Estado B. El apartado 2 establece que, en tales circunstancias, el Estado B procederá a practicar un ajuste apropiado para evitar la doble imposición». Por otra parte, el otorgamiento del crédito indirecto, está previsto para atenuar o eliminar la doble imposición de los dividendos, reconociendo muchos CDI el crédito por el impuesto pagado por la empresa distribuidora.

- 2 Los CDI multilaterales son excepcionales y precisamente tienen la desventaja de difícilmente responder a las necesidades de todos los países suscriptores.
- 3 El CDI bajo análisis fue remitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores al Congreso a través de la Resolución Suprema 018-2012-RE del 23 de enero de 2012 e ingresado como Proyecto de Ley 00885/2011-PE el 13 de marzo de 2012 (Congreso 2012). El citado proyecto fue decretado a la Comisión de Relaciones Exteriores, y llamó la atención que no haya sido enviado adicionalmente a la Comisión de Economía, como sucedió con los CDI bilaterales que el Perú tiene vigentes (Congreso 2002a, 2002b, 2002c y 2006b). Cabe señalar que conforme indica el Reglamento del Congreso, los proyectos de ley deben remitirse a las Comisiones aplicando el criterio de especialización (Congreso 2009).
- 4 Convenio entre el Perú y Suecia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos a la renta y al capital, suscrito el 17 de septiembre de 1966.
- 5 La Decisión 40 entró en vigencia para las personas naturales a partir de 1981; y, para las empresas, el 22 de agosto de 1980.

En el 2001, el Ministerio de Economía y Finanzas evaluó la conveniencia de celebrar los citados convenios a través de una Consulta Ciudadana, la cual resultó positiva y concluyó con la suscripción en ese año de los convenios con Chile⁶ y Canadá,⁷ actualmente vigentes. Asimismo, el Perú ha suscrito un CDI con Brasil,⁸ el cual se encuentra en vigor.

El Perú es miembro de la Comunidad Andina, cuyo régimen multilateral para evitar la doble imposición es la Decisión 578 que sustituyó a la Decisión 40 desde el 1 de enero de 2005. Si bien existen cuestionamientos de orden constitucional sobre la vigencia de la Decisión 578 (Villagra 2008a: 267), la SUNAT, mediante la Carta 111-2010-SUNAT/2B0000 del 10 de setiembre de 2010, señaló que la Decisión 578 - Régimen para evitar Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina publicada en la Gaceta Oficial 1063 se encuentra actualmente vigente y forma parte, con todos sus atributos, del derecho nacional.⁹

El Perú suscribió un CDI con España el 6 de abril de 2006, el cual constituye el Proyecto de Ley 00007/2006-PE que fue derivado a la Comisión de Economía y a la de Relaciones Exteriores, habiendo recibido un dictamen negativo por mayoría en la última. Cabe señalar que la Comisión de Economía no emitió dictamen, pero el proyecto de ley se archivó por fin del período parlamentario (Congreso 2006a). Por tratarse de un instrumento legal suscrito por dos estados, consideramos que no existiría obstáculo para que el citado CDI pudiera presentarse como un proyecto de ley nuevo en la medida en que el Pleno del Congreso no lo rechazó, sino que su archivamiento se debe exclusivamente a la conclusión de un período parlamentario. Sin embargo, se estaría negociando un nuevo CDI, como lo demuestra la Resolución de la Superintendencia 118-2013/SUNAT publicada el 11 de abril de 2013.

Adicionalmente al CDI con México, que es materia de este trabajo, el Perú ha suscrito convenios con Corea, Portugal y Suiza, los cuales han sido perfeccionados conforme a la Constitución a partir de los Proyectos de Ley 02498/2012-PE, 02499/2012-PE y 02865/2012-PE, respectivamente (Congreso 2013a, 2013b y 2013c). Tales CDI, al igual que en México, serán aplicables a partir del 1 de enero de 2015. Por otra parte, se tiene conocimiento de que nuestro país se encuentra en negociaciones con Francia, Suiza, Italia, Tailandia, Qatar, Reino Unido y Suecia.

Es importante resaltar que en el 2011 el Ministerio de Economía y Finanzas admitió que el Perú se ha quedado relegado en la suscripción de CDI y señaló que si bien las consideraciones de riesgo de una inversión involucran no solo los factores tributarios, sino también los políticos, sociales y legales, entre otros, «el Perú ha perdido la oportunidad de incentivar el flujo de inversiones, desde y hacia el país, al haberse quedado relegado en la negociación de estos Convenios en comparación a otros países de la región, lo que definitivamente afecta su competitividad [...]» (Congreso 2012: 117-143).

6 Suscrito el 8 de junio de 2001 y aprobado en el Perú por Resolución Legislativa 27905, publicada el 6 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

7 Suscrito el 21 de julio de 2001 y aprobado en el Perú por Resolución Legislativa 27904, publicada el 5 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

8 Suscrito el 17 de febrero de 2006 y aprobado en el Perú por Resolución Legislativa 29233, publicada el 22 de mayo de 2008, sin el texto del CDI. Entró en vigencia el 1 de enero de 2010.

9 Las Decisiones constituyen normas de la Comunidad Andina y en virtud de lo previsto por el artículo 22 de la Decisión 578, bajo el principio de «aplicación directa» (recogido en el artículo 3 de la Decisión 472 de la CAN), esta entraría en vigencia a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, lo cual ocurrió el 5 de mayo de 2004.

Por su parte México, en calidad de país miembro de la OCDE, tiene amplia experiencia en la celebración de CDI; pues en la actualidad tiene la red más amplia de convenios de Latinoamérica, con más de cincuenta CDI suscritos y en vigor.¹⁰

Se observa que México muestra una tendencia a suscribir CDI con países poco tradicionales, algunos de los cuales se encontraban en su lista de paraísos fiscales, tales como Hong Kong, Malta y los Emiratos Árabes Unidos; así como países de Europa del Este, todos suscritos en el 2012. De igual forma se encuentra en proceso de negociación de CDI y de convenios de intercambio de información con Arabia Saudita, Aruba, Bahamas, Belice, Costa Rica, Eslovenia, Isla del Hombre, Isla Caimán, Isla de Cook, Isla de Guernsey, Isla Jersey, Islas Marshall, Islas Vírgenes Británicas, Jamaica, Líbano, Malasia, Marruecos, Mónaco, Nicaragua, Pakistán, Santa Lucía, Tailandia, Turcas y Caicos, Turquía y Vanuatu (SATb 2013).

3. Características generales

El CDI celebrado con México, en términos generales, no se aleja de lo acordado por el Perú en sus CDI con Chile, Canadá y Brasil. No obstante lo anterior, se han identificado algunos temas precisos que son peculiares y que rompen el esquema de lo suscrito hasta la fecha y que incluso podrían generar problemas de interpretación; tales situaciones se analizarán en el siguiente numeral.

El CDI celebrado con México se refiere exclusivamente al impuesto a la renta, al igual que el suscrito y vigente con Brasil; y no incluye en su ámbito al impuesto al patrimonio como sí lo hacen los CDI vigentes celebrados con Chile y Canadá. Es preciso señalar que las versiones vigentes del MCOCDE y del MCONU incluyen en su ámbito de aplicación objetivo al impuesto al patrimonio; mientras que el MCEU solo se refiere al impuesto a la renta.

10 México-Alemania, 23 de febrero de 1993. México-Antillas Neerlandesas, 1 de septiembre de 2009. México-Australia, 7 de octubre de 2003. México-Austria, 13 de abril de 2004. México-Bahrein, 10 de octubre de 2010. México-Barbados, 7 de abril de 2008. México-Bélgica, 24 de noviembre de 1992. México-Bermuda, 15 de octubre de 2009. México-Brasil, 25 de septiembre de 2003. México-Canadá, 8 de abril de 1991; modificado el 19 de septiembre de 2005. México-Colombia, 13 de agosto de 2009. México-Corea, 6 de octubre de 1994. México-Chile, 17 de abril de 1998. México-China, 12 de septiembre del 2005. México-Dinamarca, 11 de junio de 1997. México-Ecuador, 30 de julio de 1992. México-Emiratos Árabes Unidos, 20 de noviembre de 2012. México-España, 24 de julio de 1992. México-Estados Unidos, 18 de septiembre de 1992; modificado el 8 de septiembre de 1994 y el 9 de septiembre de 2002. México-Finlandia, 12 de febrero de 1997. México-Francia, 7 de noviembre de 1991. México-Grecia, 13 de abril de 2004. México-Hong Kong, 18 de junio de 2012. México-Hungría, 24 de junio de 2011. México-India, 10 de septiembre de 2007. México-Indonesia, 6 de septiembre de 2002. México-Irlanda, 22 de octubre de 1998. México-Islandia, 11 de marzo de 2008. México-Israel, 20 de julio de 1999. México-Italia, 8 de julio de 1991; modificado el 23 de junio de 2011. México-Japón, 9 de abril de 1996. México-Kuwait, 27 de octubre de 2009. México-Letonia, 20 de abril de 2012. México-Lituania, 23 de febrero de 2012. México-Luxemburgo, 7 de febrero de 2001; modificado el 7 de octubre de 2009. México-Noruega, 23 de marzo de 1995. México-Nueva Zelanda, 16 de noviembre de 2006. México-Países Bajos, 27 de septiembre de 1993; modificado el 11 de diciembre de 2008. México-Panamá, 23 de febrero de 1998. México-Polonia, 30 de noviembre de 1998. México-Portugal, 11 de noviembre de 1999. México-Qatar, 14 de mayo de 2012. México-Reino Unido, 2 de junio de 1994; modificado el 23 de abril de 2009. México-República Checa, 4 de abril de 2002. México-República Eslovaca, 3 de mayo de 2006. México-Rumanía, 20 de julio de 2000. México-Rusia, 7 de junio de 2004. México-Singapur, 9 de noviembre de 1994; modificado el 29 de septiembre de 2009. México-Sudáfrica, 19 de febrero de 2009. México-Suecia, 21 de septiembre de 1992. México-Suiza, 3 de agosto de 1993; modificado el 18 de septiembre de 2009. México-Ucrania, 23 de enero de 2012. México-Uruguay, 14 de agosto de 2009. México-Venezuela, 6 de febrero de 1997.

En cuanto al EP, en principio se recogen las disposiciones del MCOCDE, el CDI bajo análisis se aleja de este al considerar que existe EP cuando la obra de construcción, instalación y montaje supera el período de seis meses conforme al MCONU. En cuanto a la prestación de servicios, también sigue el MCONU, conforme se analizará posteriormente, y se prevé un tratamiento particular sin precedentes respecto a la asistencia técnica como modalidad de EP.

Llama la atención que el CDI suscrito con México —siendo este último un país miembro de la OCDE— prevea que las empresas aseguradoras de un Estado contratante tengan un EP en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente, disposición propia del MCONU contenida en su artículo 5(6).

Con relación a los dividendos, se prevé el gravamen compartido entre el país de la fuente y de la residencia, y en el primer país citado se establece un límite del 10% por tratarse de beneficiarios efectivos que «controlen» por lo menos el 25% del accionariado (participación directa e indirecta); procediendo el 15% en los demás casos. Cabe señalar que el MCOCDE y el MCONU se refieren a «poseer» el 25% o el 10% del accionariado, respectivamente, en su fórmula del artículo 10.

Se prevé la renta compartida de los intereses, y se fija el gravamen máximo en fuente del 15%; con excepción del gravamen exclusivo en el país de la residencia en un caso de intereses (que equivale a la tasa cero (0%) en el país de la fuente) por tratarse de préstamos en los que intervienen ciertas instituciones bancarias, lo cual se analizará posteriormente.

En cuanto a regalías, el CDI bajo análisis prevé la renta compartida entre el país de la fuente y el de residencia, y establece como límite en el país de la fuente el 15% al igual que los tres CDI bilaterales vigentes que tiene el Perú. En el caso del Perú, el citado porcentaje implica la aplicación de un porcentaje inferior al 30% previsto por el artículo 56 de la LIR.

Con relación a la renta de profesionales independientes, se incluye un artículo expreso al respecto (artículo 14), a diferencia de la versión vigente del MCOCDE, sin considerar ningún supuesto de renta compartida salvo la existencia de la base fija o de la presencia durante 183 días en el otro Estado contratante; a diferencia de los CDI con Chile y Canadá.

En cuanto al método para evitar la doble imposición, siguiendo la línea de los CDI bilaterales vigentes en el Perú, se ha previsto por parte de nuestro país el otorgamiento del crédito directo y, adicionalmente, el crédito indirecto en el caso de dividendos pagados por una sociedad de México a una sociedad peruana que controle por lo menos el 10% del accionariado. Cabe señalar que México se compromete a aplicar los mismos métodos.

Con relación a las herramientas para evitar la evasión tributaria, el CDI suscrito con México contempla el procedimiento de acuerdo mutuo y el intercambio de información; sin embargo, no ha previsto la asistencia en la recaudación. Lo último llama la atención en la medida en que los CDI se conciben en la actualidad también como instrumentos para hacer factible el efectivo cobro de la deuda tributaria de los estados; tal aspecto se analizará líneas abajo.

4. Peculiaridades

El CDI suscrito con México presenta algunas peculiaridades con relación al MCOCDE y al MCONU y a los CDI suscritos por el Perú y que se encuentran vigentes. Estas se analizarán a continuación.

4.1. El IETU como impuesto comprendido en el ámbito del CDI - Artículo 2(3)(b)

Artículo 2: Impuestos Comprendidos

[...]

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»; (en adelante denominado el «impuesto peruano».)

(b) En México: (i) el impuesto sobre la renta federal; (ii) el impuesto empresarial a tasa única; (en adelante denominado el «impuesto mexicano»).

El CDI bajo análisis, en su artículo 2(3)(b), incluye expresamente dentro de los impuestos a los que se les aplica el Convenio —adicionalmente al impuesto sobre la renta federal— al impuesto empresarial a tasa única conocido como IETU. Cabe señalar que en México las empresas pueden optar por el sistema de impuesto a la renta que grava con la tasa del 29%, o el IETU que grava con la tasa del 17,5%.

El IETU vigente en México desde el 2008¹¹ se caracteriza por no considerar regímenes especiales ni deducciones o beneficios extraordinarios; razón por la cual se cuestionó su naturaleza de impuesto a la renta en la medida en que este requiere gravamen de la renta neta.

Roque García Mullín aludiendo a la exigencia de que se grave el beneficio o la renta neta señala que «se acepta que solo constituya renta aquella riqueza que excede los costos y gastos incurridos para producirla, así como para mantener la fuente en condiciones productivas» (1978: 16); y añade que, en puridad, la característica de «neta» no es exclusiva del criterio de renta producto, sino que es común a todos los criterios o teorías (1978: 16).

Si bien es cierto que los CDI que siguen los modelos de la OCDE y de la ONU cuentan con una cláusula que otorga dinamismo a los convenios al indicar que los mismos se aplicarán igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma de los convenios, por las peculiaridades del IETU surgieron cuestionamientos sobre la consideración de este impuesto dentro del ámbito de los CDI que México había suscrito con anterioridad a su introducción (antes del 2008). Ante tal situación, los estados individualmente debieron manifestar la aceptación de tal impuesto como uno de los comprendidos en tales CDI (SAT 2013c).

Por lo antes señalado, para evitar dudas sobre el ámbito de aplicación objetivo del CDI con el Perú, resulta acertada la inclusión expresa del IETU en el CDI celebrado entre Perú y México.

4.2. Prestación de servicios como modalidad de establecimiento permanente - Artículo 5(3)(b)

Artículo 5: Establecimiento Permanente

[...]

3. La expresión «establecimiento permanente» también incluye:

[...]

b) La prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin,

¹¹ La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única fue aprobada por el Congreso el 1 de junio de 2007; se publicó en el diario oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007, y entró en vigor el 1 de enero de 2008.

pero solo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y [...]

El CDI celebrado entre el Perú y México incluye en el artículo 5(3)(b) la consideración como EP a la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses.

La disposición antes señalada también se encuentra presente en los CDI celebrados por el Perú tanto con Chile y como con Canadá con una diferencia literal. El CDI con Chile, al prever que las actividades prosigan durante un plazo que exceda de 183 días, no especifica si se trata del mismo proyecto o de un proyecto conexo; mientras que el CDI con Canadá precisa que las actividades prosigan para el mismo proyecto o «uno relacionado». Conforme se indica en el párrafo anterior, el CDI con México alude al mismo proyecto o a un proyecto «conexo».

Como se sabe, el MCOCDE vigente no contiene tal disposición, ya que su origen corresponde al MCONU; por su parte la versión vigente del MCONU correspondiente al 2011 en su versión en inglés alude a «for the same or connected Project» (ONU 2011: 10).

Es importante resaltar que el MCOCDE ha evolucionado en la extensión de lo que constituye EP y que en la actualidad admite en el comentario 42.23, correspondiente al artículo 5 (OCDE 2008: 111-112), una disposición alternativa vinculada a la consideración como EP a la prestación de servicios bajo determinadas circunstancias.¹² Cabe señalar que los comentarios al MCOCDE, según el propio ente, constituyen herramientas interpretativas aplicables incluso a CDI concluidos antes de su adopción en virtud al comentario 35 de la Introducción (OCDE 2008: 16); por lo que en la actualidad es totalmente concebible que la prestación de servicios constituya EP.¹³

Comentario 35. No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes

12 «No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado contratante

- a) A través de una persona física que permanece en ese otro Estado durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esa persona física, o
- b) Durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios las actividades desarrolladas en ese otro Estado en la prestación de los servicios se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente de la empresa situada en ese otro Estado, a menos que los servicios prestados se limiten a los mencionados en el apartado 4, y que, de haber sido realizados por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. A los efectos de este apartado, los servicios prestados por una persona física en nombre de una empresa no se considerarán prestados por otra empresa a través de dicha persona física a menos que esa otra empresa supervise, dirija o controle el modo en que la persona física presta sus servicios».

13 La posición de la OCDE no es unánime en tanto existen pronunciamientos judiciales en países europeos en sentido contrario.

para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos.

En los primeros años de vigencia de los CDI con Chile y Canadá, ante problemas interpretativos originados por la ausencia de la consideración como EP a la prestación de servicios a nivel de la LIR, la SUNAT se pronunció respecto a una consulta en el marco del CDI con Chile en el Informe 039-2006-SUNAT/2B0000 y señaló que a la prestación de servicios durante más de 183 días procedía aplicarle el tratamiento otorgado a cualquier establecimiento permanente reconocido por la LIR, lo cual implicaba su tributación de forma autodeterminativa y la improcedencia de la retención (Villagra 2008a: 101-104).

Cabe recordar que el CDI del Perú con Brasil se diferencia del MCOCDE y del MCONU, así como de lo pactado en los CDI celebrados con Chile y Canadá fundamentalmente en el tratamiento de los servicios empresariales que resultarían tributando como regalías, a diferencia de su consideración como EP en los primeros CDI del Perú en las circunstancias en que la prestación supera los 183 días.

4. Con referencia al Artículo 12 («Regalías») párrafo 3

Las disposiciones del párrafo 3 del artículo 12 se aplican a cualquier clase de pagos percibidos por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica.

Lo dispuesto en este ítem se aplica también a los servicios digitales y empresariales, incluidas las consultorías.

En tal sentido, se considera que lo dispuesto en el artículo 5(3)(b) del CDI con México sigue la línea de lo previsto con Chile y Canadá, y extiende la clásica definición de EP del MCOCDE a fin de garantizar el derecho a gravar en el país de la fuente.

4.3. Prestación de asistencia técnica como modalidad de establecimiento permanente - Artículo 5(3)(c)

El artículo 5(3)(c) del CDI celebrado con México incluye una disposición que no corresponde al MCOCDE ni al MCONU y que no ha sido incluida antes por el Perú en ninguno de sus CDI, y es la consideración de la prestación de la asistencia técnica como EP.

Artículo 5: Establecimiento Permanente

[...]

3. La expresión «establecimiento permanente» también incluye:

[...]

c) La asistencia técnica prestada por parte de una empresa, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendados por ella para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 90 días, dentro un período cualquiera de doce meses.

Es preciso iniciar el análisis enfatizando que, para la prestación de servicios en general, el artículo 9 de la LIR reconoce como criterio de sujeción que estos se lleven a cabo en el territorio nacional, por lo que su consideración como EP en función a que «se lleve a cabo en el país» durante determinados días (más de 183) no alteraría tal criterio. Sin embargo, con relación a la asistencia técnica, desde el 2004, la LIR contempla como criterio de sujeción exclusivamente a su utilización económica en el país, sin importar el lugar de prestación de la asistencia técnica.

Por tal razón, la calificación como EP a la asistencia técnica prestada en el país por empleados durante un plazo que exceda 90 días implicaría una modificación del criterio de sujeción reconocido por la LIR. La determinación de los criterios de sujeción en el marco de los CDI celebrados bajo el MCOCDE y el MCONU se deja normalmente a la soberanía de los estados contratantes; es decir, usualmente los CDI no intervienen en ese aspecto. Por esa razón se critica a la Decisión 578 de la Comunidad Andina que interfiere en la determinación de lo que constituye «fuente generadora» de renta con relación a cada tipo de renta, y se pretende unificar los criterios de sujeción para los países miembros (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú), alejándolos, en muchos casos, de lo que constituye fuente según su legislación interna (Villagra 2008b: 695).

Con relación a la ley interna de México, el artículo 5(3)(c) del CDI también implicaría una modificación de los criterios de sujeción; ya que, según el artículo 200 de su Ley del Impuesto sobre la Renta, los criterios que determinan que la asistencia técnica constituya renta de fuente mexicana son el aprovechamiento de esta en el citado país o el pago por un residente en él, conforme fluye del texto que se reproduce a continuación:

Artículo 200.- Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

En tal sentido, ante la interrogante sobre la forma de gravamen aplicable a la asistencia técnica utilizada en el Perú y prestada por una empresa de México fuera del Perú, tendríamos que, ante la ausencia de EP, esta no se gravaría en nuestro país. La situación empeora en el caso de asistencia técnica no utilizada en el Perú, pero prestada aquí por una empresa mexicana durante más de 90 días.

En tal sentido, considerar EP a la prestación de asistencia técnica durante más de 90 días implicaría la incorporación de dos ficciones con relación a la LIR: por un lado, su tratamiento como EP que tributa en el Perú como renta de tercera categoría en función a su renta neta, no procediendo la retención sobre renta bruta; y, por otro, abandonar el criterio de utilización económica, fijándose únicamente en el lugar de prestación de la asistencia técnica y gravarla aunque no se utilice en el Perú.

4.4. Definición de asistencia técnica: caso de las consultorías - Protocolo 2

En el numeral 2 del Protocolo suscrito junto con el CDI de México se señala que se entiende por asistencia técnica la transmisión de conocimientos especializados, no patentables, que sean

necesarios en el proceso de producción, de comercialización, de prestación de servicios o en cualquier otra actividad que realice el usuario. La asistencia técnica, añade, también comprende el adiestramiento de personas para aplicar los conocimientos especializados antes mencionados.

La definición antes señalada cuenta con elementos contenidos en el artículo 4-A inciso c) del Reglamento de la LIR que señala que

Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de *proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.* (Las cursivas son nuestras)¹⁴

Como se observa, la definición antes señalada es sumamente amplia, y podría generar los mismos problemas de interpretación que ya viene ocasionando la definición contenida en el Reglamento de la LIR calificada como ambigua y compleja. En el plano nacional, tal situación ha ocasionado diferentes consultas a la SUNAT, la cual ha emitido varios pronunciamientos; entre otros, la Carta I 33-2008-SUNAT/200000 y el Informe I 68-2008-SUNAT/2B0000; no obstante los cuales, muchas dudas no han sido absueltas del todo.

La definición de asistencia técnica del CDI con México tendría mayores alcances que los supuestos recogidos por el Reglamento de la LIR considerando que este excluye determinadas situaciones de tal calificación. En tal sentido, el tercer párrafo del inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la LIR señala que

No se considera como asistencia técnica a:

- i) Las contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo.
- ii) Los servicios de marketing y publicidad.
- iii) Las informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares.
- iv) Las actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica a las que se refieren los Artículos 27 de la Ley y I 6.
- v) La supervisión de importaciones.

La situación se agrava tomando en cuenta el problema que sobre lo que constituye asistencia técnica ya ha sido advertido en el Perú; y es que si bien la norma reglamentaria establece un concepto, esta prevé una lista de actividades que en varios supuestos no tienen relación con el concepto (Gálvez 2009: 6). En tal sentido, el Reglamento de la LIR señala que

En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los siguientes servicios:

1. Servicios de ingeniería: la ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura.
2. Investigación y desarrollo de proyectos: la elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.

¹⁴ Las cursivas tienen como fin resaltar las similitudes con el CDI con México.

3, Asesoría y consultoría financiera: asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras [...]

Considerando que el CDI suscrito con México solo contiene la definición de lo que constituye asistencia técnica, tendremos que los supuestos que van más allá de esta no tendrán tal calificación para efecto del Convenio.

La consultoría podría resultar comprendida por la definición de asistencia técnica que brinda el numeral 2 del Protocolo; siendo para el CDI con México una modalidad de prestación de servicios sometida al tratamiento del artículo 5(3)(b) que constituirá EP si se extiende durante más de 183 días, según lo ya expuesto en el numeral 4.2 de este trabajo. En tal sentido, los problemas de interpretación podrían no tener fin, ya que conforme lo expone la SUNAT en la Carta 133-2008-SUNAT/200000 existen consultorías que califican como asistencia técnica; mientras que otras no lo hacen.

4.5. Procedencia del ajuste de correspondencia condicionado a la conformidad del otro estado - Artículo 9(2)

Artículo 9: Empresas Asociadas
[...]

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.

Como se sabe, el artículo 9 de los CDI, bajo la denominación de «Empresas Asociadas», está destinado al establecimiento del principio *arm's length*, conocido como de libre competencia, y al fundamento de los precios de transferencia. A efecto de controlar la tributación de las partes vinculadas, las legislaciones internas de los diferentes países recogen, con diferente grado de detalle, normativa destinada a regular la metodología de los precios de transferencia. Sin embargo, en el ámbito de las relaciones con terceros países, la posibilidad de eliminar la doble imposición económica originada por un ajuste primario de precios de transferencia se brinda exclusivamente a través de los CDI.

La rectificación de las operaciones entre partes vinculadas en la situación contemplada en el artículo 9(1) del MCOEDE, conocida como ajuste primario, sin el ajuste de correspondencia, puede dar lugar a una doble imposición económica que implica la imposición de la misma renta en manos de diferentes personas. Este caso se presenta cuando los beneficios de una empresa del Estado X se ajustan a más (o al alza) sometiendo a imposición una cantidad de beneficios que ya se ha sometido a gravamen como renta de la empresa asociada en el Estado Y.

Conforme lo explica el comentario 6 al artículo 9 del MCOEDE, el segundo Estado no debe realizar el ajuste automáticamente por el simple hecho de que se hayan corregido las utilidades en el primer Estado; en la medida en que este se practicará solo si el Estado Y considera que la cifra de utilidades rectificadas refleja correctamente la que se habría obtenido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia. Remitiéndonos al ejemplo anterior, el Estado Y deberá practicar el ajuste de las utilidades de la empresa asociada solo si considera que el ajuste realizado en el Estado X está justificado tanto en su naturaleza como en su importe.

En tal sentido, existe el compromiso a nivel de los países contratantes de eliminar la doble imposición económica a través del ajuste de correspondencia. Sin embargo, la cuantía de este ajuste está condicionada a la determinación del segundo Estado contratante.

El artículo 9(2) del MCOEDE señala que cuando un Estado haya realizado un ajuste primario, el otro Estado «practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades». En los mismos términos se ha celebrado el CDI vigente con Canadá. No obstante, en el CDI con Chile se precisa que ese otro Estado practicará «si está de acuerdo» el ajuste que proceda de la cuantía del impuesto que ha gravado sobre esa renta.

En la misma línea del CDI celebrado con Chile, el CDI suscrito con México prevé la procedencia del ajuste de correspondencia si el Estado involucrado «está de acuerdo».

Cabe señalar, sin embargo, que al margen de la declaración expresa en el texto del CDI de la conformidad con el ajuste de correspondencia por parte del Estado que debe realizarlo, la interpretación a la luz del MCOEDE nos lleva a la misma conclusión. En tal sentido, la expresa constancia existente en los CDI celebrados con Chile y México tiene los mismos efectos que la disposición existente en el CDI vigente con Canadá, e incluso en el CDI suscrito con Brasil que carece de párrafo 2 en su artículo 9.

El artículo 9(2) del MCOEDE no prevé la realización automática del ajuste de correspondencia, sino que habilita la iniciación de un procedimiento amistoso, sin que las autoridades queden obligadas a llegar a un acuerdo. En consecuencia, en la actualidad existe dependencia del ajuste de correspondencia al procedimiento amistoso (llamado también «procedimiento de acuerdo mutuo»); y, como afirma García Pratts, la pretendida imperatividad del ajuste correlativo queda supeditada a la efectividad de los mecanismos procedimentales de acuerdo amistoso recogidos por el propio CDI (García Pratts 2008: 54).

4.6. Gravamen de las utilidades del establecimiento permanente - Artículo 10(6)

El artículo 10(6) del CDI suscrito con México prevé:

Artículo 10: Dividendos

[...]

6. Sin perjuicio del impuesto que corresponda al establecimiento permanente, cuando una sociedad residente en un Estado Contratante tuviera un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, los beneficios de este establecimiento permanente atribuibles a dicha sociedad, podrán ser sometidos en el otro Estado Contratante a un impuesto retenido en la fuente. Sin embargo, dicho impuesto no podrá exceder del límite establecido en el inciso a) del párrafo 2 del presente Artículo.

El objetivo del párrafo 6 es fijar el límite previsto en el artículo 10(2)(a) ascendente al 10% al impuesto a las remesas de los beneficios del establecimiento permanente, conocido como el *branch profit tax*.

En doctrina, el tratamiento fiscal brindado a un EP, respecto del previsto para una sociedad, presenta como peculiaridad la inexistencia de distribución de dividendos a los accionistas, en la medida que el EP no tiene personalidad jurídica diferente que la propia sociedad de la que forma parte. En tal sentido,

[...] para equiparar el tratamiento fiscal de las sociedades residentes controladas por sujetos extranjeros y los establecimientos permanentes, algunos países prevén que la repatriación de los beneficios de un establecimiento permanente al país de la casa matriz queden sujetos a un impuesto que normalmente es igual a la retención que se aplica en el caso de distribución de dividendos a los socios extranjeros (Uckmar 2011: 97).

Al respecto, el artículo 56 de la LIR prevé que, en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas, las utilidades se entenderán distribuidas en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta, considerándose la renta disponible a favor del titular del exterior como monto de la distribución. En la actualidad, los dividendos y otras formas de distribución de utilidades se encuentran gravados con la tasa del 4,1%, por lo que el límite previsto en el artículo 10 del CDI Perú-México para el gravamen en el país de la fuente ascendente al 10 % no significa ninguna renuncia a recaudación.

El antecedente de la cláusula incorporada como numeral 6 del artículo 10 del CDI bajo análisis es el MCEU 1981 y 1996, que preveía una disposición similar en el artículo 10(5)(c), sometido al condicionamiento de que la renta atribuida a tal EP constituya por lo menos el 50 % de las rentas de la compañía de todas las fuentes, porcentaje que según Klaus Vogel es irrelevante para el gravamen en el país de la fuente (1991: 697). Cabe señalar que la versión vigente del MCEU correspondiente al 2006 no incluye tal disposición.

4.7. Tasa cero (0%) para un tipo de interés - Artículo 11(3)

El CDI bajo análisis, en su artículo 11(2), establece en principio la renta compartida entre el país de la fuente y el de la residencia respecto a los intereses; y se establece un límite para el gravamen en la fuente ascendente al 15%.

Sin embargo, el artículo 11(3) establece el gravamen exclusivo en el país de la residencia en un caso de intereses (que equivale a la tasa cero (0%) en el país de la fuente).

El artículo 11(3) señala:

Artículo 11: Intereses

[...]

3. No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses mencionados en el párrafo 1 solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses, si:

a) El beneficiario efectivo es uno de los Estados Contratantes o una de sus subdivisiones políticas, el Banco Central de un Estado Contratante, así como los bancos cuyo capital sea cien por ciento de

propiedad del Estado Contratante y que otorguen préstamos por un periodo no menor a 3 años. En este último caso, los intereses que perciban dichos bancos deberán estar gravados en el país de residencia;

b) Los intereses son pagados por cualquiera de las entidades mencionadas en el inciso a).

México estila incluir la disposición antes señalada con algunos matices en sus CDI; por ejemplo, en el suscrito con Alemania el 9 de julio de 2008 (México 2009):

Artículo 11(3).- No obstante las disposiciones del párrafo 2, los intereses mencionados en el párrafo 1 solo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que es residente el beneficiario efectivo de los intereses, si: a) el beneficiario efectivo es un Estado Contratante, el Banco de México o el Deutsche Bundesbank; b) los intereses son pagados por cualquiera de las entidades mencionadas en el inciso a); c) los intereses proceden de la República Federal de Alemania y son pagados respecto de un préstamo concedido, garantizado o asegurado por el Banco de México, Banco Nacional de Comercio Exterior, S.N.C., Nacional Financiera, S.N.C. o el Banco Nacional de Obras y Servicio Públicos, S.N.C., o por cualquier otra institución que acuerden en cualquier momento las autoridades competentes de los Estados Contratantes; d) los intereses proceden de los Estados Unidos Mexicanos y son pagados respecto de un préstamo concedido, garantizado o asegurado por la República Federal de Alemania o es pagado a Kreditanstalt für Wiederaufbau o Deutsche Investitions-und Entwicklungsgesellschaft, o por cualquier otra institución que acuerden en cualquier momento las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

Como se observa, la cláusula incorporada en el CDI celebrado entre México y Alemania señala expresamente el nombre de los bancos beneficiarios de la exoneración del gravamen de intereses en el país de la fuente, equivalente a la tasa cero (0%), a diferencia de la cláusula prevista en el CDI con Perú que alude al Banco Central de un Estado contratante, así como los bancos cuyo capital sea 100% de propiedad del Estado contratante y que otorguen préstamos por un período no menor a tres años.

Es preciso indicar que el beneficio de la tasa cero (0%) involucra a tres sujetos que actúan en dos calidades: en primer lugar, como beneficiarios efectivos de intereses (11(3)(a)); y, en segundo lugar, como pagadores de intereses (11(3)(b)):

- a) Estados contratantes o una de sus subdivisiones políticas
- b) El Banco Central de un Estado contratante
- c) Los bancos cuyo capital sea 100% de propiedad del Estado contratante y que otorguen préstamos por un período no menor a tres años.

En el Informe 102-2011-EF/2011-EF/61.01 del Ministerio de Economía y Finanzas del 12 de julio de 2011 incluido en el expediente del Proyecto de Ley 885-2011 (Congreso de la República 2012: 129) se indica:

En relación a los supuestos en donde se acordó la potestad exclusiva en residencia, cabe precisar que conforme lo establecido en la normativa interna, el Sector Público Nacional se encuentra inafecto y los intereses provenientes de créditos de fomento y los intereses y demás ganancias provenientes de créditos externos concedidos al Sector Público Nacional se encuentran exentos del pago del Impuesto a la Renta. Además, en relación a las operaciones de préstamo realizadas por la Banca de Fomento de México a residentes peruanos, se debe precisar que conforme a información remitida

por SUNAT vía email, no se tiene registro de ningún retención efectuada del 2007 al 2009, lo que significa que no existe pérdida tributaria.

Como se observa, si bien el Ministerio de Economía y Finanzas afirma que no existe pérdida tributaria, ya que no tiene registro de ninguna retención en relación con las operaciones de préstamo realizadas por la Banca de Fomento de México a residentes peruanos, es preciso indicar que la citada retención tendría que haberse realizado en México y no en el Perú. La SUNAT no tiene forma de conocer tal información, en la medida en que el contribuyente peruano está obligado a declarar la renta de fuente extranjera, constituida —entre otros— por los intereses pagados en México y potencialmente un crédito en caso de haberse efectuado una retención, los cuales se declaran junto con otras rentas y otros impuestos pagados en el extranjero. Por su parte, la procedencia del crédito por impuesto pagado en el exterior constituye una medida unilateral prevista en el artículo 88 inciso e) de la LIR, preexistente al CDI celebrado con México, por lo que no podría calificarse como «pérdida tributaria».

Por su parte, la introducción de la tasa cero (0%) o gravamen exclusivo en el país de residencia trae consigo el problema de su posible repercusión en la cláusula de la nación más favorecida prevista en el CDI celebrado por el Perú con Canadá respecto a intereses, en tanto México es un país miembro de la OCDE y el Perú se comprometió con Canadá a aplicar automáticamente cualquier tasa inferior al 15% prevista en un CDI posterior con un país miembro de tal organización (Villagra y Villagra 2013: 26). El haber previsto la tasa cero (0%) para determinado tipo de intereses podría originar que los residentes en Canadá en virtud de la cláusula de la nación más favorecida pretendan que se aplique la tasa citada en cualquier caso o en casos similares a los previstos en el artículo 11(3)(a).

En general, en los casos de activación de cláusulas de la nación más favorecida, es recomendable que, mediante una norma, la Administración Tributaria establezca claramente las condiciones y la oportunidad en las que es aplicable la modificación de una tasa de retención. Nótese que el CDI con Canadá que alude a «si en virtud, de un acuerdo o convenio celebrado con un país que es un miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en una fecha posterior a aquella en la que se firma el Convenio, Perú acuerda [...]». En tal sentido, puede interpretarse que un convenio celebrado en vigor, situación que detenta el CDI con México, ya activa la cláusula; mientras que otros podrían entender que se requiere un convenio en aplicación (lo cual, en el caso de México, sucederá el 1 de enero de 2015).

4.8. Alcance del término «regalías»: inclusión de ciertas ganancias por enajenación de derechos o bienes - Artículo 12(3)

Artículo 12: Regalías

[...]

3. El término «regalías» empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas u otras obras protegidas por los derechos de autor, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

No obstante lo dispuesto en el Artículo 13, el término «regalías» también incluye las ganancias obtenidas por la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionados a la productividad, uso o posterior disposición de los mismos.

La literalidad de lo previsto en el último párrafo del artículo 12(3) no permite saber con exactitud si la frase «dichos derechos o bienes» se refiere a los comprendidos en el artículo 13 (bienes inmuebles) o si se refiere a los señalados en el párrafo anterior relativos a regalías; sin embargo, la legislación comparada nos permite afirmar que la cláusula está orientada a otorgarle calidad de regalía a las ganancias obtenidas por la enajenación de los derechos o bienes que generan tal tipo de renta cuando están condicionadas a la productividad, al uso o a la posterior disposición.

La fórmula utilizada en el segundo párrafo del numeral 3 del artículo 13 antes citado no forma parte ni del MCODE ni del MCONU; su origen corresponde al MCEU que dentro del artículo 12(2)(b)¹⁵ establece que la ganancia derivada de la enajenación de cualquier derecho o propiedad cuyo uso o cesión de uso origina regalías constituye también una regalía en la medida que tal ganancia sea contingente de la productividad, uso o disposición de la propiedad (Doernberg 1997: 108). Por su parte, las ganancias que no son contingentes se gravan conforme al artículo 13 del Modelo de Estados Unidos que trata de las ganancias de capital, al igual que el MCOCDE y el MCONU; así lo reconoce la Explicación Técnica 180 del Modelo de Estados Unidos (Departamento del Tesoro de Estados Unidos 2012b: 42).

Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de cualquier derecho o propiedad incluidas, y cuyo uso o cesión de uso origina regalías contingentes a la productividad, no han sido consideradas por el Perú regalías en ninguno de los CDI antes suscritos. Por el contrario, México sí acostumbra incluir tal cláusula y, entre otros, esta se encuentra presente en su CDI con Australia celebrado el 9 de septiembre de 2002 (México 2004). A continuación reproducimos el artículo pertinente en el que la literalidad no deja dudas respecto a los bienes cuya enajenación se considera regalías:

Artículo 12: Regalías

[...]

3. El término «regalías» en el presente Artículo significa pagos o créditos, ya sea periódicos o no, y de cualquier forma descritos o registrados, en la medida en que se realicen en consideración de:

- a) El uso o la concesión de uso de cualquier derecho de autor, patente, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, marca comercial o cualquier otro derecho o bien similar; o
- b) El uso o la concesión de uso de cualquier equipo industrial, comercial o científico; o
- c) El suministro de conocimientos o información científica, técnica, industrial o comercial; o
- d) El suministro de cualquier asistencia que sea accesoria y subsidiaria a, y que se proporcione con el fin de permitir la aplicación o el goce de, cualquier bien o derecho mencionado en el inciso (a), cualquier equipo mencionado en el inciso (b), o cualquier conocimiento o información mencionada en el inciso (c); o
- e) El uso o la concesión de uso de: (i) películas cinematográficas; o (ii) películas o cintas para uso en relación con la televisión; o (iii) cintas para uso en relación con transmisiones de radio; o f) el permitir

15 «2. The term "royalties" as used in this Article means: a) payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic, scientific or other work (including cinematographic films), any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience; and b) gain derived from the alienation of any property described in subparagraph a), to the extent that such gain is contingent on the productivity, use, or disposition of the property».

total o parcialmente el uso o suministro de cualquier bien o derecho a que se haga referencia en el presente párrafo.

4. El término «regalías» también incluye las rentas, beneficios o ganancias derivadas de la enajenación, intercambio u otra forma de disposición de cualquier bien o derecho descrito en este párrafo, en la medida en que los montos correspondientes a dicha enajenación, intercambio u otra forma de disposición, estén condicionados a la productividad, uso o disposición ulterior de dicho bien o derecho.

4.9. Enajenación de acciones de una sociedad cuyo valor procede de propiedad inmobiliaria - Artículos 13(3) y 13(4)

Artículo 13: Ganancias de capital

[...]

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos similares en una sociedad, cuyos bienes consistan, directa o indirectamente, en más de un 50 % en bienes inmuebles situados en un Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.

4. Adicionalmente a las ganancias gravables de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores, las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de acciones, participaciones u otro tipo de derechos en el capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado, siempre que el receptor de la ganancia, en cualquier momento durante el período de 12 meses anterior a dicha enajenación, junto con todas las personas relacionadas con el receptor, hayan tenido una participación de al menos 20 % en el capital de dicha sociedad.

El artículo antes citado prevé el gravamen compartido de las ganancias de capital por la enajenación de acciones de empresas domiciliadas, condicionada a la tenencia por un período y porcentaje mínimo; y sin necesidad de cumplir con la condición indicada cuando más del 50 % de sus bienes consistan en inmuebles situados en un Estado contratante. En cuanto a la enajenación de acciones de una sociedad no domiciliada que califica como «enajenación indirecta de acciones», solo se gravarán si más del 50 % de sus bienes consisten en inmuebles situados en un Estado contratante.

El MCOCDE, con relación a la enajenación de acciones, prevé su gravamen exclusivo en el país de residencia del enajenante; sin embargo, en su artículo 13(4) prevé que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50% de su valor procede, directa o indirectamente, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.

La fórmula usada en el artículo 13(3) del CDI celebrado con México se aleja del MCOCDE en su artículo 13(4) porque alude a que los bienes de la sociedad cuyas acciones se enajenan «consistan», directa o indirectamente, en más de un 50% en bienes inmuebles; mientras que el MCOCDE se refiere al «valor» procedente de propiedad inmobiliaria en el mismo porcentaje citado.

A efecto de entender el tratamiento de las ganancias de capital por la enajenación de acciones, es preciso recordar que son dos los criterios de sujeción que determinan la existencia de renta de fuente peruana, previstos en los artículos 9 y 10 de la LIR. Primero está la regla general que se guía por el domicilio de la sociedad emisora de las acciones; en tal sentido

constituye rentas de fuente peruana la obtenida por la enajenación de acciones cuando la empresa que las haya emitido esté constituida en el Perú:

Artículo 9.- 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:

[...]

h) Las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

En segundo lugar, la legislación cuenta con una regla particular adicional a la antes señalada, y es la recogida por el artículo 10 inciso e) de la LIR, conocida como enajenación indirecta de acciones, ya que trata de acciones emitidas por una empresa no domiciliada, conforme al siguiente detalle:

Artículo 10.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, también se consideran rentas de fuente peruana:

[...]

e) Las obtenidas por la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en el país. A estos efectos, se debe considerar que se produce una enajenación indirecta cuando se enajenan acciones o participaciones representativas del capital de una persona jurídica no domiciliada en el país que, a su vez, es propietaria — en forma directa o por intermedio de otra u otras personas jurídicas — de acciones o participaciones representativas del capital de una o más personas jurídicas domiciliadas en el país, siempre que se produzcan de manera concurrente las siguientes condiciones:

1. En cualquiera de los doce meses anteriores a la enajenación, el valor de mercado de las acciones o participaciones de las personas jurídicas domiciliadas en el país de las que la persona jurídica no domiciliada sea propietaria en forma directa o por intermedio de otra u otras personas jurídicas, equivalga al cincuenta por ciento o más del valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica no domiciliada.

[...]

2. En un período cualquiera de doce meses, se enajenan acciones o participaciones que representen el diez por ciento o más del capital de una persona jurídica no domiciliada.

[...]

En tal sentido, es posible diferenciar dos criterios de sujeción en función a la sociedad, empresa o persona jurídica que emite las acciones que se enajenan:

Gráfico N° 1

LIR	RENDA DE FUENTE PERUANA	APLICABLE A:
9h)	Enajenación de acciones emitidas por una empresa o sociedad residente.	<i>Sociedad residente</i>
10e)	Enajenación indirecta de acciones de una persona jurídica no domiciliada propietaria de acciones representativas del capital de una o más personas jurídicas domiciliadas	<i>Sociedad no residente</i>

Elaboración propia

Al respecto, los Modelos de la OCDE y de la ONU prevén el tratamiento de la enajenación de acciones en el artículo 13 denominado «Ganancias de Capital». El MCOCDE históricamente previó en general que el país de residencia del enajenante grave la ganancia procedente de la enajenación de acciones; sin embargo, en la versión vigente se admite un tratamiento más flexible tratándose de acciones cuyo valor procede de inmuebles situados en el otro Estado contratante.

La actualización del MCONU correspondiente al 2011 establece el gravamen compartido entre el país de residencia y de la fuente respecto a las ganancias por la enajenación de acciones de una empresa en general (no necesariamente residente), cuyas propiedades consisten principalmente en inmuebles situados en el otro Estado contratante; así como para otro tipo de acciones diferentes a la antes mencionada, exclusivamente de empresas residentes, condicionado a la tenencia de cierto porcentaje del accionariado por un período de doce meses.¹⁶

En virtud del artículo 13(4) del CDI suscrito con México, se prevé el gravamen compartido de la renta restringido a acciones de la sociedad residente del otro Estado contratante; condicionada a que el receptor de la ganancia, en cualquier momento durante el período de doce meses anterior a dicha enajenación, junto con todas las personas relacionadas con el receptor, hayan tenido una participación de al menos 20% en el capital de dicha sociedad.

Nótese que a diferencia del artículo 13(3) que se refiere a «acciones en una sociedad», en el artículo 13(4) se alude a acciones «de una sociedad residente del otro Estado Contratante»; con lo cual queda descartado que el país de la fuente pueda gravar la enajenación indirecta de

¹⁶ «4. Gains from the alienation of shares of the capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property situated in a Contracting State may be taxed in that State. In particular: (a) Nothing contained in this paragraph shall apply to a company, partnership, trust or estate, other than a company, partnership, trust or estate engaged in the business of management of immovable properties, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property used by such company, partnership, trust or estate in its business activities. (b) For the purposes of this paragraph, "principally" in relation to ownership of immovable property means the value of such immovable property exceeding 50 per cent of the aggregate value of all assets owned by the company, partnership, trust or estate.

5. Gains, other than those to which paragraph 4 applies, derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares of a company which is a resident of the other Contracting State, may be taxed in that other State if the alienator, at any time during the 12 month period preceding such alienation, held directly or indirectly at least ___ ¿A qué se refiere? per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the capital of that company».

acciones bajo el artículo 13(4), ya que esta se refiere a acciones de empresas no constituidas en el país, por lo tanto no residentes. En tal sentido, sería inexacta la afirmación del informe del Ministerio de Economía y Finanzas cuando indica que el Perú «consiguió asegurar la potestad de gravar la enajenación indirecta de acciones» (Congreso de la República 2012: 131).¹⁷

Si bien el artículo 13(6) prevé la renta compartida de las ganancias «distintas a las mencionadas en los párrafos anteriores de este artículo», las ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones quedarían fuera de su alcance, en tanto su tratamiento está previsto en los párrafos 3 y 4.

4.10. Renta compartida respecto a otras rentas - Artículo 21

Artículo 21: Otras Rentas

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.

La disposición del artículo 21 del CDI con México prevé una renta compartida entre el país de la fuente y el de residencia para las rentas de un Estado contratante que provengan del otro Estado contratante no mencionadas en el CDI. Esta fórmula se aleja radicalmente del MOCDE que prevé el gravamen exclusivo en el país de residencia para tales rentas.

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio solo 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 la propiedad inmobiliaria en el sentido del apartado 2 del Artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad o un negocio por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del Artículo 7.

En la misma línea del CDI celebrado con México, los CDI suscritos por el Perú con Chile, Canadá y Brasil establecen el gravamen compartido entre el país de la fuente y el de residencia respecto a la renta no comprendida en los artículos del 6 al 20; no obstante, el CDI con Canadá prevé un límite en el país de la fuente para el caso de renta que procede de un fideicomiso, excluido el fideicomiso cuyas contribuciones sean deducibles. En tal caso, el impuesto exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto, siempre que el ingreso sea imponible en el Estado contratante del cual es residente el beneficiario efectivo.¹⁸

17 «Asimismo, se acordó la imposición compartida sin límites de las ganancias de capital que no tienen un tratamiento especial en el presente artículo. Así, el Perú consiguió asegurar la potestad de gravar la enajenación indirecta de acciones».

18 Con relación a lo previsto en el artículo 21 del CDI bajo análisis, resulta ilustrativo el Informe del Servicio de Impuestos Internos Ord. N.º 191 del 29 de enero de 2010 (SII 2010) emitido en el marco del CDI celebrado entre Chile y México, que contiene una disposición similar, que niega la calidad de renta empresarial a la derivada de la prestación de servicios de procesamiento de datos sin establecimiento permanente en Chile y aplicando, en consecuencia, el artículo 21 que autoriza la renta compartida.

4.1.1. Subcapitalización y transparencia fiscal internacional - Artículo 22

Artículo 22: Limitación de Beneficios

[...]

2. Las disposiciones del presente Convenio no impedirán a un Estado Contratante aplicar sus disposiciones relacionadas con capitalización delgada y empresas extranjeras controladas (en el caso de México, regímenes fiscales preferentes).

La cláusula antes señalada prevé que el CDI no impedirá, ni a México ni al Perú, aplicar sus disposiciones relacionadas con la capitalización delgada y empresas extranjeras controladas. Cabe señalar que a la fecha de suscripción del CDI llevada a cabo el 27 de abril de 2011, el Perú ya contaba con regulación sobre subcapitalización contenida en el último párrafo del artículo 37 inciso a) de la LIR; sin embargo, en el 2011 nuestro país carecía de legislación vinculada con las empresas extranjeras controladas. Tal régimen fue recogido por la LIR bajo la denominación de Transparencia Fiscal Internacional mediante el Decreto Ley 1120¹⁹ reglamentado mediante el Decreto Supremo 258-2012-EF²⁰ con vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

El Perú no ha recogido ninguna disposición expresa vinculada a la subcapitalización ni al régimen de transparencia fiscal internacional en sus CDI celebrados con Chile ni Canadá. Por el contrario, México estila incluir una disposición similar en sus CDI; por ejemplo, en el suscrito con Alemania, la cual tiene mayores alcances ya que prevé que este no se interpretará en el sentido de impedir que un Estado contratante aplique lo dispuesto por su legislación interna sobre la prevención de la evasión y elusión fiscal, incluyendo las disposiciones sobre capitalización delgada y regímenes fiscales preferentes. Sin embargo, el mismo artículo establece que si el resultado constituye una doble imposición, las autoridades competentes se consultarán mutuamente sobre la forma de evitar la doble imposición.

Cabe señalar que el objetivo de eliminar la doble imposición que podría producirse como consecuencia de la aplicación de las medidas antielusivas no se encuentra en la disposición prevista con el Perú en el artículo 22 del CDI suscrito por el Perú con México; lo cual podría inducir a pensar que no existiría la obligación de eliminar la potencial doble imposición.

En la misma línea que el CDI con México, el CDI celebrado por el Perú con Brasil contiene una cláusula bilateral vinculada con la transparencia fiscal internacional, mas no con la subcapitalización: en el numeral 5, inciso d) del Protocolo se indica que

(d). Las disposiciones del Convenio, especialmente las del Artículo 23 no impedirán que un Estado Contratante aplique las disposiciones de su legislación nacional relativa a la subcapitalización o para combatir el diferimiento del pago del Impuesto a la Renta incluida la legislación de sociedades controladas extranjeras (legislación «CFC») u otra legislación similar.

Cabe resaltar, no obstante, que las cláusulas referidas a la transparencia fiscal internacional, previstas en el artículo 22(2) del CDI con México y en el Protocolo 5(d) del CDI con Brasil, colisionarían, entre otros, con los artículos 10(5) de estos, que siguiendo el MCOUDE prohíben

19 Publicado el 18 de julio de 2012; con vigencia a partir del 1 de enero del 2013.

20 Publicado el 18 de diciembre de 2012.

someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre estos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

4.12. Cláusula de la nación más favorecida unilateral - Protocolo (4)

El CDI bajo análisis ha previsto una cláusula de la nación más favorecida, unilateral, con relación a dividendos, intereses y regalías, con un límite mínimo para los dos últimos tipos de rentas pasivas antes citados ascendente al 10%. En tal sentido, el numeral 4 del Protocolo señala:

Protocolo

[...]

4. Artículos 10, 11 y 12

Si en cualquier acuerdo o convenio celebrado entre Perú y un tercer estado que entre en vigencia en una fecha posterior a la fecha de entrada en vigencia del presente Convenio se limite el gravamen en el Perú sobre los dividendos, intereses y regalías a una tasa menor que aquella prevista en los Artículos 10, 11 y 12 de este Convenio, tal tasa inferior deberá aplicarse automáticamente sobre los dividendos, intereses y regalías procedentes del Perú y cuyo beneficiario efectivo sea un residente de México y sobre los dividendos, intereses y regalías procedentes de México y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del Perú, bajo las mismas condiciones como si tal tasa inferior hubiera sido especificada en aquellos Artículos. La autoridad competente del Perú deberá informar a la autoridad competente de México sin retraso que se han reunido las condiciones para la aplicación de este párrafo.

En el caso de intereses y regalías, la tasa a aplicarse automáticamente en ningún caso será menor a 10 %.

Es preciso enfatizar que la cláusula operará únicamente si el Perú prevé en futuros CDI tasas inferiores a las acordadas con México para dividendos, intereses y regalías; y no tendrá ningún efecto el hecho de que tal país acuerde tasas inferiores en sus CDI futuros; por ello se afirma que la cláusula es unilateral respecto al Perú.

El compromiso asumido por el Perú, en virtud de la cláusula de la nación más favorecida contenida en el Protocolo (4), es que si en un CDI posterior suscrito con un tercer país limita el gravamen en el Perú sobre los dividendos, los intereses y las regalías a una tasa menor que aquella prevista en los artículos 10, 11 y 12, tal tasa inferior deberá aplicarse automáticamente. Sin embargo, como se ha señalado en el numeral 4.7 de este trabajo, el artículo 11 del CDI suscrito con México prevé dos tasas para intereses, la tasa cero (0%) o gravamen exclusivo en el país de residencia en el párrafo 3 y la tasa del 15 % en el párrafo 2.

En tal sentido, el contenido del Protocolo (4) con relación a intereses es incierto, ya que materialmente no es posible disminuir la tasa cero (0%) prevista para cierto tipo de intereses. Probablemente la disposición del Protocolo (4) pretende referirse exclusivamente a la tasa prevista en el artículo 11(2) ascendente al 15%; no obstante, su redacción aludiendo de forma genérica al artículo 11, entre otros, puede generar distorsiones.

4.13. «Cláusula de sujeción» para intereses y ganancias de capital - Protocolo (5)

El Protocolo (5) prevé, con relación a los intereses y a las ganancias de capital, tratados en los artículos 11 y 13, respectivamente, una disposición muy particular, sin precedentes en los CDI suscritos por el Perú.

Protocolo

[...]

5. Artículos 11 y 13

Las disposiciones de esos Artículos no se aplicarán si el perceptor de la renta, siendo residente de un Estado Contratante, no está sujeto a imposición o está exento en relación con esa renta de acuerdo con las leyes de ese Estado Contratante. En este caso, esta renta puede estar sujeta a imposición en el otro Estado Contratante.

La disposición antes señalada se conoce en la doctrina como cláusula de sujeción al impuesto o *subject-to-tax clause* y constituye una medida preventiva para evitar el riesgo de la «doble exención» o de la doble no imposición; sin embargo, en el caso del Protocolo (5) esta medida se limita a los intereses y a las ganancias de capital tratados en los artículos 11 y 13, respectivamente. La cláusula de sujeción está incluida dentro de la gama de medidas contra sociedades instrumentales o «conductoras», junto a las cláusulas de transparencia, de tránsito y la de exclusión, entre otras (Carmona 2013: 1085).

Vogel define a la cláusula general de sujeción al impuesto como la que prevé el otorgamiento de los beneficios del CDI solo si la renta en cuestión es sometida a gravamen en el Estado de residencia que corresponde básicamente al propósito de los CDI de evitar la doble imposición (1997: 112).

El comentario 15 al artículo 1 del MCOCDE señala que las disposiciones de «sujeción a impuesto» de alcance general estipulan que en el país fuente la posibilidad de acogerse a los beneficios de un convenio tributario existe únicamente cuando la renta en cuestión está sujeta a impuesto en el país de residencia. El mismo comentario también indica que «por diferentes motivos, el Modelo de Convenio no recomienda la utilización de una disposición general de este tipo» y admite que aunque esto pueda parecer apropiado en el marco de una relación internacional normal, muy posiblemente un enfoque del tipo «sujeción a impuesto» se adoptaría ante una situación típica de uso instrumental del Convenio (OCDE 2008: 55).

Recientemente, en el 2012, la Comisión Europea emitió recomendaciones contra el planeamiento tributario agresivo que, en la actualidad, empieza a constituir una preocupación común de los países que tradicionalmente trataban al planeamiento como una práctica legítima. Contrariamente al comentario preexistente del MCOCDE antes señalado, la recomendación 3.2 (Comisión Europea 2012: 4) invoca a sus países miembros a incluir en sus CDI la cláusula de sujeción al impuesto en los siguientes términos:

Quando este Convenio prevea que uno de los tipos de renta será gravable solo en uno de los Estados contratantes o que puede ser gravado en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante se abstendrá de gravar tal tipo de renta solo si este está sujeto al impuesto en el primer Estado contratante.

La disposición del Protocolo (5) del CDI celebrado entre Perú y México constituye una «cláusula de sujeción al impuesto» para el caso de intereses y ganancias de capital; en tal sentido, si el perceptor de tales rentas residente de México o Perú no está sujeto a imposición o está exento en relación con tales rentas de acuerdo con las leyes del Estado de residencia, tal renta puede ser gravada o sometida a imposición en el otro estados contratante, es decir, en el país de la fuente.

Cabe señalar que esta medida sería preventiva para evitar el riesgo de doble no imposición; sin embargo, en este caso el abuso no derivaría de una actividad atribuida al contribuyente, sino que sería consecuencia de una asimetría de las legislaciones internas de los estados contratantes.

Los alcances de la disposición contenida en el Protocolo (5) con relación a los intereses y a las ganancias de capital serían:

- a) Que el país de la fuente retenga porcentajes más elevados que los previstos en el propio CDI para la aplicación de la renta compartida.
- b) Que habiéndose previsto el gravamen exclusivo en el país de residencia, el país de la fuente deba gravar tal renta ilimitadamente.

Sin embargo, la aplicación del Protocolo (5) conforme a los dos puntos antes señalados resulta sumamente compleja, ya que requerirá como mínimo que el agente de retención domine el sistema tributario vigente en el otro Estado a efecto de aplicar el gravamen en el país de la fuente sin límites con relación a los intereses y a las ganancias de capital; dejando de lado los límites del CDI e incluso la atribución del gravamen al Estado de residencia. Nótese que los agentes de retención tienen responsabilidad solidaria y son sancionados en caso de incumplimiento.

4.14. Intercambio de información y secreto bancario - Artículo 26(5)

Artículo 26: Intercambio de Información

[...]

5. En ningún caso las disposiciones del párrafo 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

Protocolo

[...]

8. Artículo 26

[...]

En la aplicación del párrafo 5 del Artículo 26, los Estados Contratantes pueden tomar en consideración las limitaciones constitucionales y procedimientos legales relevantes.

El intercambio de información constituye una de las principales herramientas de las Administraciones Tributarias para el control de la tributación de los no residentes. En el mundo globalizado en el que el comercio se centra en grupos de empresas que operan en diversos países, es sumamente importante que la Administración Tributaria de cada país tenga la posibilidad de intercambiar información (Villagra 2009: 15).

En la actualidad, muchos de los esfuerzos a nivel de estados están orientados a lograr un intercambio de información efectivo. Aunque la cláusula vinculada al citado intercambio siempre ha estado presente en el artículo 26 de los modelos internacionales, el MCOCDE ha tenido varias modificaciones al respecto, incluso una reciente en el 2012 (OCDE 2012). Actualmente, solo la versión vigente del MCOCDE señala que las disposiciones internas referentes al secreto fiscal no pueden constituir obstáculo al intercambio de información. En virtud del artículo antes citado, las autoridades competentes de los estados contratantes están facultadas a intercambiar las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en los CDI o en el derecho interno de los estados contratantes.

El comentario 19.11 correspondiente al párrafo 5 del artículo 26 del MCOCDE relativo al intercambio de información señala que un Estado contratante no puede negarse a suministrar información a un socio convencional por el solo hecho de que esa información esté en posesión de un banco o de otra institución financiera. La introducción del párrafo 5 en el artículo 26 refleja la tendencia internacional en esta área, como se evidencia en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria, y según se describe en el informe «Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales, OCDE 2000» (OCDE 2008: 390).

Considerando que el Perú tiene el secreto bancario garantizado en el propio texto de la Constitución de 1993, resultará incomprensible que mediante un CDI se asuma la obligación de intercambiar información bancaria que la SUNAT no puede obtener, salvo excepcionalmente en los casos en los que con autorización judicial puede solicitar información a las empresas del sistema financiero sobre operaciones pasivas con sus clientes, conforme lo prevé el Código Tributario en su artículo 62.

En el Reporte de la OCDE sobre la competencia tributaria dañina se detectó que el acceso limitado a información bancaria por parte de algunos países constituye un obstáculo para la identificación de regímenes tributarios nocivos (OCDE 1998: 30); igualmente se determinó que una de las características más dañinas de tales regímenes es la existencia de disposiciones que garanticen el secreto bancario (OCDE 1998: 33). En tal sentido, se recomendó que los países revisen sus normas y prácticas que rigen el acceso a la información bancaria a efecto de remover los obstáculos que impiden el acceso a esta por parte de las autoridades tributarias (OCDE 1998: 45).

Como se observa, en la actualidad el mantenimiento del secreto bancario a nivel constitucional constituye un aspecto crítico de nuestro país en sus relaciones con otros estados, los cuales, por las consideraciones antes expuestas, pueden incluso calificar al Perú como uno involucrado en competencia tributaria dañina. Es preciso indicar que una de las medidas previas al ingreso de Chile como miembro pleno de la OCDE en el 2010 fue precisamente la eliminación del secreto bancario.

En cuanto a la disposición del artículo 26(5) del CDI con México que señala expresamente que en ningún caso se permitirá a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, entre otros, el Protocolo (8) admite que los estados contratantes puedan tomar en consideración las limitaciones constitucionales y los procedimientos legales relevantes. Sin embargo, como se observa, estaríamos ante disposiciones abiertamente contradictorias; principalmente porque en el artículo 26(5) se alude a que en «ningún caso» se permitirá la negativa; mientras que en el Protocolo (8) se autorizarían las limitaciones constitucionales.

La contradicción identificada podría generar muchos problemas en la aplicación del CDI con México en aspectos altamente sensibles en el contexto internacional vigente de lucha contra la planificación tributaria agresiva y la proliferación de paraísos fiscales.

4.15. Disputas relativas a los impuestos comprendidos en el CDI - Protocolo (10)

Protocolo

10. No obstante cualquier otro acuerdo internacional (incluido el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios), las disputas que ocurran entre los Estados Contratantes relativas a un impuesto comprendido en el Convenio solo estarán sujetas a las disposiciones del Convenio.

A diferencia de lo previsto por los CDI celebrados con Chile y Canadá, el CDI con México descarta la posibilidad de tratar las disputas vinculadas al CDI en otro ámbito. Recordemos que el artículo 28 del CDI con Chile prevé que

Para los fines del párrafo 3 del Artículo XXII (Consulta) del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS), los Estados Contratantes acuerdan que, sin perjuicio de ese párrafo, cualquier disputa entre ellos respecto de si una medida cae dentro del ámbito de esa Convención, puede ser llevada ante el Consejo de Comercio de Servicios conforme a lo estipulado en dicho párrafo, pero solo con el consentimiento de ambos Estados Contratantes. Cualquier duda sobre la interpretación de este párrafo será resuelta conforme el párrafo 3 del Artículo 25, o, en caso de no llegar a acuerdo con arreglo a este procedimiento, conforme a cualquier otro procedimiento acordado por ambos Estados Contratantes.

En la misma línea, el CDI con Canadá prevé la posibilidad de tratar alguna discrepancia fuera de su ámbito, en virtud del artículo 28 (4) que con diferente literalidad establece una cláusula similar a la prevista en el CDI con Chile.

4.16. Ausencia de cláusula vinculada a la asistencia en la recaudación

El CDI suscrito con México no cuenta con una cláusula vinculada a la asistencia en la recaudación, lo cual llama la atención al ser México un país miembro de la OCDE cuyo modelo de convenio prevé tal asistencia en su artículo 27. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que el propio MCOUDE admite que en algunos países la legislación interna, o ciertas razones políticas o administrativas, pueden impedir o no justificar la asistencia en la recaudación o pueden requerir que este tipo de asistencia esté restringida, por ejemplo, a los países con regímenes fiscales o Administraciones Tributarias similares, o a los impuestos comprendidos en el convenio.

La OCDE sostiene que el artículo 27 debe incluirse únicamente en aquellos CDI en los que los estados concluyan que, basándose en los factores descritos en el párrafo 1 del comentario I al artículo 27, están en la capacidad de acordar la prestación de asistencia en la recaudación de los impuestos exigidos por el otro Estado.

Los factores aludidos son:

- a) La posición de la legislación nacional respecto a la prestación de asistencia en la recaudación de impuestos de otros estados.
- b) La medida en que los sistemas fiscales, las Administraciones Tributarias y las normas jurídicas de los dos estados son análogas, en particular en lo que se refiere a los derechos fundamentales de los contribuyentes (por ejemplo, la notificación, en los plazos y la forma establecidos, de los créditos imputados al contribuyente; la confidencialidad de la información relativa al contribuyente; el derecho a recurrir o impugnar; el derecho a ser oído o a presentar argumentos y elementos probatorios; el derecho a la asistencia letrada escogida esta por el contribuyente; el derecho a un proceso justo, etcétera).
- c) Si la Administración Tributaria de cada Estado puede prestar eficazmente esta clase de asistencia.
- d) Si los flujos de intercambios y de inversiones entre los estados son suficientes como para justificar esta clase de asistencia.
- e) Si, por razones de orden constitucional u otra, deben limitarse los impuestos a los que se aplica el artículo 27.

Considerando que el artículo 27 fue incorporado al MCOCDE en el 2003, los CDI con Chile y Canadá celebrados en el 2001 no incluyen la asistencia en la recaudación; tampoco lo hace el CDI con Brasil suscrito en el 2006. Por el contrario, la Decisión 578 de la Comunidad Andina incorporó la «Asistencia en los procesos de recaudación» en su artículo 21, lo cual ha sido reconocido como un acierto del régimen comunitario para evitar la doble imposición.

En virtud de la citada disposición, los países miembros asumen el compromiso de prestarse asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante. Se condiciona el requerimiento de asistencia solo para los casos en los cuales los bienes de propiedad del deudor tributario ubicados en el país miembro acreedor no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

Un aspecto controvertido en general que muchas veces obstaculiza la asistencia en la recaudación es el que se refiere a los costos principalmente cuando los países contratantes son de diferente nivel de desarrollo económico; por ello resulta positivo que la Decisión 578 haya previsto su tratamiento. Al respecto se prevé que, a menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los países miembros, se entenderá que los costos ordinarios incurridos por un país miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese país; mientras que los costos extraordinarios serán asumidos por el país miembro solicitante y se determinarán sin considerar el monto que se ha de recuperar en su favor.

En cuanto al CDI suscrito con México que no prevé la asistencia en la recaudación, cabe señalar que este tipo de convenios debe usarse no solo para determinar el gravamen del impuesto a la renta entre los estados contratantes; sino que su objetivo además es contribuir a la efectiva administración de los impuestos y constituir una herramienta, entre otros, para la recaudación de acreencias.

5. Conclusiones

- a) El CDI celebrado con México y aplicable en el Perú desde el 1 de enero de 2015, en términos generales, no se aleja de lo acordado por el Perú en sus CDI bilaterales

- vigentes. No obstante lo anterior, se han identificado aspectos positivos, pero también temas precisos que son peculiares y que rompen el esquema de lo suscrito hasta la fecha y que podrían generar problemas de interpretación.
- b) Se considera positivo que se incluya expresamente en su ámbito con relación a México al impuesto empresarial a tasa única conocido como IETU para evitar la incertidumbre que podría generarse, ya que tal impuesto no reúne las típicas características de un impuesto a la renta. Igualmente es importante la expresa mención a la procedencia del ajuste de correspondencia de precios de transferencia condicionado a la conformidad del otro Estado; así como el establecimiento del límite para el gravamen en la fuente aplicable al impuesto a las remesas de los beneficios del EP, conocido como el *branch profit tax*.
 - c) En cuanto a las rentas pasivas, salvo el caso de intereses previsto en el artículo 11(3), se han mantenido los porcentajes de retención en el país de la fuente conforme a los CDI vigentes.
 - d) Entre los aspectos negativos se identifica una abierta contradicción entre lo previsto en el artículo 26 relacionado con el intercambio de información que no permite negarse a proporcionar información que obra en poder de bancos; mientras que el Protocolo indica que pueden tomarse en cuenta limitaciones constitucionales.
 - e) Es criticable, igualmente, la incorporación de la «cláusula de sujeción al impuesto» para el caso de intereses y ganancias de capital, en tanto es de compleja aplicación para el contribuyente y podría generarle sanciones drásticas en su calidad de agente de retención.
 - f) La consideración de la asistencia técnica prestada durante más de noventa días como EP es una disposición sin precedentes que puede generar distorsiones al sistema, incluidos problemas interpretativos con relación a las consultorías.
 - g) El haber previsto la tasa cero (0%) para determinado tipo de intereses origina la activación de la cláusula de la nación más favorecida establecida en el CDI con Canadá. La Administración Tributaria debe señalar las condiciones y los plazos al respecto.
 - h) El otorgamiento de la calidad de regalías a ciertas ganancias por enajenación de derechos o bienes no tiene precedente. Tal disposición no sería distorsionante; sin embargo, su redacción podría generar problemas interpretativos.
 - i) El Protocolo (4) con relación a intereses es incierto, ya que materialmente no es posible disminuir la tasa cero (0%) prevista para cierto tipo de intereses.
 - j) Se considera una importante medida antielusiva la aplicación de las disposiciones relacionadas con la subcapitalización y la transparencia fiscal internacional. No obstante, podrían generarse inconsistencias con lo previsto en otros artículos del propio CDI.

6. Bibliografía

ARIAS, Pedro

2002 «The Status of Double Taxation Treaties in Mexico». *IBFD Bulletin Tax Treaty Monitor*. *Ámsterdam*, volumen 56, número 10, pp. 510-515.

CARMONA, Néstor

2013 «Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición». En SERRANO, Fernando (director). *Fiscalidad Internacional*. Quinta edición. Madrid: Centro de Estudios Financieros, pp. 1065-1098.

COMISIÓN EUROPEA

2012 «Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning». Consulta: 15 de octubre de 2012.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ

2013a Proyecto de Ley N.º 02498/2012-PE. Presentado el 18 de julio de 2013. Convenio entre la República del Corea y la República del Perú para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos a la Renta. Consulta: 18 de octubre de 2013.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2011.nsf>

2013b Proyecto de Ley N.º 02499/2012-PE. Presentado el 18 de julio de 2013. Convenio entre la República del Perú y la República Portuguesa para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos a la Renta. Consulta: 18 de octubre de 2013.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2011.nsf>

2013c Proyecto de Ley N.º 02865/2012-PE. Presentado el 31 de octubre de 2013. Convenio entre la República del Perú y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos a la Renta y al Capital suscrito el 21 de setiembre de 2012. Consulta 10 de junio de 2014.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2011.nsf>

2012 Proyecto de Ley N.º 00885/2011-PE. Presentado el 13 de marzo de 2012. Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta. Consulta: 25 de setiembre de 2013.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2011.nsf>

2009 Texto Único del Reglamento del Congreso de la República. Consulta: 17 de octubre de 2013.
[http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/RelatAgenda/reglamento.nsf/\\$\\$ViewTemplate%20for%20Regla?OpenForm&Start=1&Count=30&Expand=7.2&Seq=2](http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/RelatAgenda/reglamento.nsf/$$ViewTemplate%20for%20Regla?OpenForm&Start=1&Count=30&Expand=7.2&Seq=2)

2006a Proyecto de Ley N.º 00007/2006-PE. Presentado el 3 de agosto de 2006. Convenio entre la República del Perú y el Reino de España para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y sobre el

Patrimonio. Consulta: 18 de octubre de 2013.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2006.nsf>

2006b Proyecto de Ley N.o 00152/2006-PE. Presentado el 29 de agosto de 2006. Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con el Impuesto a la Renta. Consulta: 18 de octubre de 2013.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2006.nsf>

2002a Proyecto de Ley N.o 01916/2002-PE. Presentado el 31 de enero de 2002. Convenio entre la República del Perú y el Gobierno de Canadá para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Consulta: 18 de octubre de 2013.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2001.nsf>

2002b Proyecto de Ley N.o 03665/2002-PE. Presentado el 22 de agosto de 2002. Protocolo Modificadorio al Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Consulta: 18 de octubre de 2013.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2001.nsf>

2002c Proyecto de Ley N.o 03754/2002-PE. Presentado el 2 de setiembre de 2002. Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Consulta: 18 de octubre de 2013.
<http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/CLProLey2001.nsf>

DEPARTAMENTO DEL TESORO DE LOS ESTADOS UNIDOS

2006a «United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006». Consulta: 13 de octubre de 2013.
<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hpl6801.pdf>

2006b «Technical Explanation of the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006». Consulta: 27 de setiembre de 2013.
<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hpl6802.pdf>

DOERNBERG, Richard y Kees VAN RAAD

1997 *The 1996 United States Model Income Tax Convention - Analysis, Commentary and Comparison*. La Haya: Kluwer Law International.

GÁLVEZ, Ramón

2009 «Asistencia técnica ¿qué comprende?». Consulta: 13 de octubre de 2013.
http://www.ifaperu.org/uploads/articles/272_06_ct29_rgm.pdf

GARCÍA, Roque

1978 *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos.

GARCÍA, Francisco

2005 «Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea». *Crónica Tributaria*. Madrid, número 177, pp. 33-82.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (MÉXICO)

2009 «Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado en la Ciudad de México, el nueve de julio de dos mil ocho». Diario Oficial del 15 de diciembre de 2009. Consulta: 16 de octubre de 2013.

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion10/alemania20100120.pdf

2004 «Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Australia para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo». Diario Oficial del 13 de febrero de 2004. Firmado en la Ciudad de México, el 9 de setiembre de 2002. Consulta: 21 de setiembre de 2013.

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion10/alemania20100120.pdf

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU)

2011 «Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries». Nueva York: United Nations. Consulta: 26 de octubre de 2013.

http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf

2002 «Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo». Nueva York: ONU.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

2012 «Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary». Aprobado por el Consejo el 17 de julio de 2012. Consulta: 19 de octubre de 2013.

[http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)

2008 *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la organización para la cooperación y desarrollo económico*. París: OCDE.

1998 *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. París: OCDE.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE MÉXICO (SAT)

- 2013a «Estado [sic] que guardan los Convenios Fiscales celebrados por México, agosto 2013». Consulta: 16 de octubre de 2013.
ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/cuadro_29082013.pdf
- 2013b «Acuerdos de intercambio de información». Consulta: 13 de setiembre de 2013.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_3558.htm
- 2013c «Estados para los cuales el IETU constituye un impuesto comprendido en los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor». Consulta: 20 de setiembre de 2013.
[ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/Cuadro IETU.pdf](ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion13/Cuadro_IETU.pdf)

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE (SII)

- 2010 Jurisprudencia administrativa: Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Chile y México - Art. 7, Art. 10, Art. 11, Art. 12, Art. 13, Art. 21 - Ley de la Renta, Art. 59, N.o 2. (Ord. N.o 191, de 29.01.2010). Consulta: 12 de setiembre de 2013.
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/otras/ja191.htm>

UCKMAR, Víctor y otros

- 2011 *Manual de derecho tributario internacional*. Buenos Aires: La Ley.

VILLAGRA, Renée

- 2009 «Control, determinación y recaudación del impuesto a la renta de no residentes: mejores prácticas y tendencias modernas». Revista de Administración Tributaria. Edición Extraordinaria. Beca CIAT/IEF/AEAT. Panamá, número 28, pp. 3-71.
- 2008a «Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal: con énfasis en los convenios vigentes en el Perú». En IFA GRUPO PERUANO. CDIs convenios para evitar la doble imposición tributaria. Lima: IFA, pp. 15-287.
- 2008b «Identificación de los criterios de sujeción de las rentas en los CDIs celebrados por el Perú». En IFA GRUPO PERUANO. CDIs Convenios para evitar la doble imposición tributaria. Lima: IFA, pp. 677-696.

VILLAGRA, Renée y Jorge VILLAGRA

- 2013 «Cláusula de la nación más favorecida en los CDI: herramienta para la potencial disminución de las retenciones del impuesto a la renta aplicables a Chile y Canadá». *Revista Contabilidad y Negocios PUCP*. Lima, volumen 8, número 15, pp. 15-32.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadynegocios>

VOGEL, Klaus

- 1997 *Double Taxation Conventions. Tercera edición*. Ámsterdan: Kluwer Law International.

COMENTARIO

Eduardo Sotelo Castañeda

Magíster en Derecho por la University of Chicago y en Políticas y Administración Público por la London School of Economics, y profesor del Departamento Académico de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú

El trabajo comentado declara su intención de constituirse en uno que identifique las características y peculiaridades del CDI suscrito entre Perú y México, con relación a la legislación interna, a los convenios preexistentes en un país o en ambos, y a los modelos internacionales; y reconoce, pues, que en su limitada extensión el análisis crítico in extenso de todos los aspectos que refiere no resulta factible. El trabajo de la autora logra su cometido en este aspecto.

Inspirada, al parecer, en el formato seguido por los Comentarios a los Modelos de Convenio del Impuesto a la Renta de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, la autora realiza una serie de comentarios críticos sesudos y bien fundados —aunque, por supuesto, debido al formato elegido, requerirán de mayores y ulteriores reflexiones para poder ponderar los diversos impactos y repercusiones jurídicas y económicas de los problemas referidos.— Ello, no obstante, no resta mérito académico alguno al trabajo reseñado.

Así como los comentarios a los modelos intentan reflejar la interpretación de las diversas reglas y conceptos contenidos en el convenio modelo respectivo, y detectan la problemática concerniente a la aplicación de este, este trabajo es un encomiable esfuerzo por aportar novedosos hallazgos y la visión crítica de la autora sobre las cláusulas, las reglas y los conceptos de un instrumento jurídico que requiere cada vez más de un análisis urgente, como son los Convenios Tributarios sobre la Renta y el Patrimonio.

La problemática de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición no es una mera cuestión teórica, pues, los efectos prácticos de los CDI pueden llegar a ser dramáticos para los fiscos —distorsiones de eficiencia, afectaciones al principio de suficiencia, elusión y evasión, pérdida de recaudación—. Un convenio indebidamente diseñado, como uno mal interpretado, es causa potencial de importantes problemas económicos y jurídicos; a veces incluso mayores y más graves de los que ocasionan no tener una herramienta para combatir la doble imposición y la elusión fiscal. Por ello, el aporte de la autora para esta comprensión y mejora del diseño nos resulta primordial.

El aporte del trabajo no consiste solo en que este se aboca a identificar las peculiaridades del CDI entre Perú y México, sino en dar también un vistazo crítico principalmente a los aspectos negativos que encierran mayor complejidad, o a aquellas cláusulas cuya interpretación es potencialmente generadora de conflictos jurídicos. Desde este punto de vista, el trabajo resulta un ejercicio intelectual eficaz y fértil para iniciar la discusión de la problemática jurídica y de política legal e internacional tributaria.

De los temas más resaltantes abordados, quizá sea importante comentar, en ausencia de un pronunciamiento al respecto de la autora, que el hecho de que el Perú, y cualquier Estado, ostente un modelo cambiante de Convenio, no debe ser por sí mismo un motivo de preocupación o malestar. La dinámica de cambio de la realidad económica, política y jurídica, caracterizada por la variabilidad de la importancia relativa en el comercio de determinados bienes y servicios, su movilidad, la volatilidad de sus precios, la detección de determinadas categorías de transacciones u operaciones acuñadas para sortear las jurisdicciones tributarias domésticas, la ralentización del ritmo de crecimiento de la economía de los países, la decisión más firme de combatir la elusión tributaria internacional producen la necesidad de ajustes en los modelos de convenio que adoptan los estados. Si los cambios no son debidamente reflexionados o no son soluciones óptimas, eso entra a discusión; y este trabajo es un ejemplo de tal ejercicio crítico de revisión.

Otros temas importantes abordados y que son, sin duda, aportes valiosos para el debate se centran en la advertencia de la autora sobre la incorporación de la «cláusula de sujeción al impuesto», la crítica a la regulación de la asistencia técnica y de la regalía, tan caras para la materia tributaria y tan comunes en el mundo globalizado.

Creemos, finalmente, que los comentarios brindados por la autora encierran relevancia jurídica, y demuestran un ejercicio de reflexión académica que, sin perjuicio de su corta extensión sentarán bases para futuras investigaciones sobre los CDI y mejoras en el modelo peruano hasta ahora utilizado.

RESPUESTA DE LA AUTORA

Inicio mi respuesta resaltando el proceder del CICAJ que, previamente a la publicación de sus Cuadernos de Investigación, además de someter el trabajo al arbitraje de dos jueces, realiza un conversatorio sobre este y convoca a dos comentaristas. En mi caso se trató de los profesores Eduardo Sotelo Castañeda y Luis Durán Rojo, quienes pusieron en mi conocimiento y el de la audiencia, que tuvo a bien asistir, sus acertadas críticas y opiniones.

Por otra parte, he recibido los valiosos comentarios del profesor Eduardo Sotelo Castañeda, a quien agradezco por sus reflexiones. Con relación a estos, no me queda más que manifestar mi conformidad.

Aprovecho la oportunidad para exponer algunas observaciones pendientes. Como se sabe, a partir del 1 de enero de 2015 el Perú cuenta con siete CDI bilaterales; en tal sentido, hubiera sido interesante plantear mi análisis no solo en el contexto de los CDI preexistentes al de México; sino considerando los tres nuevos. Tal tarea no fue posible porque mi trabajo se inicia en el 2012, cuando no se tenía conocimiento del contenido de los CDI suscritos con Corea, Portugal ni Suiza, los cuales se hacen públicos cuando fueron remitidos al Congreso entre julio y octubre de 2013.

En el contexto actual los puntos 4.7 y 4.9 de la investigación, correspondientes a la activación de la cláusula de la nación más favorecida con relación a los intereses prevista en el CDI con Canadá y las ganancias de capital generadas por la enajenación indirecta de acciones, respectivamente, cobran mucha actualidad e importancia frente al tratamiento otorgado por los otros CDI que entraron en vigencia el 1 de enero de 2015.

Si bien, como indica acertadamente el profesor Eduardo Sotelo, es legítimo que un país ostente un modelo cambiante de Convenio, resulta pernicioso que en los últimos cuatro CDI celebrados por el Perú (México, Corea, Suiza y Portugal), que incluso fueron negociados en la misma época, el tratamiento otorgado a la ganancia de capital generada en la enajenación indirecta de acciones, sea diferente, contradictorio entre uno y otro; y no se observe una línea de negociación y regulación convencional coherente, y menos la existencia de un modelo peruano.

El problema radica en las diversas interpretaciones que cada una de tales cláusulas genera, lo cual resta seguridad jurídica a un país que requiere inversión extranjera. Nótese que precisamente estamos ante un rubro de suma importancia para el inversionista, como es querer anticiparse al tratamiento legal que recibirá en el momento en que, eventualmente, decida transferir sus acciones. La dificultad para interpretar los nuevos CDI con relación a las ganancias de capital se evidencia, entre otras razones, porque reiteradamente este tema es materia de foros y discusiones académicas y técnicas en los que finalmente se concluye que no hay claridad en los CDI y que no existen interpretaciones contrapuestas.

En tal sentido, espero que el análisis y la crítica que efectuó en la investigación abordada contribuyan al debate y a la formulación de un modelo peruano coherente.