

# *Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Suscritos por los Países Miembros de la Comunidad Andina con Terceros Países<sup>1</sup>*

## *Evaluación de la aplicación del Anexo II de la Decisión 40 a los 33 años de su aprobación*

**Renée Antonieta Villagra Cayamana**

*L.L.M. en Tributación, Universidad de Florida*

*Profesora de Legislación Tributaria de la PUCP*

Por más de tres décadas, la Decisión 40 ha constituido el marco legal de la Comunidad Andina<sup>2</sup> para evitar la doble imposición. Si bien, lo usual es la celebración de convenios bilaterales con el propósito de evitar la doble imposición, el entonces denominado Pacto Andino o Acuerdo de Cartagena durante el Séptimo Período de Sesiones Ordinarias de la Comisión celebrado en Lima del 8 al 16 de noviembre de 1971 aprobó un convenio multilateral entre sus países miembros para evitar la doble imposición a través de la Decisión N° 40. Cabe resaltar que en ausencia de la citada Decisión se habrían requerido 10 acuerdos bilaterales de doble tributación entre los países de la CAN.

Recientemente la Comisión de la CAN aprobó la Decisión N° 578, la misma que fue publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena el 5 de mayo de 2004. La citada Decisión constituye la nueva normatividad común para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal y en la fecha de su entrada en vigencia ocurrida el 1 de enero de 2005<sup>3</sup>, quedó sin efecto la Decisión N° 40. Las principales características de la Decisión N° 578 son:

- El mantenimiento del principio territorial o de la fuente para la determinación del derecho a gravamen por concepto del impuesto a la renta por parte de los países miembros,
- El establecimiento de la asistencia en recaudación,
- La incorporación de las reglas de precios de transferencia y
- La no interferencia en las negociaciones de los países miembros en sus negociaciones bilaterales a efecto de eliminar la doble imposición.

El presente trabajo se centrará en el último punto citado, en tanto la Decisión N° 578 deroga –entre otros– el Anexo II de la Decisión 40 que hasta el 31 de diciembre del año 2004 constituyó el Convenio Tipo de la CAN para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión; sin embargo, surge la necesidad de su evaluación a los 33 años de su aprobación. Considerando que el tema de los CDIs involucra aspectos relativos a las “empresas asociadas”, el presente trabajo abordará, en lo pertinente, un análisis vinculado a precios de transferencia.

Para efectuar un examen adecuado, se ha considerado necesario desarrollar algunos temas orientados a conocer el papel que juega la CAN frente a la imposición directa, presentar las características generales del problema de la doble imposición y reseñar el Convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros de la CAN.

El estudio realizado se centra en los países miembros de la CAN y su red de convenios para evitar la doble imposición celebrados con países ajenos a la subregión; en tal sentido, se analiza la situación de cada uno de los países miembros y se efectúa una evaluación individual del universo de los CDIs celebrados por estos países, identificando las tasas en los casos de pacto de renta compartida tratándose de dividendos, intereses y regalías, así como la metodología adoptada por cada uno de ellos para eliminar la doble imposición. La información citada, se presenta a través de cuadros.

Seguidamente se expone el problema de los precios de transferencia, su relación con los CDIs, se

1 Abreviaciones utilizadas: CDI: Convenio para Evitar la Doble Imposición; CAN: Comunidad Andina; OCDE: Organización de Cooperación y Desarrollo Económico; ONU: Organización de las Naciones Unidas.

2 Denominación aplicable al Pacto Andino o Acuerdo de Cartagena, en virtud a la Declaración de Santa Cruz de la Sierra - Bolivia, 30.01.2002.

3 Entró en vigencia a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de la Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, lo cual ocurrió el 5 de mayo de 2004 (Año XXI – Número 1063).



## Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble...

efectúa un recuento de la legislación sobre la materia de los países de la CAN que cuentan con ésta (Colombia, Perú y Venezuela) y se muestra, a través de cuadros, los CDIs en los que los países han pactado el ajuste primario y de correspondencia.

Finalmente, se ensaya una aproximación a las razones que explicarían la inaplicación del Anexo II de la Decisión N° 40; se trata el tema de la competencia tributaria mediante convenios; y, por último, se exponen las conclusiones arribadas en el presente trabajo.

### 1. La Comunidad Andina y la Imposición Directa

Cuanto más estrechas son las relaciones económicas entre dos Estados, más intensa es la necesidad de una coordinación entre sus formas y políticas impositivas para evitar que antagonismos o incompatibilidades fiscales perjudiquen o imposibiliten esas relaciones. Dentro de un proceso de integración, como lo es la CAN, la coordinación tributaria cobra mayor importancia.

En materia de imposición directa se permite la sana competencia; en tal sentido los intentos de integración, incluso en su nivel máximo<sup>4</sup>, no pretenden alcanzar su armonización, sino que se busca eliminar los problemas indispensables que la aplicación de los distintos sistemas de imposición a la renta pudieran generar a los inversionistas de los países integrados.

De este modo surgen los convenios y tratados que evitan o minoran los casos de doble imposición armonizando una parte de la normativa fiscal de dos o más Estados, concretamente la referida a las operaciones económicas entre ellos con la simultánea necesidad de un entendimiento permanente entre las Administraciones Tributarias implicadas para evitar los abusos a las normas de los convenios.

En consecuencia, es entendible el esfuerzo de los países miembros de un intento de integración por eliminar la doble imposición entre ellos; sin embargo, el intervenir en las relaciones de éstos con terceros países pretendería la uniformización de reglas, lo cual, como ya se señaló anteriormente, no es el objetivo respecto a la imposición directa incluso en el máximo nivel de integración representado en la actualidad por la Unión Europea.

### 2. El Problema de la Doble Imposición

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

Dependiendo de los factores de vinculación que cada Estado haya elegido en virtud a su "*ius imperium*", los conflictos jurisdiccionales que se presentan pueden ser tanto por el uso de criterios diferentes como por el uso de uno similar pero con contenido diverso<sup>5</sup>.

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

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

4 La competencia, alcanza su mayor envergadura en la imposición directa, y es dable observar que tanto en la NAFTA como en la Unión Europea, no se ha armonizado dicha imposición. Este es el criterio que ha prevalecido en las siguientes Directivas de la Unión Europea:

- Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados Miembros;
- Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de acciones realizados entre Sociedades de diferentes Estados Miembros;
- Convenio 90/436/CEE del Consejo, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficiarios de empresas asociadas.
- Directiva 2003/49/CEE del Consejo, sobre intereses y cánones entre empresas asociadas.

5 En tal sentido podrían presentarse los conflictos:

1. Fuente – Fuente, cuando dos países que consideran que la fuente generadora de la renta se encuentra en su país tomando en cuenta la conexión económica que el tipo de renta tiene con el país (o países) que pretenden gravarlo.
2. Residencia – Fuente, cuando un país utilizando un criterio subjetivo grava la renta mundial de sus contribuyentes y otro Estado alcanza a gravar a las mismas personas utilizando el criterio de la fuente.
3. Residencia – Residencia, cuando de acuerdo con la ley de dos países, una persona resulta residente en ambos. Por ejemplo, un país puede fijar la residencia de la persona en función a la adquisición de la ciudadanía, mientras que otro país podría fijarla en función a la permanencia en determinado lugar.

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de Naciones Unidas (ONU)<sup>6</sup> y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)<sup>7</sup>. Ambos modelos están previstos para ser celebrados bilateralmente y reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, es de notar que el Modelo de la ONU concede más importancia al principio de la fuente que la Convención Modelo de la OCDE tomando en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporte el capital<sup>8</sup>. Es preciso señalar que la versión del año 2002 del Modelo de la ONU ha reducido notablemente sus diferencias con el Modelo de la OCDE, frente al modelo publicado en 1980.

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

Las normas para evitar la doble imposición se dan a través de reglas otorgando exoneración de impuestos o crédito por el impuesto pagado en el extranjero al que se tiene derecho en el país de residencia

y estableciendo el principio de “libre concurrencia” y previendo los ajustes de precios de transferencia a ser aplicados por las autoridades tributarias en el caso de transacciones entre empresas vinculadas.

Adicionalmente, los convenios establecen los procedimientos que, de mutuo acuerdo, las autoridades tributarias utilizarán para evitar la doble tributación en los casos de disputa, se incluye acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes; y ocasionalmente contiene provisiones de asistencia en la recaudación de impuestos<sup>9</sup>.

***“(...) es de notar que el Modelo de la ONU concede más importancia al principio de la fuente que la Convención Modelo de la OCDE (...)”***

### **3. El Convenio para Evitar la Doble Imposición entre los Países Miembros de la CAN**

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

Respecto a la celebración de convenios multilaterales, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la elaboración de los modelos de 1963 y 1977 consideró que la posibilidad de celebrar de un convenio multilateral acarrearía muchas dificultades; sin embargo, reconoció que en determinados grupos de sus Países Miembros podría ser posible concluir un convenio entre ellos, con las adaptaciones al modelo que consideren necesarias para sus propósitos particulares<sup>10</sup>.

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

En 1974 la ONU publicó una Guía para la celebración de los Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. La guía fue seguida por la publicación en 1979 de un Manual para la Negociación de Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; y en 1980 la ONU emite su Modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal. Después de más de 20 años de vigencia del Modelo ONU 1980, el Comité Directivo aprobó su revisión y actualización en una reunión celebrada en Nueva York del 12 al 14 de abril de 2000.

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

8 Según lo expuesto expresamente en el numeral 17 de la Introducción a la Convención Modelo de la ONU sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Naciones Unidas Nueva York, 2002, página XIV.

9 El Modelo de OCDE en su última versión correspondiente a febrero de 2003 incluye un artículo nuevo correspondiente a la Asistencia en la Recaudación; sin embargo, con anterioridad ya algunos países preveían en sus convenios disposiciones al respecto.

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



## Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble...

Actualmente, el Comité de la OCDE considera que los convenios bilaterales constituyen todavía el medio más apropiado de asegurar la eliminación de la doble imposición a nivel internacional; aunque no se encuentre razones para creer que la celebración de un convenio tributario multilateral que involucre a todos sus miembros podría actualmente considerarse practicable<sup>11</sup>.

La Decisión 40 recogió el principio general de gravamen en la fuente, en tanto dispuso que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serían gravables en el País Miembro en el que tales rentas tenían su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos.

Los casos de excepción se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio.

#### 4. Los Países Miembros de la CAN y sus Convenios con Países Ajenos a la Subregión

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

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

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

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

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

Partiendo de la premisa que los países, unilateralmente en su legislación del Impuesto a la Renta incluyen medidas para prevenir o evitar la doble imposición fiscal, tales como el método del crédito por impuesto pagado en el extranjero y el concepto de establecimiento permanente, antes de 1990, los convenios para evitar la doble tributación no tenían mucha importancia en los países de la CAN.

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

#### 4.1 Bolivia

El 30 de octubre de 1976, antes de la aprobación de la Decisión 40, Bolivia suscribió un convenio para evitar la doble tributación con Argentina, basado exclusivamente en el criterio de fuente o territorial. En tal sentido, el artículo 4° del mismo prevé que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier

11 Introducción al Modelo OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated as of 29 April 2002) OECD Committee on Fiscal Affairs, Volume I. Abril 2002, Página 1-13.

naturaleza que ellas obtuvieren solo serán gravables en el estado contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieren su fuente productora<sup>12</sup>, salvo los casos de excepción previstos en el convenio.

Entre 1992 y 1997 el Congreso Boliviano ha aprobado tratados tributarios con algunos países europeos incluyendo Alemania, España, Francia, Reino Unido y Suecia<sup>13</sup>. Holanda se encuentra en negociaciones para la celebración de un tratado para prevenir la doble imposición con Bolivia<sup>14</sup>.

Bolivia es el único país de la CAN en cuya jurisdicción aún rige el principio de ubicación territorial de la fuente, en tanto se grava sobre los ingresos de fuente boliviana cualquiera fuere el lugar de la residencia<sup>15</sup>. Sin embargo, los CDIs celebrados por Bolivia, se alejan radicalmente del criterio de fuente previsto por su legislación y por el Anexo II de la Decisión 40, habiendo pactado fundamentalmente bajo la premisa de la renta compartida.

En relación con el mantenimiento del principio de gravamen en fuente en la legislación boliviana, debemos señalar que el Reporte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)<sup>16</sup> respecto a la competencia tributaria dañina, identifica los factores o características de las jurisdicciones de baja o nula imposición, -más conocidos como paraísos fiscales- y entre ellos se señala como factor clave N° VII al hecho de que la renta de fuente extranjera se encuentre exonerada de impuestos en el país de residencia. En efecto, se indica que un país que exonera de impuestos toda la renta de fuente extranjera, como por ejemplo los regímenes con sistema territorial, pueden ser particularmente atractivos desde que la exoneración reduce la tasa efectiva del Impuesto a la Renta y promueve la ubicación de actividades motivadas por propósitos tributarios más que por propósitos de negocios.

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

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

En tal sentido, sería conveniente que Bolivia reevalúe su situación frente al contexto global que podría situarlo en posiciones extremas al considerarlo como país involucrado en competencia tributaria dañina.

## 4.2 Colombia

Colombia no cuenta con ningún convenio bilateral para evitar la doble tributación, a pesar de que se tuvo noticias de negociaciones para la celebración de convenios con Canadá<sup>17</sup>, al igual que con Francia<sup>18</sup>.

Colombia tiene como principio jurisdiccional el de la residencia, en tal sentido las personas naturales, nacionales o extranjeras y las sucesiones ilíquidas de residentes en Colombia están sujetas al Impuesto sobre la Renta y Complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país<sup>19</sup>.

## 4.3 Ecuador

Ecuador ha concluido convenios tributarios con Alemania, Brasil, Canadá, Chile, España, Francia, Italia, México, Rumania, y Suiza;<sup>20</sup> ninguno de ellos

12 El artículo 2º, inciso f) señala que la expresión «fuente productora» se refiere a la actividad, derecho o bien que genera una renta, ganancia o beneficio.

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

14 Gerhard Opheikens, Anton J.J. Louwinger, Dutch Ministry of Finance updates tax treaty developments. (Ministro de Economía Holandés actualiza el desarrollo de convenios fiscales). *Worldwide Tax Daily-Diario de Tributación Mundial*, Abril 12, 2000.

15 Artículos 20º, 21º y 44º, Ley 843/86 TO en 1997.

16 Denominado «Harmful Tax Competition – An emerging Global Issue» (Competencia Tributaria Nociva – Un Problema Global Emergente), previo a los reportes «Hacia una cooperación tributaria general: Progresos en la identificación y eliminación de prácticas tributarias nocivas» (Reporte de 2000) y «El Proyecto de OCDE en Prácticas Tributarias Nocivas»: Reporte de Progreso al 2001».

17 Department Of Finance, Finance Canada issues update on status of international tax treaties. (Finanzas de Canadá emite actualización del estado de sus convenios fiscales). *Worldwide Tax Daily-Diario de Tributación Mundial*, 02.03.2000.

18 Patrick Donsimoni, France continues tax treaty negotiations on existing and new treaties. (Francia continua las negociaciones de convenios fiscales en los existentes y nuevos convenios). *Worldwide Tax Daily-Diario de Tributación Mundial*, 28.03.2000.

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

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



## Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble...

ajustándose al modelo o Convenio Tipo de la CAN, siguiendo básicamente el modelo de OCDE e incluyendo cláusulas de renta compartida.

Debe destacarse que el principio jurisdiccional que rige el Impuesto a la Renta en el Ecuador es el sistema de renta de fuente mundial<sup>21</sup>.

### 4.4 Perú

Por más de treinta años, el Perú contó sólo con un convenio bilateral con Suecia<sup>22</sup>. En el año 2001 se realizó una evaluación de la conveniencia de celebrar los citados convenios, la cual resultó positiva y concluyó con la suscripción en ese año de los convenios con Chile<sup>23</sup> y Canadá<sup>24</sup>. Actualmente el Perú se encuentra en proceso de negociación de Convenios con Francia, Suiza, España y Brasil, cuyas primeras rondas de negociación se llevaron a cabo en el año 2003 y la segunda con Brasil se desarrolló en setiembre de 2004.

Debe destacarse, asimismo, que el Perú cuenta con un sistema de renta de fuente mundial desde 1968<sup>25</sup> por el que los contribuyentes domiciliados deben pagar impuestos por la totalidad de sus rentas de fuente peruana y extranjera<sup>26</sup> y que prevé el otorgamiento de crédito directo a efecto de evitar la doble o múltiple tributación<sup>27</sup>. Actualmente el principio de renta de fuente mundial está recogido por el artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF.

### 4.5 Venezuela

Venezuela ha suscrito diecinueve (19) convenios para prevenir la doble imposición<sup>28</sup>; todos éstos firmados con posterioridad a 1990. Estos son los convenios celebrados con Alemania, Barbados, Bélgica, Chile, Dinamarca, Estados Unidos, Francia, Indonesia, Italia, México, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía, Suecia, Suiza y Trinidad y Tobago.

Es preciso resaltar que Venezuela recientemente adoptó el sistema de renta mundial en su legislación, en efecto, después de muchos años de discusión y debate político, Venezuela cambió al sistema citado en 1999<sup>29</sup>; sin embargo, la legislación entró en vigencia el primero de enero de 2001. El nuevo sistema tributario afecta a las multinacionales que operan en Venezuela, particularmente aquellas que se establecieron allí para maximizar los beneficios otorgados por un régimen tributario territorial.

Venezuela es el único país sudamericano que tiene suscrito un CDI con los Estados Unidos de América, el cual está vigente desde el primero de enero del 2000<sup>30</sup>. De acuerdo con información emitida por NFTC de los Estados Unidos (Consejo Nacional para el Comercio Internacional), Venezuela es un importante destino de inversiones extranjeras americanas, y Estados Unidos se constituye en un importante receptor de inversiones venezolanas extranjeras.

- 21 Artículo 2° . Ley de Régimen Tributario Interno – Función Legislativa No. 56 de 14.12.1989 modificado por el artículo 14° de la Ley No. 2001-41 de 14.05.2001. El artículo 2° señala que «Para efectos de este impuesto se considera renta: 1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, 2. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley».
- 22 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 setiembre de 1966.
- 23 Suscrito el 08 de junio de 2001 y aprobado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27905 publicada el 6 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.
- 24 Suscrito el 21 de julio de 2001 y a probado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27904 publicada el 5 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.
- 25 Artículo 6° del D.S. N° 287-68-HC: Están sujetas al impuesto *la totalidad de las rentas gravadas* que obtengan los contribuyentes ... En el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, el impuesto recae sobre las rentas gravadas de fuente peruana.
- 26 Artículo 9° del D.S. N° 015-69-HC: Son sujetos del impuesto: a) Por la *totalidad de rentas de fuente peruana y extranjera*: 1. Las personas naturales domiciliadas en el país; 2. Las sociedades conyugales domiciliadas en el país; 3. Las sucesiones indivisas, cuyo causante hubiera estado domiciliado en el país a la fecha de su fallecimiento; 4. Las personas jurídicas constituidas en el país a que se refieren los incisos a), b) y c) del Artículo 14° del Decreto. b) Por la totalidad de las rentas de fuente Peruana: 1. Las personas naturales y jurídicas no domiciliadas en el país; 2. Las sucesiones indivisas cuyo causante no hubiera tenido, a la fecha del fallecimiento, la calidad de domiciliado en el país; 3. Las sucursales o agencias en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país.
- 27 Artículo 91° del D.S. N° 287-68-HC: «Los contribuyentes domiciliados en el país, que obtengan rentas de fuente extranjera, tendrán derecho a un *crédito por el impuesto pagado en el exterior*(...)».
- 28 Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Venezuela-Alemania, 08.02.1995. Venezuela-Barbados, 11.11.1998. Venezuela-Bélgica, 22.04.1993. Venezuela-Chile, 20.05.1991. Venezuela-China, 17.04.2001. Venezuela-Dinamarca, 12.03.1998. Venezuela-Estados Unidos., 25.01.1999. Venezuela-Francia, 07.05.1992. Venezuela-Indonesia, 27.02.1997. Venezuela-Italia, 05.06.1990. Venezuela-México, 06.02.1997. Venezuela-Noruega, 29.10.1997. Venezuela-Países Bajos, 29.05.1991. Venezuela-Portugal, 23.04.1996. Venezuela-Reino Unido, 03.11.1996. Venezuela-República Checa, 26.04.1996. Venezuela-Suecia, 08.09.1993. Venezuela-Suiza, 20.12.1996. Venezuela-Trinidad & Tobago, 31.07.1996.
- 29 El artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que «salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos está situada dentro del país o fuera de él».
- 30 En forma previa a la celebración del convenio Venezuela era destino de inversiones extranjeras americanas, y Estados Unidos era un importante receptor de inversiones venezolanas.

En tal sentido, las compañías e individuos venezolanos han invertido más de cien billones de dólares en los Estados Unidos. Venezuela exportó más de 9.3 billones de dólares americanos en comercio a los Estados Unidos en 1998 e importó más de 6.5 billones el mismo año. Venezuela es el segundo mayor importador y exportador de los Estados Unidos en el hemisferio oeste, fuera de aquellos países de la Zona del Acuerdo de Libre Comercio (Brasil es el primero)<sup>31</sup>. Debe tomarse en cuenta, además, que Venezuela es uno de los productores de petróleo más importantes del mundo.

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

El convenio celebrado entre Venezuela y Países Bajos<sup>32</sup> (en vigencia desde el primero de enero de 1998), estableció que si de acuerdo a alguna provisión del convenio la renta de fuente de los Países Bajos fuera exenta de tributación y si bajo las leyes venezolanas esas rentas también fueran exentas en Venezuela por calificar como renta de fuente extranjera, Países Bajos podría gravar tal renta como si el convenio no estuviera en fuerza.

Asimismo, los Convenios suscritos con Indonesia, Suiza, Noruega y México, anticipándose al cambio de sistema de renta, incorporaron en los protocolos suscritos una cláusula en el sentido de que quedaba entendido que si Venezuela cambiaba su sistema territorial de tributación, el término «residente de un Estado Contratante» significaría cualquier persona que, conforme a las leyes de dicho Estado, esté sometida a imposición en ese Estado debido a su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también incluye a dicho Estado y a cualquier subdivisión política o administrativa o entidad local de ese Estado. Sin embargo, este término

no incluye a ninguna persona que esté sometida a imposición en dicho Estado solamente con respecto a rentas provenientes de fuentes situadas en dicho Estado.

#### **5. Análisis de los CDIs Celebrados por los Países de la CAN**

A continuación se expone un cuadro analítico del universo de CDIs suscritos por los países miembros de la CAN con terceros países, excepto por Colombia que, como ya se señaló anteriormente, no cuenta con este tipo de convenios internacionales bilaterales.

El estudio se ha enfocado en las rentas pasivas, a efecto de demostrar que en el universo de convenios, excepto por el celebrado entre Bolivia y Argentina,

los países miembros de la CAN utilizaron la combinación de los Modelos de la OCDE y de la ONU, alejándose de los lineamientos previstos por el Convenio Tipo de la CAN que restringe el gravamen al país de la fuente.

En tal sentido, en los cuadros expuestos a continuación, figuran las tasas máximas de gravamen en fuente en los casos en los que los países han previsto el sistema de renta compartida entre el país de fuente y residencia para gravar dividendos, intereses y regalías, en contraposición al Convenio Tipo de la CAN para evitar la doble tributación entre los

países miembros y otros Estados ajenos a la subregión que prevé el gravamen exclusivo en la fuente tanto para regalías, intereses y dividendos<sup>33</sup>.

Como se sabe, el Convenio Tipo de la CAN establece que se gravará únicamente en el país de la fuente por regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los estados contratantes. De igual forma dispone que los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio se haya utilizado el crédito<sup>34</sup> y finalmente

---

***“Como se sabe, el  
Convenio Tipo de la  
CAN establece  
que se gravará  
únicamente en el país  
de la fuente por  
regalías  
derivadas de la  
utilización de (...)”***

---

31 National Foreign Trade Council Vice President Testifies before E.U. Congressional Hearing on Tax Treaties. Worldwide Tax Daily-Diario de Tributación Mundial, 5 de noviembre, 1999.

32 Convenio Fiscal sobre la Renta y Patrimonio, Países Bajos-Venezuela, Protocolo Artículo 1. 29 de mayo de 1991.

33 Decisión 40, Anexo II, artículo 9º Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías, artículo 10º Intereses y artículo 11º Dividendos y Participaciones.

34 Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el Estado Contratante desde el cual se pagan los intereses.



## Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble...

establece que los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el Estado Contratante donde la empresa que los distribuye estuviera domiciliada.

En los cuadros se consigna, asimismo, el método acordado para eliminar la doble imposición entre los dos países suscriptores y finalmente, se identifica los casos en los que los países han acordado el otorgamiento del crédito “*tax sparing*”<sup>35</sup>.

Es preciso señalar que en virtud al artículo 4° del Convenio Tipo de la CAN para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, al establecer que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que tales rentas tengan su fuente productora, ha previsto como jurisdicción tributaria exclusivamente al país de la fuente y no ha establecido ningún método para eliminar la doble imposición en consecuencia, asumiendo que al acordar el gravamen en fuente desaparecería la doble imposición, dado que no se darían los supuestos en los que el país de residencia grave la renta proveniente del país miembro de la CAN.

Respecto a la última afirmación, es conveniente analizar, si bajo la perspectiva del Convenio Tipo de la CAN deviene en innecesario el establecimiento de una metodología para evitar la doble imposición.

- Si bien doctrinariamente los conflictos que originan la doble imposición son el de: fuente - residencia, fuente - fuente y residencia - residencia, lo previsto en el Convenio Tipo antes citado, en general, desaparecería las posibilidades de que se presente el primer tipo de conflicto, en tanto se tendría claramente establecido que sólo gravaría el país de la fuente; sin embargo, aparentemente permanecería el problema de fuente - fuente y residencia - residencia.
- En lo relativo a las rentas que nos ocupan (dividendos, intereses y regalías) debe notarse que el Convenio Tipo no sólo atribuyó la jurisdicción tributaria al país de la fuente; sino que determinó cuál constituía la fuente de la renta a efectos del Convenio (las regalías e intereses tendrían como fuente el país de utilización y los

dividendos tendrían como fuente el país de domicilio de quien los distribuye), lo cual sobrepasa lo previsto normalmente en los Convenios Modelos de la OCDE y ONU en virtud de los cuales, si bien se pacta gravamen exclusivo en residencia o renta compartida, generalmente se respeta el criterio legal adoptado por cada Estado Contratante respecto a lo que constituye la fuente tanto de dividendos, intereses y regalías. En consecuencia, bajo la perspectiva del Convenio Tipo de la CAN, tampoco se daría la posibilidad de doble imposición ocasionada por el conflicto fuente - fuente.

- Finalmente, respecto al conflicto residencia - residencia, si bien el Convenio Tipo de la CAN no recoge las reglas típicas para delimitarla conforme a los numerales 2 y 3 del artículo 4° de los Modelos de la OCDE y ONU, éste señala que una persona física se considerará domiciliada en el Estado Contratante donde tenga su domicilio habitual, entendiendo que una empresa está domiciliada en el Estado que señala su instrumento de constitución y finalmente deja a las autoridades competentes la solución de conflictos que no se solucionarían con las reglas antes citadas, a través procedimiento de común acuerdo<sup>36</sup>; en consecuencia, tampoco bajo la perspectiva del Convenio Tipo de la CAN sería factible la doble imposición por el conflicto residencia - residencia.

El análisis antes señalado demuestra, que el hecho de pactar el método o los métodos para eliminar la doble imposición -generalmente incluido en el artículo 23° de los CDIs- devendría en incompatible con el Convenio Tipo de la CAN, en virtud del cual desaparecerían las posibilidades de doble imposición.

Además de todo lo indicado, es preciso tomar en cuenta respecto a los cuadros que se exponen a continuación, que en los primeros tres casilleros se señalan las tasas nominales acordadas a efecto del gravamen en fuente para el caso de los dividendos, intereses y regalías; sin embargo éstos no significan lo mismo en términos de cesión o renuncia a recaudación de los países miembros de la CAN frente a sus socios en cada uno de los CDI, en la medida en individualmente cada país miembro cuenta, en virtud de su *ius imperium*, con distintas tasas efectivas de gravamen.

35 El «*Tax Sparing*» constituye un crédito por impuestos no efectivamente pagados. Se utiliza este crédito como una concesión que otorgan los países desarrollados a favor de los países en vías de desarrollo para beneficiar a estos últimos, en la medida en que los beneficios que otorgan unilateralmente al gravar reducidamente o no gravar determinadas rentas pretende beneficiar al inversionista y no trasladar la recaudación al país desarrollado.

36 Artículo 2°, inciso d) del Anexo II de la Decisión 40.

Para el adecuado análisis, podemos citar como ejemplo el caso de las regalías en Venezuela. Si bien la tasa interna nominal aplicable en los casos de enriquecimientos obtenidos por personas naturales no residentes en el país es 34%<sup>37</sup> podríamos suponer que el haber pactado en su más reciente CDI –el celebrado con China- renta compartida para las regalías con un gravamen en fuente ascendente al 10% implica una pérdida de recaudación de 24%.

Sin embargo, respecto al análisis antes realizado, debemos señalar que éste deviene en incompleto, en

tanto no ha considerado todos los aspectos legales involucrados. En tal sentido, debemos considerar que la legislación establece la presunción de que constituye renta neta de los no domiciliados en Venezuela el 90% de los enriquecimientos proveniente de regalías<sup>38</sup> y considerando que la tasa para personas naturales no residentes es 34% tendríamos la tasa efectiva de 30.6%; en consecuencia la vigencia de la tasa de 10% en el CDI celebrado con China significaría una renuncia a la recaudación o disminución de la obligación de pago en Venezuela de un 20.6% y no de un 24% como se supuso originalmente.

### TÉRMINOS CONTRACTUALES DE LOS CDIs CELEBRADOS POR ECUADOR

CDI ECUADOR	DIVIDENDOS	INTERESES	REGALÍAS	MÉTODO ELIMINAC. DOBLE IMPOSICIÓN	TAX SPARING
Artículo	10°	11°	12°	23°	23°
Alemania 07.12.1982.	15%	10% y 15%	15%	Exención	20% Intereses y Regalías (A)
Brasil 26.05.1983	15%	15%	15% y 25%	Imputación	Divid 0% (mayorita) <sup>39</sup> otros Divid Inter y Reg 25% (Recipr) <sup>40</sup>
Canadá 28.06.2001	5% y 15%	15%	10% y 15%	Crédito directo e indirecto	--
Chile 26.08.1999	5% y 15%	15%	10% y 15%	Imputación	--
España 20.05.1991	15%	5% y 10%	5% y 10%	Crédito	--
Francia 16.03.1989	15%	10% y 15%	15%	Crédito	--
Italia 23.05.1984	15%	10%	5%	Deducción	--
México 30.07.1992	5%	10% y 15%	10%	Crédito directo e indirecto	--
Rumanía 24.04.1992	15%	10%	10%	Crédito	--
Suiza 28.11.1994	15%	10%	10%	Crédito	--

37 Artículo 50° Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela.

38 Artículo 48° Ley de Impuesto sobre la Renta de Venezuela.

39 Exime a los dividendos en caso el accionista posea más del 10% del capital.

40 Brasil adoptó el sistema de gravamen de renta de fuente mundial a fines de 1995. El artículo 13° de las Instrucciones Normativas en su párrafo 8 prevé que las compañías Brasileñas sólo pueden acreditar el impuesto efectivamente pagado en el extranjero. La disposición antes señalada parecería eliminar el uso del crédito «Tax Sparing» pactado por Brasil en diversos convenios; sin embargo, la citada disposición no se aplicaría a los convenios tributarios en la medida que en virtud al artículo 98° del Código Tributario Nacional de Brasil los Tratados prevalecen frente a la Ley Brasileña.



## TÉRMINOS CONTRACTUALES DE LOS CDIs CELEBRADOS POR BOLIVIA

CDI BOLIVIA	DIVIDENDO	INTERESES	REGALÍAS	MÉTODO ELIMINAC. DOBLE IMPOSICIÓN	TAX SPARING
<b>Artículo</b>	<b>10°</b>	<b>11°</b>	<b>12°</b>	<b>23°</b>	<b>23°</b>
Alemania 30.09.1992	10% y 15%	15%	15%	Exención	—
Argentina 30.10.1976	<b>GRAVAMEN EXCLUSIVO EN FUENTE</b>				
España 30.06.1997	10% y 15%	15%	15%	Crédito directo e indirecto	—
Francia 15.12.1994	15a%	0% y 15%	15%	Crédito	—
Suecia 14.01.1994	0% y 15%	0% y 15%	15%	Crédito	15% Dividend (S) por 10 años
Reino Unido 03.11.1994	15%	15%	15%	Crédito directo e indirecto	—

## TÉRMINOS CONTRACTUALES DE LOS CDIs CELEBRADOS POR PERÚ

CDI PERÚ	DIVIDENDO	INTERESES	REGALÍAS	MÉTODO ELIMINAC. DOBLE IMPOSICIÓN	TAX SPARING
<b>Artículo</b>	<b>10°</b>	<b>11°</b>	<b>12°</b>	<b>23°</b>	<b>23°</b>
Suecia 17.09.1966	R	R	20%	Exención/ Crédito	—
Chile 08.06.2001	10% y 15%	15%	15%	Crédito directo e indirecto	—
Canadá 24.07.2001	10% y 15%	15%	15%	Crédito directo e indirecto	—

**TÉRMINOS CONTRACTUALES DE LOS CDIs  
CELEBRADOS POR VENEZUELA**

CDI VENEZUELA	DIVIDENDO	INTERESES	REGALÍAS	MÉTODO ELIMINAC. DOBLE IMPOSICIÓN	TAX SPARING
Alemania 08.02.1995	5% y 15%	5%	5%	Exención y Crédito	Dividendos, Intereses y Regalías x 10 años (A)
Barbados 11.11.1998	5% y 10%	5% y 15%	10%	Crédito	Intereses y Regalías (V <sup>41</sup> )
Bélgica 22.04.1993	5% y 15%	10%	5%	Exención y Crédito	—
Canadá 26.08.1999	10% y 15%	10%	5% y 10%	Crédito	—
China 17.04.2001	5% y 10%	5% y 10%	10%	Crédito	—
Dinamarca 12.03.1998	5% y 15%	5%	5% y 10%	Crédito	—
Estad. Unidos 25.01.1999	5% y 15%	4.95% y 10%	5% y 10%	Exención y Crédito (V) Crédito Dir e Ind. (EU)	—
Francia 07.05.1992	5% y 15%	5%	5%	Deducción	Intereses y Regalías x 10 años (F)
Indonesia 27.02.1997	10% y 15%	10%	10% y 20%	Crédito	—
Italia 05.06.1990	10%	10%	7% y 10%	Crédito	—
México 06.02.1997	5%	4.95%, 10% y 15%	10%	Deducción	—
Noruega 29.10.1997	5% y 10%	5% y 15%	12% y 9%	Crédito	Todo tipo de renta x 10 años (N)
Países Bajos 29.05.1991	0% y 10%	5%	5%, 7% y 10%	Crédito	Intereses y Regalías (PB)
Portugal 23.04.1996	10%	10%	10% y 12%	Crédito	—
Reino Unido 03.11.1996	0% y 10%	0% y 5%	5% y 7%	Exención y Deducción	Intereses y Regalías, x 10 años prorrogables (RU)
Rep. Checa 03.11.1996	5% y 10%	10%	12%	Crédito	—
Suecia 08.09.1993	5% y 10%	10%	7% y 10%	Crédito	Hasta el 31.12.2000 prorrogables (S)
Suiza 20.12.1996	10%	5%	5%	Exención	—
Trinidad. Tobago <sup>3</sup> 1.07.1996.	5% y 10%	10%	12%	Crédito	—

<sup>41</sup> En este caso, a diferencia de los demás en que Venezuela es el beneficiario, el «Tax Sparing» lo otorga Venezuela a favor de Barbados.



## Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble...

### 6. El Problema de los Precios de Transferencia

Una forma de conseguir que disminuyan las ganancias de una empresa multinacional es en función de los precios que cobran por bienes y servicios a empresas o personas relacionadas.

En efecto, los valores de transacción entre dos empresas independientes quedan determinados por el mercado y la natural contraposición de intereses de sus agentes; mas, si las empresas que negocian están vinculadas entre sí pueden acordar el precio de transferencia, por ejemplo, en razón de las mayores ventajas que les proporcionen desde el punto de vista tributario. Así, si se cobra más por un bien o servicio esa mayor renta estará gravada en un país con menor incidencia tributaria, y el mayor gasto que representa para la empresa adquirente le ayudará a tener un menor impuesto en aquél país donde seguramente la incidencia tributaria es mayor. La ventaja que se produce en conjunto es manifiesta.

En general, las operaciones entre partes vinculadas pueden originar de manera conjunta que lo dejado de pagar por uno de ellos por aplicación incorrecta del valor de mercado sea corregido por el otro, no materializándose en dicho caso perjuicio fiscal alguno; sin embargo, de producirse eventualmente un perjuicio fiscal deberá efectuarse los ajustes correspondientes para corregir el citado perjuicio.

Al realizarse los ajustes pueden ocasionarse situaciones de doble imposición, conflictos entre las partes vinculadas e inclusive conflicto entre administraciones tributarias de diferentes países.

### 7. Precios de Transferencia y la Decisión 40

Ni el convenio multilateral para eliminar la doble imposición en la CAN (Anexo I de la Decisión 40), ni el Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión (Anexo II de la decisión 40) incluyeron regulaciones respecto a precios de transferencia.

Específicamente, el modelo de la OCDE así como el de la ONU en sus respectivos artículos 9° prevén

disposiciones relativas a “Empresas Asociadas”. Básicamente se considera que el precio que regirá las transacciones entre empresas asociadas es el de libre competencia y en consecuencia prevé el ajuste primario en los supuestos en que difiera el precio (primer párrafo del artículo 9<sup>o</sup><sup>42</sup>). Adicionalmente, se prevé el ajuste de correspondencia<sup>43</sup> (segundo párrafo del artículo 9°).

Como se sabe, los convenios para evitar la doble imposición cumplen su objetivo a través, primero, de la determinación del método a aplicar por el impuesto pagado en el otro país y segundo, a través de la cláusula de ajuste de correspondencia cuya inexistencia implica doble imposición, en la medida en que dos países considerarán gravable la misma utilidad o una parte de la misma.

Es preciso señalar que la Decisión N° 578 ha incorporado las reglas de precios de transferencia internacionales en el nuevo Convenio Multilateral para evitar la doble imposición entre Países Miembros de la CAN.

Resulta relevante señalar que algunos de los países miembros de la CAN en los últimos años han implementado la regulación relativa a Precios de Transferencia, mientras que los que aún no lo han hecho probablemente lo hagan a la brevedad, en tanto estas normas constituyen herramientas internacionales anti-elusivas y por otra parte, estos países por el sólo hecho de dar cumplimiento a la norma intracomunitaria constituida por la Decisión N° 578 a la fecha de su entrada en vigencia, se encuentran comprometidos a respetar el principio de libre competencia, con la consiguiente obligación de implementar legal y materialmente la aplicación de la metodología de precios de transferencia.

Los países miembros de la CAN que cuentan con legislación sobre precios de transferencia, y que en consecuencia se encontrarían en aptitud de aplicar la Decisión N° 578 son Colombia, Perú y Venezuela; mientras que Bolivia y Ecuador carecen aún de regulación interna al respecto. Sin embargo, es preciso notar que aún sin contar con las reglas de precios de transferencia (ya sea porque éstas se implementaron con posterioridad o aún no lo han hecho) los países

42 El artículo 9° indica «Cuando las condiciones son creadas o impuestas entre dos empresas (asociadas) en sus relaciones comerciales y financieras que difieren de aquéllas que hubieran ocurrido entre empresas independientes, en estos casos cualquier utilidad que debió, pero que debidos a esas condiciones, se acumuló a una de las empresas, pero, por razón de esas condiciones no se acumuló, puede ser incluida en las utilidades de esa empresa y gravada en consecuencia.»

43 Las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia señalan que el ajuste de correspondencia se produce en aquellos casos en donde una administración fiscal incrementa las utilidades gravables de una compañía (es decir, efectúa un ajuste primario), como consecuencia de aplicar el principio de *arm's length* a las transacciones relacionadas con empresas asociadas en una segunda jurisdicción fiscal. El ajuste correspondiente en tal caso es un ajuste hacia abajo del pasivo fiscal de esa empresa asociada, efectuado por la administración fiscal de la segunda jurisdicción, de tal manera que la distribución de utilidades entre las dos jurisdicciones sea consistente con el ajuste primario y no ocurra la doble tributación.

miembros de la CAN han celebrado sus convenios para evitar la doble imposición incluyendo las reglas de precios para Empresas Asociadas y en muchos casos, incluso, acordando el ajuste de correspondencia.

En tal sentido, Ecuador que no cuenta con reglas de Precios de Transferencia, ha previsto la consideración del principio de libre concurrencia y la realización del ajuste primario en sus diez (10) convenios bilaterales para evitar la doble imposición; sin embargo sólo en cuatro de ellos ha establecido el ajuste de correspondencia, éstos son los convenios celebrados con Rumanía (en 1992), Suiza (en 1994), Chile (en 1999) y Canadá (en el 2001). Es preciso notar que la obligación del ajuste por correspondencia en los convenios suscritos con Suiza y Canadá está imitado al período de cinco (5) años.

Bolivia, que tampoco cuenta con reglas de Precios de Transferencia, no ha previsto el principio de libre concurrencia ni el ajuste de correspondencia en su Convenio para evitar la doble imposición celebrado con Argentina en 1976. Sin embargo, los convenios celebrados con Alemania (en 1992), Francia (1994), España (1997), Suecia (1994) y Reino Unido (1994) incluyeron el principio de libre concurrencia y el ajuste primario para las transacciones entre empresas asociadas e incluso en los tres últimos citados se prevé el ajuste de correspondencia.

A continuación se hace un recuento de la legislación sobre Precios de Transferencia vigente en Colombia, Perú y Venezuela; así como de las disposiciones que estos países han previsto en sus convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

### **7.1. Colombia**

La Ley N° 788 del 27 de diciembre de 2002, vigente a partir del año gravable 2004 incorporó el Capítulo XI que comprende los artículos 260-1 al 260-11 relativa a Precios de Transferencia. Se establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del Impuesto sobre la Renta y complementarios, el precio de libre concurrencia.

En tal sentido, señala que son de aplicación los seis (6) métodos establecidos por la OCDE sin hacer

referencia a este organismo y señala que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá celebrar acuerdos previos de precios con contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, nacionales o extranjeros.

La normatividad establece la obligación de conservar por cinco (5) años la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, cabe señalar que la ley establece la sanciones a aplicarse así como un régimen de gradualidad de las sanciones en función a la oportunidad de subsanación, de conformidad con las recientes normas incorporadas por la Ley No. 863 de 29 de diciembre de 2003.

Por último, debe destacarse, la procedencia del ajuste de correspondencia cuando la DIAN manifieste conformidad y esté previsto en un Convenio Internacional en materia tributaria, para cuyo efecto la parte relacionada residente en Colombia podrá presentar una declaración de corrección sin sanción en la que se refleje el ajuste correspondiente. Es preciso señalar, que aunque la legislación interna prevé el ajuste de correspondencia, la norma deviene en una regulación para el futuro en la medida en que Colombia no ha celebrado Convenios Bilaterales para evitar la Doble Imposición Internacional; sin embargo, su legislación sería aplicable cuando la Decisión N° 578 entre vigencia, ya que la misma comprende las reglas de Precios de Transferencia.

### **7.2. Perú**

Las normas vinculadas con Precios de Transferencia<sup>44</sup> se introducen en la legislación de Impuesto a la Renta en el Perú a partir del primero de enero de 2001, mediante la Ley N° 27356<sup>45</sup>. En tal sentido, fundamentalmente se estableció que el valor de mercado por operaciones entre la empresa y sus vinculados era el que correspondía a una operación

44 Aquellos que utilizan o pactan entre sí, sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas las más de las veces en países distintos. Cita de Tulio Rosembuj en *Fiscalidad Internacional correspondiente a una sentencia del Tribunal Supremo de España de fecha 19 de enero de 1996.*

45 Publicada el 18 de octubre de 2000 y vigente a partir del 1 de enero de 2001.



## Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble...

entre sujetos no vinculados económicamente en condiciones iguales o similares.

Adicionalmente se le dio la facultad a la Administración Tributaria de aplicar el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, indicándose que estos métodos podrían ser el de costo incrementado y el de precio de reventa. Se estableció que el ajuste del valor realizado por la Administración Tributaria surtía efectos únicamente respecto al sujeto implicado y también respecto del Impuesto General a las Ventas, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. Finalmente, se estableció la posibilidad de firmar acuerdos anticipados de precios.

Las peculiaridades que sobre el tema de Precios de Transferencia presenta el sistema peruano, es que los métodos de valoración se aplican adicionalmente al ámbito de las operaciones internacionales, para el caso de operaciones nacionales en las que las partes están afectas a regímenes distintos para efecto de Impuesto a la Renta.

En diciembre de 2003, a través del Decreto Legislativo N° 945<sup>46</sup> se efectuaron modificaciones legales que entraron en vigencia el primero de enero de 2004, las mismas que perfeccionan el régimen de Precios de Transferencia en el Perú, de acuerdo al detalle siguiente:

- Se detalla las operaciones nacionales en las que se aplicarán las reglas de Precios de Transferencia, entre ellas se encuentra el supuesto que se da cuando al menos una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis ejercicios gravables<sup>47</sup> en tanto, las partes vinculadas podrían encontrar beneficioso transferir bienes o prestar servicios con precios distintos a los fijados en el mercado de forma tal que quien tiene pérdida tributaria registre un mayor ingreso sin que genere renta neta imponible con la finalidad de minimizar el Impuesto a la Renta determinado por ambas partes.
- Se reconoce expresamente que se adoptarán las Guías sobre Precios de Transferencia para

Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE para la interpretación del tema.

- Se introduce la obligación de presentar una declaración jurada informativa<sup>48</sup> en la que se de cuenta de las operaciones realizadas con sujetos vinculados o residentes en países o territorios de baja o nula imposición.

A efecto de poder aplicar las normas de Precios de Transferencia, se tuvo que modificar el Código Tributario peruano a efecto de incorporar nuevas infracciones con sus correspondientes sanciones.

Adicionalmente a las antes expuestas, las modificaciones vigentes a partir del 1 de enero de 2004 introducidas por el Decreto Legislativo N° 945, incluyeron una norma para hacer efectivo el ajuste de correspondencia en el Perú.

En tal sentido, el último párrafo del inciso c) del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé que cuando de conformidad con lo establecido en un Convenio Internacional para evitar la Doble Imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el convenio, realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país; y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleja el ajuste correspondiente. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.

Debe destacarse que los CDIs celebrados por el Perú con Suecia (en 1966), Chile y Canadá permiten la realización de ajustes primarios y de correspondencia; sin embargo, el último citado prevé que un Estado Contratante no podrá modificar los beneficios de una empresa de acuerdo con el principio de libre concurrencia después de la expiración del plazo previsto en su legislación nacional y, en ningún caso, después de cinco años desde el final del año en el cual los beneficios que estarán sujetos a tal cambio habrían

46 Publicado el 23 de diciembre de 2003.

47 Plazo contemplado en el Código Tributario peruano para la prescripción para los contribuyentes que no han presentado declaración, en el caso del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

48 Usualmente la declaración jurada informativa sirve de referencia para la determinación de desviaciones en el cálculo de los precios y por tanto brinda información útil a las áreas de programación de fiscalizaciones.

sido, a no ser por las condiciones mencionadas en el primer párrafo del artículo 9º, atribuidos a la empresa.

Finalmente, es preciso señalar que en el caso peruano –en estricto- incluso de no existir disposiciones al respecto en la ley del Impuesto a la Renta, sería totalmente posible la realización del ajuste de correspondencia en la medida en que éste sea previsto en un CDI suscrito por el Perú, dado que el Tratado prevalecería sobre la legislación nacional<sup>49</sup>.

### 7.3 Venezuela

La legislación vigente sobre Precios de Transferencia en Venezuela se encuentra en el Capítulo III de la Ley del Impuesto a la Renta compuesto por seis secciones comprendidas del artículo 112º al 170º. En la misma, se establece expresamente para los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, la obligación a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizados con o entre partes independientes en operaciones comparables.

La diferencia en valor, entre el beneficio obtenido por partes vinculadas y el beneficio que habrían obtenido partes independientes, se imputa al ejercicio fiscal en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas.

Asimismo, establece expresamente que le son aplicables para lo no previsto en la Ley las guías sobre Precios de Transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, aprobadas por la OCDE en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la Ley y de los tratados celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.

Debe destacarse que el sometimiento de Venezuela a las directrices de la OCDE constituye un aspecto muy importante y novedoso, ya que por algún tiempo Venezuela adoptó el establecimiento de márgenes fijos impuestos por el Gobierno (no obtenidos por comparabilidad) a efecto de aplicar los métodos de Precios de Transferencia, siguiendo la tendencia impuesta por Brasil, que en la actualidad constituiría el caso único en que no regiría el principio de libre competencia en la aplicación de Precios de

Transferencia, en la medida en que la aplicación de márgenes rompe el esquema de *arm's length*.

La regulación vigente en Venezuela establece las situaciones en las que una transacción no vinculada se considera comparable, así como los elementos que se tomarán en cuenta para determinar las diferencias. Asimismo, precisa que la determinación del valor que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comerciales de bienes o servicios que fueron efectuadas entre partes vinculadas, se realiza transacción por transacción y finalmente desarrolla al detalle el tema de los Acuerdos Previos sobre Precios y regula su procedimiento, características y plazos propios. En efecto, establece como período de validez de los acuerdos tres (3) años posteriores y señala que se realizan por cuenta del solicitante.

Además de todo lo indicado, es preciso comentar que la regulación venezolana establece los deberes formales de los contribuyentes relativos a la presentación de una declaración informativa en el mes de junio y los documentos que el contribuyente debe conservar. Así mismo, dispone la obligación de los contribuyentes que celebren operaciones financieras de mercado abierto, primario y/o secundario que sean de carácter internacional de llevar un Libro Cronológico adicional de estas operaciones.

La norma prevé que cuando en virtud a un CDI, previa aceptación de la Administración Tributaria, se realice un ajuste el contribuyente podrá presentar una declaración sustitutiva. En tal sentido cabe señalar respecto a sus CDIs que Venezuela ha pactado la realización del ajuste primario en todos sus convenios celebrados; sin embargo en siete de ellos no ha previsto la realización del ajuste de correspondencia, éstos son los convenios celebrados Alemania (en 1995), Bélgica (en 1993), Francia (en 1992), Indonesia (en 1997), Italia (en 1990), Noruega (en 1997) y República Checa (en 1996).

En los convenios celebrados con Barbados (en 1998) y con Canadá (en 1999) se limita la realización del ajuste a cinco años. Venezuela ha pactado el ajuste de correspondencia en los convenios antes citados, así como en los celebrados con China (el 2001), Dinamarca (en 1998), Estados Unidos (en 1999), México (en 1997), Países Bajos (en 1991), Portugal (en 1996), Reino Unido (en 1996), Suecia (en 1993), Suiza (en 1996) y Trinidad y Tobago (en 1996).

49 Se aplica lo que en teoría de convenios se conoce como el «*Treaty overrides*».



## REGULACIÓN VINCULADA A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

CONCEPTO	COLOMBIA	PERÚ	VENEZUELA
<b>BASE LEGAL:</b>	Impuesto Sobre la Renta y Complementario incluyendo la modificación de la Ley N° 863. Artículos Nros. 260-1° y 260-11°.	Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta. Artículo 32°-A..	Ley No. 71, de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Capítulo III del artículo 111° al 170°.
Denominación de Empresas Asociadas	Vinculados Económicos o Partes Relacionadas	Parte Vinculada <sup>50</sup> Conjunto Económico o Vinculación Económica <sup>51</sup>	Partes Vinculadas
Participación común en el capital	50%	30%	No está previsto
Principio de «Libre Concurrencia»	X	X	X
Ajuste imputado al ejercicio de realización de la operación	X	X	X
Métodos desarrollados por la OCDE	X	X	X
Sujeción expresa a las Directrices de la OCDE	X	X	X
Establece los elementos determinantes de comparabilidad	X	X	X
Autoriza a la Administración Tributaria a suscribir Acuerdos Previos de Precios	X	X	X
Se aplica a operaciones nacionales e internacionales.	X	X	X
Se aplica sólo a operaciones internacionales	X	X	X
Ajuste de correspondencia condicionado a que esté previsto en un CDI y sea aceptado por la Administración Tributaria	X	X	X
<b>OBLIGACIONES FORMALES</b>			
Declaración Anual a partir de un monto determinado.	X	X	X
Declaración Anual sin considerar monto Preparación de la documentación sustentatoria	X	X	X

50 Si bien el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. 054-99-EF de acuerdo a la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 945 hace referencia a «Partes Vinculadas» en las normas concernientes a Precios de Transferencia, debemos señalar que el citado término aún no ha sido reglamentado.

51 Conceptos previstos en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta D.S. N° 054-99-EF modificado por el D.S. 045-2001-EF.

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS CDIs CELEBRADOS POR ECUADOR

CDIECUADOR	PRINCIPIO DE LIBRE CONCURRENCIA Y AJUSTE PRIMARIO	PRINCIPIO DE LIBRE CONCURRENCIA Y AJUSTE PRIMARIO
Artículo	9° Primer Párrafo	9° Segundo párrafo
Alemania 07.12.1982.	X	No prevé ajuste de correspondencia
Brasil 26.05.1983	X	No prevé ajuste de correspondencia
Canadá 28.06.2001	X	X Lo limita a 5 años
Chile 26.08.1999	X	X
España 20.05.1991	X	No prevé ajuste de correspondencia
Francia 16.03.1989	X	No prevé ajuste de correspondencia
Italia 23.05.1984	X	No prevé ajuste de correspondencia
México 30.07.1992	X	No prevé ajuste de correspondencia
Rumanía 24.04.1992	X	X
Suiza 28.11.1994	X	X Lo limita a 5 años

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS CDIs CELEBRADOS POR BOLIVIA

CDIECUADOR	PRINCIPIO DE LIBRE CONCURRENCIA Y AJUSTE PRIMARIO	AJUSTE DE CORRESPONDENCIA
Artículo	9° Primer Párrafo	9° Segundo Párrafo
Alemania 30.09.1992	X	No prevé ajuste de correspondencia
Argentina 30.10.1976	No prevé	
España 30.06.1997	X	X
Francia 15.12.1994	X	No prevé ajuste de correspondencia
Suecia 14.01.1994	X	X
Reino Unido 03.11.1994	X	X



### PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS CDIs CELEBRADOS POR PERÚ

CDIPERU	PRINCIPIO DE LIBRE CONCURRENCIA Y AJUSTE PRIMARIO	AJUSTE DE CORRESPONDENCIA
Artículo	9° Primer Párrafo	9° Segundo Párrafo
Suecia 17.09.1966	X	X
Chile 08.06.2001	X	X
Canadá 24.07.2001	X	X Lo limita a 5 años

### PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS CDIs CELEBRADOS POR VENEZUELA

CDIECUADOR	PRINCIPIO DE LIBRE CONCURRENCIA Y AJUSTE PRIMARIO	AJUSTE DE CORRESPONDENCIA
Artículo	9° Primer Párrafo	9° Segundo Párrafo
Alemania 08.02.1995	X	No prevé ajuste de correspondencia
Barbados 11.11.1998	X	X Limitado a 5 años
Bélgica 22.04.1993	X	No prevé ajuste de correspondencia
Canadá 26.08.1999	X	X Limitado a 5 años
China 17.04.2001	X	X
Dinamarca 12.03.1998	X	X
Estados Unidos 25.01.1999	X	X
Francia 07.05.1992	X	No prevé ajuste de correspondencia
Indonesia 27.02.1997	X	No prevé ajuste de correspondencia

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS CDIs CELEBRADOS POR VENEZUELA

Italia 05.06.1990	X	No prevé ajuste de correspondencia
México 06.02.1997	X	X
Noruega 29.10.1997	X	No prevé ajuste de correspondencia
Países Bajos 29.05.1991	X	X
Portugal 23.04.1996	X	X
Reino Unido 03.11.1996	X	X
Rep. Checa 03.11.1996	X	No prevé ajuste de correspondencia
Suecia 08.09.1993	X	X
Suiza 20.12.1996	X	X
Trinidad y Tobago 31.07.1996.	X	X

### 8. Razones que Explicarían la Inaplicación del Anexo II de la Decisión 40

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

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

No obstante la imposibilidad material antes referida, el supuesto de la coexistencia en un mismo

país respecto a sus relaciones con terceros de dos sistemas impositivos de renta -caso del Perú, Venezuela, Colombia y Ecuador que por ley tienen el sistema de renta de fuente mundial y que por convenios bilaterales con terceros países adoptarían el territorial- generaría las siguientes distorsiones:

- El gravar a un empresa por el principio territorial y a otra no, crearía un sistema privilegiado y discriminatorio, en tanto otras empresas e inversiones tendrán una mayor carga impositiva, privilegiando solamente a un grupo de éstas.
- La tendencia mundial es la eliminación de regímenes especiales o perforaciones en los sistemas tributarios porque generan elusión y evasión internacional.
- En determinadas circunstancias genera la «doble exención», lo cual es negativo, pues lo óptimo es que los contribuyentes paguen impuestos una vez, constituyendo distorsión tanto la doble imposición, como la imposición nula.



## Los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble...

- Se multiplicarían las posibilidades de evasión y elusión internacional a través del planeamiento tributario («*Tax Planning*») que incluiría figuras conocidas como el «*Treaty Shopping*» además de triangulaciones.

Si bien no es materia de este artículo, el pronunciarnos sobre la pertinencia o no de la adopción del principio jurisdiccional de fuente en la Decisión N° 578 en pleno siglo veintiuno, es imposible dejar de reconocer que las críticas antes planteadas al Anexo II de la Decisión 40, serían aplicables, asimismo, a la propia Decisión N° 578, añadiendo además que ésta beneficiaría a personas y empresas de terceros países que mediante la constitución legal de personas jurídicas en países miembros en términos que privilegien el gravamen en fuente, gozarían de beneficios planeados exclusivamente para países miembros.

Adicionalmente, se torna sumamente negativa la aplicación del principio territorial en un grupo de países que cuentan con diferente nivel de inversiones y diversos sistemas impositivos de renta, en tanto se promovería la movilización de capital a otros países miembros, desincentivando la inversión en el propio país; generándose competencia tributaria dañina entre los miembros.

Independientemente a lo antes señalado, ante el panorama que regirá a partir del primero de enero de 2005, felicitamos la no interferencia de la CAN en las relaciones para evitar la doble imposición de sus países miembros frente a terceros; en todo caso, la realidad ha demostrado que el intento de hacerlo a través del Anexo II de la Decisión 40 fue un total fracaso.

### 9. Competencia Tributaria Mediante Convenios

La independencia con que los países miembros de la CAN han manifestado en sus relaciones con terceros países, desde una perspectiva global, produce una serie de efectos importantes para la economía en desarrollo. Por ejemplo, un mayor flujo de capitales, el que redundaría en una profundización y diversificación de las actividades transnacionales, especialmente respecto de actividades que involucran tecnología avanzada y asesorías técnicas de alto nivel. Antes de la suscripción de CDIs, éstas se encontraban

limitadas por las tasas de impuestos que hoy las afectan en la mayoría de los casos y que son relativamente altas para un país en desarrollo, que pretende insertarse de lleno en la economía mundial y que requiere para su desarrollo el uso intensivo de tecnología.

También significa abrir la economía a otras formas de comercio, removiendo trabas que constituyen un freno a la importación de capitales y servicios, permitiendo de esa forma, la renovación y mayor competitividad de ciertos sectores típicos lo cual ayuda a modificar el patrón de inversión extranjera en el país suscriptor.

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

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

***“(...) la aplicación de un Convenio para el fisco de un país importador de capital supone una disminución de la recaudación fiscal (...)”***

### 10. Conclusiones

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

celebrados por los países miembros de la CAN con países ajenos a la subregión que implícitamente demuestra la omisión a la adopción del criterio territorial en los términos estipulados por el Anexo II de la Decisión 40, manifiesta el convencimiento de estos países de la conveniencia de otorgar seguridad jurídica a los inversionistas.

- La instauración del principio de libre competencia, así como las reglas de Precios de Transferencia para las empresas asociadas,

en la Decisión N° 578, así como en los CDIs celebrados por los países miembros de la CAN con terceros países se considera positiva, en la medida en que así se eliminan o reducen las posibilidades de doble imposición internacional.

- Los términos en los cuales los países miembros de la CAN han suscrito sus CDIs demuestran que éstos se encuentran insertados en el proceso de globalización y en una sana competencia tributaria, en el afán de atraer inversiones y generar desarrollo en sus países 