

---

# Doble imposición internacional

**Eduardo Sotelo Castañeda**

Abogado. Profesor de derecho tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Derecho por la Universidad de Chicago.

El presente artículo constituye tan sólo la parte inicial de un trabajo acerca del estado actual de las medidas para evitar la doble o múltiple imposición internacional. En su elaboración, el autor pretende simplificar en sus notas más elementales los conceptos básicos involucrados en el tema. De allí que, en el estado rudimentario en que se muestra, el texto pretende servir como una guía útil de conceptos básicos para aquél que se inicia en la materia, finalidad modesta que esperamos, por lo menos, haber alcanzado.

## **1 Derecho tributario internacional y políticas fiscales internacionales.**

El derecho tributario internacional tiene la particularidad de reunir bajo un mismo objetivo, a dos ramas autónomas del Derecho: El derecho tributario y el derecho internacional público. El derecho tributario internacional regula las relaciones de origen internacional en materia impositiva y establece reglas, pautas o mecanismos que limiten la libre facultad de gravar que tienen los Estados, sin perjuicio del reconocimiento de su poder soberano. Valdés Costa<sup>(1)</sup> distingue el derecho tributario internacional como aquél que tiene por objeto la regulación de los hechos tributarios de carácter internacional, ya sea por la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes, ya por el lugar en que éstos celebran sus negocios, ya por el lugar donde los hechos ocurren.

Del derecho tributario internacional se dice que es el sector de desarrollo más reciente del derecho tributario. Su evolución y estudio científico parte de algún momento de la segunda década de los años veinte

a través del Comité Fiscal de la sociedad de las naciones y de la comisión de expertos que actuaron en aquella época. El desarrollo científico de esta rama de la ciencia fiscal está indudablemente vinculado con la internacionalización de la economía manifestada en el crecimiento del comercio, de las inversiones, del intercambio de tecnología y prestaciones de servicios personales internacionales. Esta expansión creó problemas de doble imposición y de evasión (international tax shelters) y, a su vez, abrió nuevas posibilidades a las convenciones entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>(2)</sup>.

Uno de los postulados básicos de esta rama del derecho tributario es que la tributación internacional no debe convertirse en un obstáculo para el intercambio comercial, la circulación de la riqueza, la creación de fuentes de trabajo, o para el ejercicio de los derechos individuales. Por ello, uno de los principales problemas que aborda y trata de resolver el derecho tributario internacional es aquél de la doble o múltiple imposición internacional. En el presente texto las referencias a la doble imposición internacional comprenden también la múltiple imposición internacional, salvo que del contexto se pueda inferir lo contrario.

Un análisis de las tendencias globales de las políticas fiscales de los países desarrollados demuestra que las autoridades gubernamentales siguen individualmente ciertos principios básicos comunes en lo que respecta a la tributación sobre los extranjeros. Uno de los principales objetivos en una política amplia y abierta es la consistencia de los principios y consideraciones de política tributaria y la coordinación de las estructuras impositivas nacionales. Tres de los

(1) VALDES COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992. p.27.

(2) VALDES COSTA, Ramón. *Op.cit.*: p.29.

que pueden ser considerados principios fundamentalmente amplios de política tributaria internacional de los países desarrollados son a saber<sup>(3)</sup>:

a) Neutralidad: La neutralidad de la tributación internacional frente a la inversión extranjera se define como la situación en que la forma de tributación no interfiere o afecta la decisión del deudor tributario de invertir en su país o en países extranjeros. Ello implica, entonces, que no debiera existir una carga tributaria diferencial entre la inversión nacional y la extranjera que afecte los rendimientos netos. Así es como lo han venido entendiendo los países desarrollados tanto en los distintos convenios que han celebrado como en las medidas o mecanismos unilaterales que sus legislaciones han adoptado y, de esta forma, han pretendido evitar un trato discriminatorio de las corrientes del libre capital.

b) Equidad: Las personas en igual situación económica deben recibir un tratamiento tributario igual. En una economía abierta esto significa que la tributación debe ser independiente de la composición del ingreso en lo que respecta a sus fuentes nacionales y extranjeras. Este concepto, así entendido, conduciría directamente a una doble imposición en tanto que con el objeto de dar un trato equitativo, los perceptores de rentas de inversiones extranjeras estarían sujetos a tributos en más de una jurisdicción, la del país de la fuente y aquélla del cual el inversionista extranjero es originario.

Empero, desde el punto de vista de la equidad internacional, este principio exige que si las utilidades se gravan a un solo propietario en dos países, el tributo extranjero deberá ser tratado como una retención y acreditarse contra el tributo personal del país de la residencia adeudado por concepto de rentas brutas del extranjero. Si las utilidades están sujetas a un impuesto absoluto sobre las rentas de las sociedades en cada país, el criterio de la equidad personal requiere que la renta del exterior devengada a favor de nacionales de los países desarrollados se grave descontando los tributos

extranjeros sobre las utilidades, pero incluyendo las retenciones tributarias extranjeras, y que sólo se conceda un crédito respecto de estas últimas.

c) Eficiencia: A nivel internacional, para que exista una asignación eficiente de capital en todo el mundo, los tributos no deben interferir con la elección entre la inversión nacional y la inversión extranjera, y con la distribución de la inversión extranjera entre los distintos países<sup>(4)</sup>. Este marco supone una economía mundial perfectamente competitiva con movilidad absoluta de los factores y la ausencia de obstáculos frente al comercio internacional. En consecuencia, se logra la eficiencia de las exportaciones de capital si las tasas relativas netas de rendimiento después de los impuestos en el país y en el extranjero son las mismas que las tasas relativas brutas de rendimientos antes de los impuestos. Esto sólo puede lograrse si todos los países tienen las mismas tasas tributarias o iguales relaciones de productividad. Algunos autores sugieren que sin llegar a tan drástica medida, se puede llegar a igual resultado aplicando medidas impositivas que aseguren la neutralidad de los flujos de capitales a través de sistemas de créditos que eviten la doble imposición. Como puede verse, el requisito de la competencia perfecta eficiente coincide con la equidad interpersonal desde el punto de vista internacional. Ambas requieren de un sistema de créditos completo y ambas provocan la doble imposición.

## 2 Ventajas de la inversión extranjera.

La inversión extranjera o internacional repercute en el desarrollo económico de los pueblos. Existen beneficios mutuos en la transmisión de capitales externos. La importación de capital, el sentido empresarial, la tecnología, la administración y las conexiones de mercado del país receptor permiten que la economía receptora se provea de una mayor cantidad de insumos comparativamente escasos. Otra contribución de la inversión extranjera es aquella

(3) Secretaría General de la OEA. *La política tributaria como instrumento del desarrollo*. Washington D.C., 1982.

(4) No obstante, hay quienes relativizan la importancia del factor tributario como elemento decisorio esencial para la inversión extranjera y más bien encuentran, sobre la base de "mayor conocimiento y experiencia práctica", que la búsqueda de estímulos fiscales es más un clamor de quienes tienen inversiones ya hechas, que de aquellos que tienen interés en realizarlas en el futuro. En esta línea y sin mayor detalle en cuanto a su fundamentación, Ver GARCIA BELSUNCE, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1982. p.176.

consistente en la enseñanza que sirve para mejorar la calidad de los factores de producción nacionales. Ejemplificando en el lugar, introduciendo nuevas tecnologías y aplicaciones, y mediante presiones competitivas, la inversión extranjera actúa como un estímulo para la eficiencia general de las empresas locales. Ello ocurre más claramente y sobre todo en aquellos sectores fuertemente protegidos de la importación de mercancías del exterior.

---

**Provocan que no sólo los convenios de doble imposición, sino incluso las medidas unilaterales bien intencionadas para evitar la doble tributación, no garanticen en los hechos una protección completa contra los efectos nocivos de una doble imposición internacional**

---

Desde el punto de vista de las naciones exportadoras de capital también existen por cierto ventajas<sup>(5)</sup>:

a) Productividad nacional: Si el rendimiento de un capital en el extranjero es superior a la rentabilidad interna, la inversión extranjera aumenta el nivel del ingreso nacional que puede obtenerse con recursos nacionales dados;

b) Ampliación del mercado: Se requiere una continua inversión extranjera para conservar o ampliar la participación en los mercados extranjeros;

c) Empleo: La inversión extranjera provoca un aumento de la demanda de productos nacionales al incrementar las exportaciones. Los recursos ociosos se destinan a usos productivos y producen un aumento del ingreso nacional;

d) Crecimiento: La inversión extranjera en un país cuyo producto nacional tiene una tasa de crecimiento más rápida que el de la nación exportadora de capital, le permite a ésta participar en el crecimiento del país

extranjero y, con ello, aumenta el ingreso interno con más rapidez; y

e) Balanza de pagos: La inversión extranjera aporta una contribución positiva a la balanza de pagos del país exportador de capital, mediante la repatriación de rentas de la inversión, regalías y la creación de mercados de exportación.

Las grandes ventajas económicas y financieras que derivan las naciones exportadoras de capital a través de su inversión privada internacional justifican la implantación de concesiones fiscales a los flujos de rentas de la inversión proveniente de los países receptores. Estas concesiones deberían ser promovidas en el marco internacional a través de tratados multinacionales que sirvan de vehículo para reforzar la afluencia del capital extranjero en el desarrollo de los países en desarrollo. Un tratado multinacional sobre doble imposición en el que se reconociera entre ciertos principios el derecho de gravar a favor del país de la fuente, sería una manera de implementar estas concesiones<sup>(6)</sup>. En el caso que, por ejemplo, las naciones desarrolladas rechazaran el criterio de la fuente y prefiriesen la adherencia al concepto de residencia, entonces, los países en desarrollo - normalmente receptores de la inversión- deberían mantener una posición conjunta en cuanto a métodos como el ahorro tributario, condonación fiscal o tax sparing, correlacionando este mecanismo con la necesidad de independizar su legislación tributaria interna de la política impositiva de los países desarrollados. Este factor de independencia es de suma importancia, ya que el sacrificio fiscal en el que incurren los países de la región en orientar las inversiones internacionales hacia sectores prioritarios, vía beneficios, incentivos o exenciones, sería válida solamente si el método de ahorro tributario es aceptado por el mundo desarrollado.

Dentro de los tratados tributarios multinacionales o bilaterales y aun cuando no se tengan acuerdos sobre la doble o múltiple imposición se debería abogar por sistemas que aseguren la existencia de mecanismos de

(5) Secretaría General de la OEA. Op.cit.; p.356.

(6) La mayor parte de los tratados, y sobre todo los suscritos a fines de los ochentas, contenían ya disposiciones sobre tributación en la fuente en vez de reglas de residencia. Primera Conferencia Regional de la International Fiscal Association (IFA). En: *Cuadernos Tributarios IFA, Asociación Fiscal Internacional (IFA)*. Grupo Peruano. No.6, Marzo de 1989, p.18.

moratoria o diferimiento tributario (tax deferral) sobre corporaciones multinacionales actuando dentro de su territorio, ya que con ello podría incentivarse e incrementarse la reinversión de utilidades y los coeficientes de retención de las empresas y ayudar a la balanza de pagos de la región. En igual sentido, deberían explorarse los diferentes mecanismos que incentiven la movilidad del capital en bloques regionales sujetos a procesos de integración, particularmente a través del reconocimiento de la necesidad y la puesta en práctica de una armonización de la tributación interna y externa.

### 3 Limitaciones al poder tributario.

El poder que ejercen los Estados al imponer tributos es un poder jurídico, es decir, se ejerce dentro de un marco normativo que lo sujeta a principios y reglas. Las limitaciones en el ejercicio del poder tributario pueden originarse en circunstancias de tipo subjetivo, cuando las limitaciones obedecen a la especial cualidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por otra parte, limitaciones de orden objetivo son las que se relacionan con la hipótesis de incidencia del tributo. Sin embargo, no obstante estos límites, denominados límites jurídicos, los problemas de doble o múltiple imposición internacional pueden tener lugar, inclusive, cuando los Estados involucrados actúan ejerciendo su poder tributario dentro del marco de principios que sus respectivos ordenamientos internos les imponen. De allí que, con referencia a la doble imposición, se señale que evitarla o atenuarla constituye un límite de carácter político, por distinción a lo jurídico y lo justiciable.

### 4 Doble imposición internacional.

Uno de los problemas clave de coordinación tributaria entre los países desarrollados y los países en desarrollo gira en torno de la doble imposición internacional. Usualmente, la razón de política económica por la cual las naciones desarrolladas esgrimen el principio de la residencia en los tratados fiscales se basa en que de esa forma el país de

residencia continúa ejerciendo su jurisdicción tributaria sobre las rentas de fuente externa obtenidas por sus residentes. De facto, los ingresos tributarios son compartidos entre el país de la fuente y el de la residencia. Muchos países desarrollados se manifiestan a favor de que se compartan los ingresos tributarios entre ambos países, pero esto se logra primordialmente mediante una disminución de la tributación aplicada en el país de la fuente para que se dé margen a que el país exportador obtenga un ingreso tributario por motivo de dichas rentas. Sin embargo, este último resultado es considerado injustificado, ya que implica la imposición de límites a la legislación interna sobre la tributación de las sociedades y de esa forma la legislación tributaria de los países desarrollados termina interfiriendo con diversos aspectos de la política tributaria de países en desarrollo.

### 5 Causas.

El contexto de la doble imposición internacional se presenta cuando uno de los elementos jurídicos de la obligación tributaria se sitúa fuera del ámbito territorial de un Estado. En estos casos, y en virtud de la desigualdad de criterios atributivos, de atribución o de vinculación de potestad tributaria (ejemplo: nacionalidad, domicilio, fuente) que coexisten simultáneamente en distintos Estados, es posible encontrar un doble o múltiple gravamen sobre un mismo sujeto pasivo de tributos<sup>(7)</sup>.

La regla es que están obligados a pagar tributos quienes están sujetos a la potestad de un Estado. Esta sujeción puede ser determinada sobre la base de distintos criterios establecidos por el Estado titular de la potestad tributaria. Las discrepancias entre países desarrollados y países en desarrollo estriba básicamente en la delimitación de las potestades impositivas de cada uno de ellos. Si, por una parte, los países desarrollados tienden a establecer la adjudicación de la potestad tributaria a los países del domicilio o residencia, o nacionalidad de los deudores tributarios, los países en desarrollo lo hacen a favor de aquél en el cual ocurren los hechos gravados, es decir,

(7) DE POMAR, Miguel. *Derecho Tributario y Doble Imposición Internacional*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Junio 1992. p.76.

en aquél en el que están situados los bienes, donde se desarrollan las actividades o donde se utilizan los derechos, criterio éste conocido bajo la denominación de “territorialidad” o de la “fuente”<sup>(8)</sup>.

Los criterios tradicionales de atribución de potestad tributaria son los siguientes: (i) Nacionalidad (el sujeto gravado debe tributar en el país del cual es nacional, la nacionalidad puede estar determinada de acuerdo con la sangre o con el suelo); (ii) Domicilio (es sujeto gravado aquél que radica con carácter permanente y estable); (iii) Residencia (toma en cuenta el elemento objetivo consistente en la simple habitación sin necesidad de que exista la intención de permanencia); (iv) Establecimiento permanente (el desarrollo de una actividad económica mediante un establecimiento permanente o estable en un país por parte de un sujeto domiciliado o ubicado en el extranjero autoriza gravar con tributos al país donde se sitúa tal establecimiento permanente); y (v) Fuente (se grava los ingresos obtenidos o generados o los patrimonios ubicados en el territorio del país).

Los países desarrollados tienden a la aplicación de los tres primeros criterios, mientras que los países en desarrollo aplican generalmente el criterio de la fuente. Dado que los Estados son soberanos y, por ende, libres de elegir el criterio de atribución que desean utilizar, existe en el origen del problema una imposibilidad de imponer un criterio de atribución único aplicable en distintos Estados. Por ello, se hace necesario adoptar soluciones que no perjudiquen las relaciones tributarias internacionales y eviten que la tributación se constituya en un obstáculo para el intercambio comercial<sup>(9)</sup>.

La doble o múltiple imposición internacional surge, entonces, porque distintos Estados eligen utilizar distintos criterios como factores de atribución de su poder tributario. Así, cuando uno de los elementos de la relación tributaria -el sujeto gravado por ejemplo- se sitúa fuera del ámbito territorial de un Estado y existe desigualdad de criterios atributivos de potestad

tributaria entre los Estados involucrados, será posible encontrar configurado un caso de doble o múltiple gravamen sobre dicho sujeto pasivo.

## 6 Requisitos de configuración.

La doble imposición puede presentarse en la forma de doble imposición directa e indirecta. Existe doble imposición directa en el caso que un mismo individuo o la misma fuente de ese sujeto es imponible en más de un país. Es a este tipo de doble imposición al que se denomina también doble imposición jurídica<sup>(10)</sup>. Existe, por otro lado, una doble imposición indirecta, o también llamada doble imposición económica, cuando un capítulo de la renta ha sido sometido a un impuesto dos veces pero el impuesto se ha aplicado a sujetos fiscales diferentes, como sucede, por ejemplo, en el caso del accionista de una sociedad que recibe dividendos de una filial extranjera, siempre que los beneficios de la filial extranjera se hallen sometidos al impuesto sobre la renta de sociedades extranjero y nacional<sup>(11)</sup>. La solución de este último tipo de doble imposición se deja normalmente a la negociación bilateral entre los Estados involucrados.

En concreto, para que se configure un supuesto de doble imposición internacional, entendiéndose por ello a la jurídica, es necesario, entonces, que concurren los siguientes requisitos: (i) Identidad del sujeto pasivo (el destinatario legal del tributo debe ser el mismo individuo); (ii) Identidad del hecho imponible (el tributo debe tener el mismo hecho generador o materia imponible); (iii) Identidad temporal (la doble o múltiple imposición requiere simultaneidad); y (iv) Diversidad de sujetos fiscales (se requiere la coexistencia de dos o más autoridades fiscales con poder tributario).

## 7 Ejemplos<sup>(12)</sup>.

El país “A” tiene como criterio de atribución gravar

(8) VALDES COSTA, Ramón. Op.cit.; p.33.

(9) DE JUANO, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. Tomo I. p.708.

(10) A este concepto se refiere, por ejemplo, el Capítulo V de la Convención Modelo de las Naciones sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.

(11) JUCH, D. *Reporte general las medidas unilaterales para evitar la doble imposición* En: *Cahiers de Droit Fiscal*. Vol. LXVIb (IFA). Berlin, 1981. p.115.

(12) Tomados de DE POMAR, Miguel. Op.cit.; p.76.

con el impuesto a la renta a todas las personas, con prescindencia del lugar de su residencia o nacionalidad, siempre que obtengan rentas dentro del territorio. El país "B" grava únicamente a sus nacionales, pero por cualquier renta que obtengan, sean estas originadas dentro o fuera de su territorio. Se produciría un caso de doble imposición internacional si un nacional del Estado "B" obtiene rentas en el Estado "A", ya que dicho sujeto deberá pagar el mismo tributo sobre la renta, en los dos estados.

De manera similar, si el país "A" tiene dentro de su sistema tributario un impuesto que grava el patrimonio de las personas naturales residentes dentro de su territorio, independientemente de la ubicación territorial de los bienes; el país "B" posee un impuesto similar sobre el patrimonio de las personas naturales, pero que sólo afecta a sus nacionales, se encuentren o no residiendo en su territorio; y, adicionalmente, el país "C" tiene un impuesto sobre el patrimonio que grava aquellos bienes que se ubiquen dentro de su territorio, sin importar la nacionalidad o lugar de residencia de los deudores tributarios. En este escenario, se producirá un caso de múltiple imposición si un nacional del país "B" posee bienes gravables en el país "C" y reside en el país "A". El contribuyente deberá tributar, en razón de un mismo patrimonio, y por un impuesto de idéntica naturaleza, ante tres titulares de poder tributario o estados diferentes y autónomos.

Los ejemplos glosados dejan una clara muestra de la necesidad de avanzar hacia el desarrollo de mecanismos que eviten o atenúen la doble o múltiple imposición internacional. La doble imposición internacional y sus nocivos efectos desafían y ponen en riesgo todo serio esfuerzo de equilibrio regional, de formación de bloques de integración económicos y comerciales entre los estados.

## 8 Fundamentos en contra de la doble imposición.

### 8.1 Fundamentos jurídicos.

Hay quienes sostienen que la doble imposición

internacional produce una seria lesión de los derechos individuales de la persona en tanto los tributos y, en general, los sistemas tributarios, deben ser estructurados sobre la base de la capacidad contributiva o económica del sujeto obligado<sup>(13)</sup>. Dado que la apreciación de la capacidad contributiva debe ser efectuada dentro del sistema tributario de cada Estado en particular, de producirse la concurrencia de dos o más gravámenes similares, pertenecientes a sistemas nacionales diferentes pero que afectan a un mismo hecho económico y a un mismo individuo, se estaría, dicen, desconociendo el criterio de la capacidad contributiva. La doble imposición tributaria resultaría, para esta posición, violatoria de los derechos individuales, toda vez que desvirtúa la actividad impositiva entendida como aquella que ejecuta el Estado con arreglo al Derecho, convirtiéndola en una confiscatoria que excede la capacidad económica del individuo.

Empero, precisamente la inexistencia de entidad supraestatal que someta mediante reglas heterónomas a los estados incursos en problemas de doble o múltiple imposición, hace que la solución a los problemas que causa se fundamente más que en la jurisdicción de un principio, en la solidaridad y cooperación internacional. Héctor Villegas<sup>(14)</sup> constata que los estados comienzan a buscar fórmulas de cooperación que permitan el desarrollo de las naciones menos avanzadas y con conciencia de la innegable desigualdad de las partes, pero subraya, a su vez, que precisamente ese avance se produce sin "abjurar de su soberanía". Esto, en definitiva, confirma la veracidad de la idea que hace de la necesidad de evitar o atenuar la doble imposición, un límite de carácter político, que si bien, innegablemente mira la probable vulneración de la capacidad contributiva, no resulta coactivo en contra del Estado.

### 8.2 Fundamentos económico-financieros.

Se ha mencionado líneas arriba la importancia que la inversión extranjera tiene para los países en

(13) DE POMAR, Miguel. Op.cit.; p.80.

(14) VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 5a.ed. Buenos Aires: Depalma, 1993. p.489.

desarrollo y la necesidad de generar ambientes propicios o promocionales para atraerla y mantenerla. A partir de lo dicho, resulta de meridiana claridad cómo la doble imposición obstaculiza el libre intercambio de inversiones y quita atractivo a la cooperación económica internacional<sup>(15)</sup>, porque al generar múltiples cargas fiscales sobre un mismo individuo puede resultar un factor de distorsión en la decisión de las personas o países que pretendan realizar inversiones en el extranjero. De igual forma, la doble imposición puede terminar desmotivando las relaciones interestatales y limitar el intercambio de tecnología y la especialización en la producción indispensables para acelerar los procesos de desarrollo de ciertas naciones menos favorecidas.

## 9 Mecanismos para evitar o atenuar la doble imposición internacional.

Son dos los mecanismos tradicionales mediante los cuales se busca eliminar o atenuar la doble imposición: Las decisiones unilaterales de los estados -es decir, la adopción unilateral de mecanismos legales que eliminen o reduzcan el impacto de la doble imposición- y los tratados bilaterales o multilaterales, los cuales realizan un elección y armonización de los criterios de atribución para los diversos estados contratantes o establecen el empleo de alguno de los procedimientos o mecanismos que referimos. Otro mecanismo, con base en el último mencionado, que cobra importancia en la lucha contra la doble imposición internacional es la armonización legislativa en el marco comunitario de estados (Comunidad Económica Europea y Mercado Común Centroamericano), que tiende hacia la elaboración de un derecho de las comunidades con carácter supranacional.

Con más detalle, desarrollamos a continuación los principales mecanismos para combatir la doble imposición internacional.

(15) DE POMAR, Miguel. Op.cit.; p.81.

(16) GARCIA BELSUNCE, Horacio. Op.cit.; p.168.

(17) "Las soluciones a aconsejar deben ser las posibles, las que armonicen las posiciones de los países industrializados y las políticas de los países en desarrollo". Ibid. p.179.

(18) Sin perjuicio de la nomenclatura adoptada, cabe señalar en este punto que muchas de los sistemas o mecanismos aquí mencionados como unilaterales podrían bien encontrarse formando parte de acuerdos bilaterales o multilaterales.

## 10 Ley uniforme y medidas unilaterales.

Dado que la red de mecanismos convencionales para paliar o eliminar la doble o múltiple imposición no es completa, sea por la ausencia de tratados sobre la doble imposición entre países en desarrollo y países desarrollados o porque los convenios existentes no han logrado desterrar los problemas de la doble o múltiple imposición, y dado los aumentos de las exportaciones de capital por los países desarrollados, cobran vital importancia las medidas unilaterales adoptadas por los países afectados o interesados.

La conciencia de la perturbación que la doble o múltiple imposición produce en las corrientes de inversión extranjera ha generado la elaboración de soluciones legislativas o convencionales para atenuar o evitar los problemas derivados de la doble imposición. La doctrina comparada ha elaborado el concepto de la ley uniforme, que implica que los estados soberanos adopten un único y común sistema de determinar el criterio de vinculación entre un hecho imponible y su soberanía fiscal<sup>(16)</sup>. Esta solución, que ataca la razón misma de la existencia del problema de la doble imposición, no ha pasado de ser una mera elaboración utópica debido a que la elección de un único y exclusivo elemento de atribución o criterio de vinculación resulta de imposible aplicación en la realidad. En atención a ello, y precisamente con el afán de mitigar el idealismo de una ley uniforme y universal<sup>(17)</sup>, la doctrina ha dado forma a lo que se han venido en llamar sistemas básicos de medidas unilaterales para eliminar la doble o múltiple imposición<sup>(18)</sup>. Así se habla de:

### 10.1 Sistema de acreditación de impuestos.

#### 10.1.1 Créditos directos sobre los impuestos.

El impuesto extranjero puede restarse del impuesto sobre la renta o patrimonio mundial gravada en un país determinado. El país grava la totalidad de

las rentas obtenidas o patrimonio ubicado en su territorio y en el extranjero, pero descuenta del monto del impuesto calculado del contribuyente, el impuesto que él mismo haya abonado en el extranjero por las mismas rentas o patrimonios<sup>(19)</sup>.

En este sistema o método de imputación o de descuento<sup>(20)</sup>, también denominado *tax credit*, la resta puede admitirse de manera total o sólo como un crédito ordinario. El crédito ordinario o imputación ordinaria se limita a la resta de aquella cuantía de los impuestos nacionales aplicados a la renta de fuente extranjera. Es decir, en la denominada imputación ordinaria se permite que el impuesto que se pagó en el extranjero acredite únicamente contra el segundo impuesto calculado sobre la porción de bienes o rentas del exterior del mismo sujeto. A diferencia del crédito o imputación ordinarios, el crédito total o de imputación íntegra permite aplicar el crédito correspondiente al impuesto pagado en el exterior contra el segundo impuesto que corresponda pagar al contribuyente tanto por sus bienes o rentas situados o producidos en el exterior como por aquellos situados o producidos en el segundo país.

Por lo general, el crédito directo para los impuestos extranjeros se ha limitado a ser un crédito ordinario, mientras que se aplica un crédito directo completo para los impuestos retenidos nacionales<sup>(21)</sup>.

Los procedimientos de crédito total y ordinario resultan inconvenientes para ciertos países en desarrollo porque cualquier beneficio, exención o incentivo que otorguen a favor de la inversión extranjera resulta un sacrificio inútil que beneficia al Estado exportador del capital, sin beneficio para el inversionista particular. En los casos en que se concede un crédito en cuantía mayor que el crédito total u ordinario, este crédito adopta el nombre de crédito de ahorro de impuestos (o *tax sparing*).

El *tax sparing* -también llamado *matching credit*, crédito por tributos exonerados, ahorro tributario o condonación tributaria- comprende dentro

del concepto “tributo acreditable” los beneficios tributarios obtenidos por el inversionista extranjero, ya sea sobre impuestos, depreciación, compensación de pérdidas por traspaso o moratorias fiscales, de tal forma que los incentivos o beneficios tributarios recibidos por la inversión extranjera tengan el efecto deseado por el Estado que realiza la concesión.

En virtud del *tax sparing* o ahorro tributario, el país de la residencia permite al inversionista rebajar de sus impuestos no sólo los impuestos que se pagaron efectivamente sobre sus rentas o patrimonios internacionales o extranjeros, sino también aquellos que debería haber pagado en el país de la fuente si no mediaran las concesiones y rebajas otorgados por éste. De esta forma, los incentivos otorgados por los países de la fuente se hacen efectivos en los países de residencia. Un Estado grava, pues, la totalidad de las rentas obtenidas o patrimonios en su territorio y en el extranjero, pero permite aplicar como un crédito contra el impuesto calculado, los impuestos correspondientes a las rentas o bienes producidos o ubicados fuera del territorio, bien se trate de impuestos realmente pagados o de impuestos exonerados.

Como puede observarse, los créditos de ahorro de impuestos o *tax sparing* son créditos por los impuestos sobre la renta o patrimonio que los extranjeros se ahorran, es decir, aquellos a los que renuncia el país de la fuente, concediendo exenciones o reducciones, a fin de fomentar las inversiones privadas.

Si el *tax sparing* no fuera método aceptado por el país de residencia, se trasladaría la capacidad imponible del propio país hacia el fisco extranjero y los mecanismos tributarios internos de incentivos al capital en el país de la fuente perderían su fuerza para orientar la inversión privada extranjera hacia las prioridades nacionales de inversión. La finalidad, por ende, de la concesión de un *tax sparing* o crédito de ahorro de impuestos es evitar que el beneficio fiscal obtenido en el país extranjero sea anulado por el propio

(19) JUCH, D. Op.cit.: p.119.

(20) “Artículo 23 B Método de Imputación”. *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) y “Artículo 23 B Método de Descuento”. *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales. Naciones Unidas: Nueva York, 1980.

(21) JUCH, D. Op.cit.: p.119.



país. De esta forma, el *tax sparing* no anula los incentivos que los países otorgan a las inversiones extranjeras y corrige la distorsión que podría generar el simple *tax credit*. En tal virtud, el *tax sparing* puede catalogarse como una variante mejorada del simple *tax credit* y es la solución más aceptable en caso de no reconocerse el criterio de la fuente.

Una cuestión que debe enfatizarse es que los tratados internacionales que recogen la figura del *tax sparing* o las disposiciones de la ley doméstica que lo adoptan e implementan, en su caso, deben cuidar de identificar o señalar cuáles son los beneficios o incentivos tributarios otorgados por el país en desarrollo que serán reconocidos por las autoridades del país de residencia para los efectos de las reducciones

#### 10.1.2 Crédito indirecto sobre los impuestos.

Algunos sistemas adicionan al otorgamiento de un crédito directo sobre los impuestos otro para los tributos subyacentes o de base, que viene a denominarse crédito indirecto. Este es el caso, por ejemplo, de la acreditación de tributos extranjeros retenidos pagados por filiales, subfiliales o establecimientos permanentes. En este método, la complejidad se encuentra en la distinción del número de niveles que autorizarán una acreditación. La limitación en el número de niveles subyacentes, dejará un mayor o menor impacto de la doble imposición sin reducción posible, aparte de una simple deducción contra la renta.

Los sistemas de acreditación ordinarios (que no exceden los tributos nacionales que han de abonarse) suelen limitar el crédito por impuestos extranjeros mediante fórmulas. Algunas de ellas son limitaciones específicas, de fuente por fuente o punto por punto, o de país por país. Otras son limitaciones generales, en las cuales se realiza una comparación de la carga total de los impuestos extranjeros con los impuestos nacionales que han de abonarse, ofreciendo de esta forma y, en principio, mejores posibilidades de medir y evitar el exceso en los impuestos extranjeros

acreditables. Adicionalmente, los sistemas de acreditación autorizan por lo general una transferencia hacia delante o hacia atrás del exceso del crédito sobre los impuestos extranjeros determinados de acuerdo con la fórmula, general o específica, según el caso.

Entre algunos de los aspectos concretos que debe tomar en cuenta los sistemas de acreditación se encuentra la dificultad consistente en la ausencia de criterios uniformes en los distintos países acerca del cálculo de aquellos beneficios de fuente extranjera que puedan ser objeto de consideración. De esta forma, los beneficios referentes a los tributos nacionales y al crédito pueden ser notablemente distintos de los beneficios correspondientes a la imposición extranjera lo que, entre otras cosas, puede mostrar la urgencia de uniformar dichos criterios mediante la utilización, por ejemplo, de los principios de contabilidad internacional.

De igual forma, otro problema que debe enfrentar el sistema de *tax credit* es el referido a la atribución de los costos nacionales a ingresos de fuentes extranjeras que puede terminar agravando el problema de doble imposición sin posibilidad de medida alguna para evitarla. Así por ejemplo, los costos no podrían deducirse normalmente de los ingresos de fuente extranjera en el país extranjero, pero serían tomados en cuenta y deducidos en la contabilidad de los ingresos de fuentes extranjeras en el propio país con el objeto de calcular el crédito máximo aplicable.

De otro lado, se encuentra el aspecto referido a la naturaleza jurídica de los tributos acreditables. En líneas generales, partiendo del hecho que normalmente la definición exacta de los impuestos acreditables difiere de un país a otro, la idea básica es que los tributos sean acreditables en la medida en que compartan naturaleza jurídica con el tributo contra el cual se acreditan. Adicionalmente, para resultar acreditables, los tributos no deben tener el carácter de derechos abonados como contraprestación o por el intercambio de recursos, pues en dichos casos, el contribuyente recibe o ha recibido un beneficio económico a cambio de dicho pago, respecto del cual el pago tiene carácter de compensación<sup>(22)</sup>.

(22) A este respecto es ilustrativa la *Regulation 1.901-2. Income, war profits, or excess profits tax paid or accrued* referida al Impuesto a la Renta norteamericano y a la Sección 901 del *Internal Revenue Code of 1986*. En: CRAWFORD PUGH, Richard (Editor). *International Income Taxation. Code and Regulations*. 1998-1999. p.1,563 y ss.

## 10.2 Sistema de exención de impuestos<sup>(23)</sup>.

Mediante este sistema, el monto sobre el cual va a aplicarse la alícuota o tasa del impuesto de un país excluye, total o parcialmente, las rentas generadas o el patrimonio sito en el exterior. Si la exención es indiscriminada nada impide que los capitales se radiquen en otros países industrializados.

El método de exención adopta diversas formas:

### 10.2.1 Exención total.

Cuando el país del individuo o sociedad sigue el principio de territorialidad, la renta de fuente extranjera no es tomada en cuenta para la determinación del tributo. Y es que, en efecto, la exención total o íntegra excluye por completo la contemplación de la renta o el patrimonio dentro de la materia gravada de un tributo. Por ello, la aplicación de este mecanismo equivale a la aplicación del mismo criterio de la fuente por parte de los dos o más países involucrados.

Como una variante dentro de este mismo mecanismo se tiene la llamada exención con progresividad, por medio de la cual si bien las rentas o patrimonios del exterior no son tomados en cuenta para el cálculo de la base imponible, sí son considerados para la determinación de la alícuota o tasa impositiva aplicable al sujeto obligado por sus bienes o rentas situados o producidos dentro del territorio.

### 10.2.2 Exención parcial.

Como su nombre lo indica, este tipo de exención importa que la renta de fuente extranjera se somete sólo en parte a los impuestos nacionales. Una especie de esta misma exención parcial consiste en que la renta de fuente extranjera resulta afectada o gravada tan solo en parte por la vía de autorizar una deducción consistente en el tributo extranjero de dichas rentas de fuente extranjera, de modo que sólo la renta neta extranjera tributará en el propio país.

Algunos aspectos que complican la adopción de sistemas de exención son similares a los que se han mencionado para el caso de los sistemas de acreditación. Ello aplica para los métodos o reglas de

cálculo de aquella cuantía de ingresos de la fuente extranjera, lo normal y previsible será la existencia de reglas disímiles en los distintos estados para dicho cálculo y determinación, generando con ello una diferencia entre la fuente extranjera y la nacional.



Cosa análoga sucede con la atribución de los costos vinculados o relacionados con los ingresos exentos de tributos. En la medida en que los costos nacionales deban atribuirse a ingresos exentos (directos o, también en cierta proporción, los indirectos) pueden persistir los efectos de una doble imposición cuando no haya posibilidad de deducir los aludidos costos<sup>(24)</sup>.

Otras calificaciones que deben realizarse sobre los tributos del extranjero son la necesidad o no de que los ingresos de fuentes extranjeras o de la filial extranjera hayan sido efectivamente sometidos a impuestos.

Por último, en los casos en que los ingresos de fuentes extranjeras o de una filial extranjera deban pagar tributos en el extranjero, surge la pregunta acerca de las características que debe reunir dicho gravamen extranjero, para ello deberían ser justificadamente

(23) "Artículo 23 A Método de Exención". *Modelo de Convenio de Doble...* Op.cit. "Artículo 23 A Método de la Exención". *Convención Modelo de las Naciones...* Op.cit.

(24) JUCH, D. Op.cit.; p.137. En este sentido, es pertinente el tratamiento desarrollado por el Congreso de la IFA de París en 1980.

deducibles aquellos tributos que compartan la naturaleza del tributo contra el cual resultan deducibles. La legislación comparada carece, a su vez, de un tratamiento uniforme respecto de la posibilidad de deducir los impuestos extranjeros pagados que compartiendo rasgos esenciales o de naturaleza con el tributo nacional contra el cual se pretende obtener deducción, fueron abonados a circunscripciones o divisiones políticas de nivel inferior al del país nacional.

Como se puede apreciar después de esta somera explicación, el método de la exención pretende lograr una neutralidad en el extranjero, es decir, una neutralidad de la importación del capital<sup>(25)</sup>; mientras que el sistema de acreditación busca obtener una neutralidad en el propio país, esto es, una neutralidad de la exportación del capital. El segundo de los sistemas mencionados da muchas más complicaciones que una neutralidad de importación de capital. Los países importadores de capitales no han sentido la necesidad de un sistema perfeccionado de medidas para evitar la doble imposición, son los países exportadores de capitales quienes han desarrollado mejor las medidas unilaterales para evitar la doble imposición, en paralelo con la extensión de cobertura con una adecuada red de convenios de doble imposición.

Una ampliación de las medidas unilaterales existentes para evitar la doble imposición puede realizarse alineando estas medidas con la política general de tratados de un país o quizás tratando de alcanzar acuerdos multilaterales sobre un modelo de medidas unilaterales para los países de acreditación o de exención. Debido a la falta de acuerdo sobre la doble imposición entre los países desarrollados y en desarrollo, una mejora de las medidas unilaterales puede ser ventajosa para las relaciones entre países exportadores y países importadores de capitales<sup>(26)</sup>.

## 11 Convenios de doble imposición.

La otra fórmula o mecanismo para evitar o amenguar los problemas derivados de la doble o múltiple imposición internacional consiste en la celebración de pactos, convenios o tratados de doble imposición. Los convenios de doble imposición son tratados de derecho internacional, en los cuales los estados parte, "en vista a las características particulares del movimiento de inversiones recíprocas, acuerdan convenir las bases para gravar los distintos supuestos<sup>(27)</sup>", de tal forma que resuelven aplicar el criterio de fuente o los criterios subjetivos tales como nacionalidad, domicilio o residencia. No obstante tratarse de pactos de alcance internacional, al limitar en cuanto al fondo el poder fiscal de los estados contratantes, su aplicación se halla estrechamente vinculada con la del derecho tributario nacional de los estados contratantes.

Mediante los convenios de doble imposición los estados contratantes limitan su derecho de imposición material y distribuyen entre ellos los objetos susceptibles de ser sometidos a un tributo en cuyo sector pueden esperarse coincidencias de derechos<sup>(28)</sup>. Mediante la descripción de los tipos de renta y de capital, de su distribución entre los estados contratantes y de las reglas de procedimiento, comprendidas las que rigen el intercambio de información, esos convenios tratan de repartir equitativamente los poderes de imposición entre los estados contratantes y, de esa forma, evitar la doble imposición y garantizar la seguridad jurídica a favor de las partes del tratado y de los contribuyentes, asegurando una aplicación uniforme de la legislación fiscal en los estados contratantes. Los convenios de doble imposición tienen, pues, como objetivo evitar la doble carga fiscal y como tal tienden a fomentar la equidad fiscal. Los convenios de doble imposición no pueden evitar

(25) "La exención logra la igualdad de los contribuyentes en el país-fuente, donde se hace la inversión, pues en éste la carga tributaria será la misma para el contribuyente del país como para el que proviene del exterior, quien podrá aprovechar todas las ventajas tributarias que se otorguen a sus inversiones". GARCIA BELSUNCE, Horacio. Op.cit.; p.180.

(26) "En general, el método por el que un país evitará la doble tributación dependerá principalmente de su política fiscal general y de la estructura de su sistema tributario". *Convención Modelo de las Naciones...* Op.cit.; comentarios al Capítulo V. p.184.

(27) GARCIA BELSUNCE, Horacio. Op.cit.; p.169.

(28) "Por las diferencias que existen entre los diversos sistemas fiscales en cuanto a los objetivos perseguidos, los acuerdos fiscales bilaterales proporcionan el instrumento más flexible para armonizar los sistemas fiscales contradictorios y evitar o atenuar la doble tributación". *Convención Modelo de las Naciones...* Op.cit.; comentarios. p.185.

referirse al derecho nacional de los estados contratantes en la medida que son dichas regulaciones las que pretende alcanzar y armonizar.

En la mayoría de países, las reglas de los convenios de doble imposición se incorporan al derecho nacional o se asimilan como tales en la legislación general. Puede distinguirse hasta tres grupos. En el primero, un tratado de derecho internacional forma parte automática del derecho nacional en cuanto entra en vigor y sin necesidad de una orden de aplicación. En el segundo grupo, los tratados de derecho internacional como tales no tienen efectos jurídicos en el derecho nacional, exigen una orden de aplicación legislativa pero, en cuanto la han obtenido, surten efectos igual que los del primer grupo. En el tercer grupo, las estipulaciones del convenio deben convertirse en disposiciones del derecho nacional, esto es, los tratados no tienen efectos jurídicos como tales y esos efectos sólo derivan de las normas jurídicas nacionales que cada Estado contratante debe encargarse de emitir y poner en vigor, en cumplimiento del compromiso asumido en el tratado<sup>(29)</sup>.

En el Perú, los tratados celebrados por el Estado, y que se encuentren en vigor, forman parte del derecho nacional. Los tratados que crean, modifican o suprimen tributos, los que se refieren a derechos humanos, la soberanía, dominio o integridad del Estado y los que exigen la modificación o derogación de alguna ley o medidas legislativas para su ejecución deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República. En el caso que el tratado afecte disposiciones constitucionales debe ser aprobado por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificado por el Presidente de la República<sup>(30)</sup>.

Los convenios de doble imposición conservan la calidad de tratados de derecho internacional incluso cuando son parte integrante del derecho nacional debido a una ratificación o a una orden de aplicación. En su calidad de tratados de derecho internacional, los

convenios de doble imposición están regidos por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, del 23 de mayo de 1969, que entró en vigor el 27 de enero de 1980 tras la adhesión del trigésimo quinto Estado. Perú firmó el tratado pero aún no lo ha ratificado, lo cual si bien impide la aplicación directa de sus regulaciones al Perú, no impide que el derecho internacional consuetudinario codificado por la Convención de Viena, le resulte de aplicación con efectos idénticos o similares a los que provocaría la aplicación de la propia Convención<sup>(31)</sup>.

Las posibilidades interpretativas de los convenios, en los países en los cuales existen convenios de doble imposición; las diferencias de interpretación de la determinación de los beneficios imponibles; las variantes y modificaciones en los tipos de cambio que sirven para cuantificar las materias imponibles; la imposibilidad de atribuir coherente o armoniosamente los costos a los ingresos de fuente extranjera; las diferencias estatales respecto de reglas o conceptos de tributación básicos (ejemplo: carácter nacional o extranjero de la fuente, impuesto extranjero acreditable), provocan que no sólo los convenios de doble imposición, sino incluso las medidas unilaterales bien intencionadas para evitar la doble tributación, no garanticen en los hechos una protección completa contra los efectos nocivos de una doble imposición internacional.

## 12 Mecanismos vigentes en el Perú.

### 12.1 Impuesto a la Renta.

Los sujetos domiciliados en el país están gravados con el Impuesto a la Renta sobre sus rentas de fuente mundial (suma de las rentas con fuente en el Perú y en el exterior). De acuerdo con el artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>(32)</sup>, los contribuyentes que perciban rentas de fuente extranjera tienen derecho a un crédito contra el Impuesto a la Renta peruano, equivalente al impuesto efectivamente abonado en el

(29) VOGEL, Klaus y PROKISCH, Rainer. Ponencia General. *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición*. En: *Cahiers de Droit Fiscal International (IFA)*. Vol.LXXVIII. Florencia, 1993. p.127.

(30) Artículos 55 y 56 de la Constitución Política del Perú de 1993.

(31) HERNANDEZ, Luis. *Ponencia Nacional. Interpretación de los Convenios de Doble Imposición*. En: *Cahiers de Droit Fiscal International (IFA)*. Op.cit.; p.514.

(32) Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo No.054-99-EF.

exterior sobre las mismas rentas. En todo caso, el monto de crédito no podrá exceder del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente sobre las rentas obtenidas en el extranjero. El importe de este crédito que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

Este sistema es el mecanismo de *tax credit* a favor de contribuyentes domiciliados similar al de imputación íntegra pero con un límite establecido por la tasa media que según la ley peruana le correspondería tributar a las rentas de fuente peruana. Este mecanismo no es el más favorable para el flujo de capitales del Perú hacia el exterior, toda vez que el impuesto que no se paga en el país en el cual se realiza la inversión (país extranjero), en virtud de incentivos que dicho país del exterior importador de capitales pueda conceder, se terminará pagando en el país exportador. Este crédito beneficia únicamente a sujetos domiciliados en el Perú, ya que los no domiciliados sólo se encuentran afectos por las rentas que de fuente peruana obtengan, el impuesto a la renta que sobre dichas rentas abonen en el Perú constituirá muy probablemente crédito contra el impuesto sobre la renta que deban pagar en su país de origen o donde tengan domicilio o residencia.

## 12.2 Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).

El artículo 7 de la ley del impuesto<sup>(33)</sup> prevé que los contribuyentes obligados a tributar en el exterior por rentas de fuente peruana pueden optar por utilizar contra el IEAN, y hasta el límite de su monto, el monto efectivamente pagado por concepto de pagos a cuenta del impuesto a la renta correspondiente. Normalmente, el IEAN es crédito contra el impuesto a la renta, pero el segundo método de acreditación es

una alternativa creada a favor de los contribuyentes del IEAN que tributan en el exterior quienes pueden optar por pagar el impuesto a la renta, en vez del IEAN, y exportar así su crédito sobre las rentas gravadas en el Perú, cosa que no resultaría posible si es que el impuesto pagado fuera el IEAN que sería luego acreditado contra el Impuesto a la Renta peruano<sup>(34)</sup>.

Están comprendidos en los alcances de la opción los contribuyentes cuyos accionistas, socios, principal o casa matriz se encuentran obligados a tributar en el exterior por las rentas generadas en el país por dichos contribuyentes. Este mecanismo merece ser mencionado en la medida en que se trata de un esfuerzo del fisco peruano por sanear y mantener disponible el crédito que un inversionista del exterior exportará con los réditos de su inversión en el país para evitar una duplicación en su carga fiscal.

## 12.3 Convenio con Suecia.

Aprobado por la Resolución Legislativa No.16777 del 3 de enero de 1968. Versa sobre los impuestos a la renta, el impuesto a las ganancias de capital provenientes de la transferencia de inmuebles y el impuesto sobre el patrimonio.

## 12.4 Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena.

Decreto Ley No.19535 del 19 de setiembre de 1972. Norma que aprueba el convenio para evitar la doble imposición entre los países del Grupo Andino y convenio tipo al que deben ceñirse dichos países para la celebración de tratados con terceros países. Si el Perú pretende suscribir convenios sobre esta materia con Estados ajenos a la Comunidad Andina, debe consultar previamente con los demás países miembros en el Consejo de Política Fiscal, órgano del Acuerdo de Cartagena. Cubre los impuestos a la renta y los impuestos sobre el patrimonio. *AS*

(33) Artículo 7 de la Ley No.26777, modificado por la Ley No.26811 y posteriormente sustituido por el artículo 2 de la Ley No.26907.

(34) Tributos que gravan los activos y que no inciden sobre la renta, como es el caso del IEAN, no resultan acreditables en países tales como Estados Unidos de Norteamérica, Canadá o España.