

Los Convenios para Evitar la Doble Tributación

Daniel Echaiz Moreno¹

"A propósito de la no aceptación del convenio entre Perú y España para evitar la doble tributación, el autor hace un análisis de dicho convenio examinando sus pro y contras a la vez que lo compara con otros convenios realizados por ambos países. Sobre la base de ello, brinda los parámetros que se deben tomar en cuenta a la hora de celebrar convenios de esta naturaleza."

Sean mis primeras palabras de sinceras felicitaciones a la Asociación Civil Derecho & Sociedad con motivo de su vigésimo aniversario de vida institucional, tiempo en el cual se han consagrado en el mundo académico del Derecho a través de su prestigiosa revista "Derecho & Sociedad", la cual constituye una seria tribuna de debate jurídico que aborda con entusiasmo y rigor analítico diversos temas de manera interdisciplinaria. Les auguro éxitos y parabienes, con la seguridad que aún queda mucho camino por recorrer en la senda de la perfección, y que lo harán mejorando constantemente en aras de la excelencia académica, consagrándose como una publicación universitaria de excelencia en el Perú.

Introducción

Mediante Oficio RE (TRA) N° 3-0/72 c/a de fecha 24 de julio del 2006, el señor Ministro de Relaciones Exteriores sometió a consideración del Congreso de la República el Proyecto de Resolución Legislativa N° 07/2006-PE que propone aprobar el "Convenio entre la República del Perú y el Reino de España para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio" (en adelante: el Convenio Perú-España), suscrito el 6 de abril del 2006, en la ciudad de Lima. La Comisión de Relaciones Exteriores del Congreso de la República recomendó en su Dictamen la no aprobación del referido proyecto y su consecuente envío al archivo, lo que finalmente se produjo.

El suceso relatado en las anteriores líneas nos motiva a escribir el presente artículo puesto que los Convenios para evitar la doble tributación son usualmente aplaudidos como útiles herramientas que propician el desarrollo económico, promueven las inversiones, agilizan la globalización y dinamizan la economía, sin detenerse en un análisis minucioso en torno a su conveniencia. El Estado peruano solo ha celebrado a la fecha tres Convenios de esta naturaleza con Suecia (1966), Canadá (2001) y Chile (2002), por lo que hay quienes critican con facilidad el reducido número de ellos en los que sea parte nuestro país. Empero, hay que ser cautos y evitar los extremos: no se trata de cerrar los ojos ante la gravísima problemática de la doble tributación que enfrentan las empresas multinacionales, pero tampoco se trata de adoptar normas laxas que vulneren la potestad tributaria del Estado. Como dirían los portugueses, temos que ser cautelosos².

El Convenio Perú-España no ha sido aprobado en el Congreso de la República, a partir del dictamen en contra emitido por la Comisión de Relaciones Exteriores, al cual nos adscribimos. Precisamente eso le confiere actualidad porque las relaciones comerciales entre ambos países siguen siendo importantes, a tal punto que -como veremos más adelante- España mantiene su supremacía como el primer inversor extranjero en nuestro país, a través de sus empresas líderes como Telefónica (en telefonía), Endesa y Repsol

¹ Daniel Echaiz Moreno (Lima, 1977). Magíster en Derecho de la Empresa por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado summa cum laudae por la Universidad de Lima. Catedrático de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad de Lima, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Universidad San Ignacio de Loyola y Academia Diplomática del Perú. Socio fundador de Echaiz Estudio Jurídico Empresarial. Consultor externo del Estudio Flint Abogados.

² Seamos prudentes.

YPF (en energía), Santander y BBVA (en banca) y Mapfre (en seguros)³. Por lo demás, en época reciente han venido negociándose Convenios para evitar la doble tributación entre el Perú y diversos países como Francia, Italia, Suiza y Tailandia, a tal punto que en el marco de la reciente Cumbre del Foro de Cooperación Económica Asia-Pacífico (APEC, por sus siglas en idioma inglés) el Gobierno peruano le expresó al Gobierno ruso su deseo “de iniciar las negociaciones para la firma de un Convenio... para evitar la doble tributación entre ambos países”⁴.

Atendiendo a las cuestiones expuestas, conviene entonces analizar la institución de los Convenios para evitar la doble tributación, así como pronunciarnos sobre el caso específico del Convenio Perú-España (que consideramos un *leading case* por no haber prosperado en el escenario congresal), a efectos que sirva como referente para futuros estudios que, con mesura, consideren si dichos Convenios resultan o no pertinentes.

La Doble Tributación y los Convenios para Evitarla

La doble tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. Se produce cada vez que dos o más Estados aplican tributos (usualmente, impuestos) de similar naturaleza respecto de una misma renta y contribuyente y por el mismo período de tiempo, por aplicación de diversos criterios de vinculación:

- Residencia – Residencia.
- Residencia – Fuente.
- Fuente – Fuente.

Los convenios para evitar la doble tributación son instrumentos internacionales mediante los cuales los Estados firmantes renuncian a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias, actividades o patrimonios y acuerdan que sólo uno de dichos Estados cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, en cuyo caso se acuerda el método para evitar la doble tributación.

El Ministerio de Economía y Finanzas explica: “Las situaciones más típicas de conflictos se pueden dar, de un lado, cuando ambos países consideran que la fuente que genera la renta se encuentra en su país. Un segundo tipo de conflicto se presenta cuando un país grava la renta de sus contribuyentes y otro Estado grava también a algunos de esos sujetos en

base al criterio de la fuente donde se originó la renta, produciendo una doble imposición. En estos casos, lo usual es que el Estado que utiliza el criterio territorial acepte un crédito fiscal por el impuesto pagado en el extranjero. Si por alguna razón no se da este crédito, surge el problema de la doble tributación”⁵.

En cuanto a las estrategias empresariales para evitar la doble tributación, éstas se dan a través de los precios de transferencia. El citado Ministerio de Economía y Finanzas explica las dos principales modalidades de aquellos precios de transferencia: “[El back-to-back] consiste en obtener un préstamo de un banco (normalmente de un tercer país) a favor de una subsidiaria y, a la vez, la casa matriz le ha otorgado un préstamo al mismo banco. Los préstamos son a términos parecidos, pero la tasa del interés que paga la subsidiaria es más alta que la que recibe la matriz. En la diferencia está la ganancia del banco quien (sic) financia el crédito con el dinero de la casa matriz. En lo que se refiere a la empresa, la ganancia radica en que mediante esta triangulación los intereses que recibe están sujetos a un impuesto menor que el que le correspondería de otorgar el préstamo directamente a la subsidiaria.

Otra 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 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”⁶.

Ante la situación descrita en torno a la doble tributación, las iniciativas estatales han propiciado la celebración de Convenios. Entre los beneficios que se atribuyen a este tipo de convenios se encuentran:

- Logran una porción de recaudación justa de las operaciones internacionales, así como equidad en la imposición del Impuesto a la Renta.
- Adecuan la práctica mundial como consecuencia de la globalización.
- Establecen un ambiente favorable que incentiva las inversiones.
- Otorgan mayor certeza y transparencia a los inversionistas de los países involucrados.
- Propician la cooperación de las administraciones

3 Cfr. Informe de empresas españolas que operan en el Perú. Aspectos económicos, laborales, sindicales y de responsabilidad social empresarial al 2005. Lima, Programa Laboral de Desarrollo (PLADES), 2005, http://www.viso.plades.org.pe/contenido/publicaciones/Presentacion_Informe_ETNs_Esp.pdf

4 Cfr. “Presidentes de Perú y Rusia relanzan relaciones comerciales”. En: Portal de Radio Programas del Perú (RPP). Lima, 24/11/2008, <http://www.rpp.com.pe/detalle.php?nid=147592> (fecha de la consulta: 20/9/2009).

5 Cfr. “Preguntas frecuentes sobre los Convenios para evitar la doble tributación para promover la inversión y evitar la evasión fiscal internacional”. En: Portal de Transparencia Económica. Lima, Ministerio de Economía y Finanzas, <http://transparencia-economica.mef.gob.pe/faq/conveniosdobletributacion/conveniosdobletributacion1.php#4> (fecha de la consulta: 20/9/2009).

6 Cfr. “Preguntas frecuentes sobre los Convenios para evitar la doble tributación para promover la inversión y evitar la evasión fiscal internacional”, obra citada. En: <http://transparencia-economica.mef.gob.pe/faq/conveniosdobletributacion/conveniosdobletributacion1.php#6> (fecha de la consulta: 20/9/2009).

tributarias en la lucha contra la evasión fiscal.

No obstante los beneficios referidos, aquellos Convenios presentan las siguientes desventajas:

- Limitan el deber del Estado de proteger su base imponible y consecuente recaudación.
- Limitan la autonomía del Estado para imponer o modificar los impuestos sobre algunos tipos de renta, lo que puede significar una menor recaudación.

El Glosario de Conceptos Fundamentales

El residente de un Estado Contratante

El residente de un Estado contratante es toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad. Sin embargo, dicha expresión (el residente de un Estado contratante) no incluye a las personas que están sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el referido Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. Esta definición concuerda con el criterio de la residencia previsto en el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas:

“Artículo 6.-

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.”

La anterior definición es importante anotarla puesto que el criterio adoptado en el Convenio Perú-España, respecto al ámbito de aplicación *ratione personae* es la residencia. De acuerdo a este concepto y a efectos del referido Convenio, se consideran residentes en el Perú a las empresas españolas que tienen su domicilio en el Perú de acuerdo a lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta.

El Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta es el tributo que grava los beneficios obtenidos por las personas naturales

o jurídicas en el ejercicio de sus actividades que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Las rentas que, dentro de nuestro territorio nacional, grava este impuesto, conforme lo señala el citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, son las siguientes:

- Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores. Aquí están incluidas las regalías; los resultados de la enajenación de terrenos (rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización) e inmuebles (comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación); y los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

- Las ganancias de capital.

- Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha Ley.

- Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esa Ley.

Es de precisar que, para fines del Impuesto a la Renta, los contribuyentes se clasifican en contribuyentes domiciliados y contribuyentes no domiciliados en el Perú, distinguiéndose además entre personas naturales y personas jurídicas. Según nuestra legislación, desde 1968 el Perú grava las rentas de los sujetos que tengan la condición de residentes en el país, sea cual sea el lugar donde se genere la renta.

Los Dividendos

En el marco del Convenio Perú-España, los dividendos se refieren a las rentas de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetos al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.

Los Intereses

El Convenio Perú-España considera como intereses a los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos, así como cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado del que procedan las rentas. Excluye del concepto a las penalizaciones por mora en el pago.

Las Regalías

Finalmente y a los efectos del Convenio Perú-España, las regalías significan las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o las películas, las cintas y otros medios de producción de imagen y el sonido, las patentes, las marcas, los diseños o los modelos, los planos, las fórmulas o los procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Análisis del Convenio Perú-España

Los 30 artículos del Convenio Perú-España se refieren a:

- El artículo 1º señala que el Convenio Perú-España se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.
- El artículo 2º establece que el Convenio Perú-España se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción.
- El artículo 3º define diversos términos y expresiones que utiliza el Convenio Perú-España en su regulación, tales como: "Perú", "España", "un Estado contratante", "el otro Estado contratante", "persona", "sociedad", "empresa de un Estado contratante", "empresa del otro Estado contratante", "tráfico internacional", "autoridad competente" y "nacional".
- Los artículos 4º y 5º definen los términos "residente" y "establecimiento permanente", respectivamente, a efectos de los alcances del Convenio Perú-España.
- El artículo 6º señala que las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
- El artículo 7º señala que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.
- El artículo 8º señala que los beneficios de una empresa de un Estado contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
- El artículo 9º establece que las rentas que sean obtenidas por una de las empresas asociadas podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidos a imposición.
- El artículo 10º regula el tema de los "dividendos", estableciendo que los que son pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Se establecen situaciones especiales.
- El artículo 11º regula el tema de los "intereses", disponiendo que los que procedan de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado; no obstante, se establecen situaciones especiales.
- El artículo 12º regula el tema de las "regalías", señalando que las que procedan de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado; no obstante, también se establecen situaciones especiales.
- El artículo 13º regula las "ganancias de capital" derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, de bienes muebles, de buques o aeronaves, explotados en tráfico internacional, así como las ganancias de cualquier otro bien distinto de los antes mencionados.
- Los artículos 14º y 15º regulan las rentas obtenidas por servicios personales independientes y por servicios personales dependientes, respectivamente.
- El artículo 16º señala que los honorarios de directores y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración, de un directorio o de un órgano similar de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
- El artículo 17º regula la imposición de las rentas provenientes de actividades artísticas y deportivas.
- El artículo 18º establece que las pensiones y remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.
- El artículo 19º regula la imposición de rentas provenientes de los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares derivadas de funciones públicas.
- El artículo 20º establece que las cantidades que reciba un estudiante para gastos de manutención, estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición donde realiza estas actividades, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

- El artículo 21° establece que otras rentas provenientes de un residente de un Estado contratante no mencionadas en anteriores artículos se someten a imposición de ese Estado.

- El artículo 22° establece que la imposición del patrimonio que esté situado en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.

- El artículo 23° establece los métodos y los procedimientos para eliminar la doble imposición.

- El artículo 24° regula el principio de no discriminación.

- El artículo 25° regula el procedimiento de acuerdo mutuo cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes impliquen o puedan implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio Perú-España.

- El artículo 26° faculta a las autoridades competentes de los Estados contratantes para intercambiar información que les pueda resultar de interés, a efectos de aplicar lo dispuesto en el Convenio Perú-España.

- El artículo 27° establece que las disposiciones del Convenio Perú-España no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las representaciones consulares.

- El artículo 28° señala que los beneficios establecidos en el Convenio Perú-España no se reconocerán a las personas que no tengan una causa legítima para aplicarlos.

- Los artículos 29° y 30° se refieren a la entrada en vigor y denuncia del Convenio Perú-España, respectivamente.

El Convenio Perú-España es un instrumento internacional de carácter bilateral, suscrito entre los Gobiernos de Perú y España⁷ con el objetivo de contar con un marco jurídico que permita la toma de medidas a efectos de aplicar debidamente la imposición tributaria para el capital de personas residentes entre ambos Estados, evitando la doble tributación y previniendo la evasión fiscal. Tiene incidencia sólo en los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, exigibles por Perú y España: respecto al Perú sólo se aplicaría a los rubros señalados en el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, también se aplicaría a los impuestos que se establezcan con posterioridad a su entrada en vigencia, en cuyo caso se deberá comunicar al otro Estado contratante, a tenor del artículo 2 inciso 4:

“Artículo 2.-

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas.”

Los sujetos comprendidos o a quienes alcanzaría el Convenio Perú-España son quienes se encuentren bajo el concepto de “residente o domiciliado” en el Estado contratante y sobre la base de establecimiento permanente, es decir, sólo cuando exista un lugar fijo de negocios donde la empresa realice toda o parte de su actividad, a fin de precisar la soberanía fiscal en el país de la fuente respecto de las rentas empresariales. El concepto “residente o domiciliado” se encuentra en el artículo 4 y es similar al contenido en el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, anteriormente citado.

El Convenio Perú-España regula específicamente aspectos técnicos referidos a la determinación de criterios en las rentas provenientes de bienes inmuebles (artículo 6); beneficios empresariales (artículo 7); transporte marítimo y aéreo (artículo 8); empresas asociadas (artículo 9); dividendos (artículo 10); intereses (artículo 11); regalías (artículo 12); ganancias de capital (artículo 13); servicios personales independientes (artículo 14); servicios personales dependientes (artículo 15); participaciones de consejeros (artículo 16); artistas y deportistas (artículos 17); pensiones (artículo 18); ejercicio de la función pública (artículo 19); estudiantes (artículo 20); y otras rentas (artículo 21).

Respecto a los impuestos sobre el patrimonio, el Convenio Perú-España establece los criterios para el sometimiento del patrimonio a imposición por parte de uno de los Estados contratantes. Los criterios que se han previsto son para:

- El patrimonio constituido por bienes inmuebles que un residente de un Estado contratante tenga en el otro.

- El patrimonio constituido por los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa del Estado contratante tenga en el otro.

- El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional y por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves.

⁷ El Convenio fue negociado y suscrito, en representación del Gobierno peruano, por el Ministerio de Economía y Finanzas (en virtud del Decreto Ley N° 25883 que le autoriza a negociar y suscribir este tipo de Convenios con terceros países) y, en representación del Gobierno español, por el Ministerio de Economía y Hacienda.

De otro lado, el Convenio Perú-España establece en su artículo 23 los métodos para eliminar la doble imposición. En el caso del Perú, aquella se evitaría de la siguiente manera:

a) Perú permitiría a sus residentes acreditar contra el Impuesto a la Renta o el Impuesto sobre el Patrimonio a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto español pagado por la renta gravada o por el patrimonio poseído en España, de acuerdo a la legislación española y a las disposiciones del Convenio Perú-España. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del Impuesto a la Renta o el Impuesto sobre el Patrimonio del Perú, atribuible a la renta o al patrimonio que puede someterse a imposición en España.

Cuando una sociedad que es residente de España pague un dividendo a una sociedad que es residente del Perú y la misma controle directa o indirectamente al menos el 10% del poder de voto en la sociedad, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en España por la sociedad respecto de las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero solamente en la medida en que el impuesto peruano exceda la cantidad de crédito determinado sin tomar en cuenta este párrafo.

b) Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio Perú-España, las rentas obtenidas por un residente del Perú o el patrimonio que éste posea, se encuentren exentos de imposición en el Perú, este Estado podrá sin embargo tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.

Adicionalmente, establece como disposiciones especiales el principio de no discriminación, mediante el cual Perú y España se comprometen a que sus nacionales contratantes no sean sometidos en el otro Estado contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. Del mismo modo, los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no estarán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

Finalmente, otros aspectos regulados por el Convenio Perú-España están relacionados con el procedimiento de acuerdo mutuo para la resolución de los reclamos de los contribuyentes, el intercambio de información y los privilegios fiscales que disfrutaban los miembros de las Misiones Diplomáticas y Consulares que no serán afectados por las disposiciones del referido Convenio.

El Convenio Perú-España comprende, además, un Protocolo mediante el cual se precisa diversos artículos de dicho Convenio y cuyas nueve normas denotan el siguiente contenido:

- El artículo I establece que las disposiciones del Convenio Perú-España se interpretarán de acuerdo a los comentarios del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

- El artículo II señala que las disposiciones relativas a los Impuestos sobre el Patrimonio se aplicarán únicamente en la medida en que ambos Estados contratantes establezcan un Impuesto sobre el patrimonio.

- El artículo III dispone que a fin de acreditar la residencia de un Estado contratante a efectos del Convenio Perú-España, se expedirá el certificado de residencia.

- El artículo IV establece que la sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman las decisiones comerciales para llevar a cabo las actividades empresariales o profesionales de la entidad.

- El artículo V señala que las disposiciones del párrafo 3 del artículo 7 del Convenio Perú-España se aplican sólo si los gastos pueden ser atribuidos al establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de la legislación tributaria del Estado contratante en el cual el establecimiento permanente esté situado.

- El artículo VI norma el tipo impositivo aplicable a las regalías durante los primeros cinco años de vigencia del Convenio Perú-España.

- El artículo VII establece que las disposiciones del artículo 8 del Convenio Perú-España no se aplicarán si el percceptor de la renta, siendo residente en el Perú, no está sujeto a imposición o está exento en relación con esta renta de acuerdo a las leyes del Perú, caso en el cual, esta renta puede estar sujeta a imposición en España.

- El artículo VIII estipula que, a los efectos del intercambio de información, los expedientes de fiscalización iniciados en un Estado contratante tendrán la misma consideración que los iniciados en el Estado requerido.

- El artículo IX establece que nada de lo establecido en el Convenio Perú-España impedirá la aplicación de lo dispuesto en los Decretos Legislativos N° 662, N° 757 y N° 109 y en las Leyes N° 26221, N° 27342 y N° 27343.

Como puede apreciarse, este Protocolo del Convenio Perú-España constituye un instrumento de interpretación para la aplicación y ejecución de

diversas disposiciones del citado Convenio, entre ellas las referidas a los impuestos comprendidos, la residencia, los beneficios empresariales, las regalías, las pensiones, la imposición del patrimonio, las otras rentas, los métodos para eliminar la doble imposición, el intercambio de información, los privilegios fiscales de las Misiones Diplomáticas y Oficinas Consulares y la limitación de los beneficios.

Por otro lado, resulta importante anotar que el Protocolo del Convenio Perú-España establece que las disposiciones de este Convenio se interpretarán de acuerdo a los comentarios del "Modelo de Convenio de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)"⁸.

Puede advertirse, entonces, que el Convenio Perú-España contempla las reglas que se usarían para evitar la doble imposición tributaria como los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias de Perú y España, a fin de detectar casos de evasión fiscal. Sin embargo, si bien su objetivo es favorable para una mayor liberalización y apertura hacia la inversión española, los términos de la negociación no resultan provechosos para el Perú si lo analizamos comparativamente con los Convenios de esta naturaleza suscritos por España con otros países o los Convenios suscritos anteriormente por el Perú, como tampoco nos resulta favorable si lo estudiamos a partir de un análisis costo-beneficio, conforme lo apreciaremos a continuación.

Análisis Comparativo del Convenio Perú-España con los Convenios para evitar la Doble Tributación Celebrados por España con otros Países⁹

El análisis que seguidamente efectuaremos se centra en los rubros "dividendos", "intereses" y "regalías", debido a que son estos aspectos los que tiene mayor incidencia en la imposición tributaria y los que permitirán vislumbrar los términos de la negociación, a efectos de pronunciarnos en torno a la conveniencia o no de la aprobación del Convenio Perú-España.

En el Cuadro 1 se observa que las tasas porcentuales máximas de imposición negociadas por otros países con España en dividendos, intereses y regalías fluctúan entre el 10% y el 15%. En dividendos, con Argentina, Bolivia, Brasil, Canadá, Ecuador, Estados Unidos, México y Suecia se fijó una tasa de hasta 15% y, con Chile, 10%, mientras que con el Perú sólo alcanza el 5%. Por su parte, en intereses, con los mismos países se estableció la tasa de hasta 15% (excepto con Argentina y Estados Unidos con los que se fijó en 12.5% y 10%, respectivamente), mientras que con el Perú es del 5%. Solamente en regalías, el Perú se alineó con el promedio a través de la tasa del 15%, puesto que para los casos de Argentina, Bolivia y Brasil la tasa es de hasta 15%, mientras que con Canadá, Chile, Ecuador, Estados Unidos, México y Suecia la tasa es de hasta 10%. Vemos, entonces, que tanto en materia de dividendos como de intereses, las tasas porcentuales máximas de imposición negociadas por Perú con España se encuentran por debajo del promedio (5% para el Perú con relación al 10% ó 15% para otros países), con evidente perjuicio para el Fisco peruano.

País	Dividendos	Intereses	Regalías/Cánones
Argentina (1992)	Hasta 15%	Hasta 12.5%	Hasta 15%
Bolivia (1997)	Hasta 15%	Hasta 15%	Hasta 15%
Brasil (1974)	Hasta 15%	Hasta 15%	Hasta 15%
Canadá (1976)	Hasta 15%	Hasta 15%	Hasta 10%
Chile (2003)	Hasta 10%	Hasta 15%	Hasta 10%
Ecuador (1991)	Hasta 15%	Hasta 10%	Hasta 10%
EE.UU. (1990)	Hasta 15%	Hasta 10%	Hasta 10%
México (1992)	Hasta 15%	Hasta 15%	Hasta 10%
Suecia (1976)	Hasta 15%	Hasta 15%	Hasta 10%
Perú	Hasta 5%	Hasta 5%	Hasta 15%

8 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es una organización de cooperación internacional, fundada en 1961 y compuesta por 30 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales, orientadas a liberalizar progresivamente los movimientos de capitales y de servicios. Los Estados Miembro son los países más desarrollados del mundo: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Turquía, Japón, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, República Checa, Corea del Sur, Hungría, Polonia y Eslovaquia.

9 De los 82 Convenios para evitar la doble tributación celebrados por España, hemos escogido aquellos cuya contraparte son países afines a la realidad peruana (Bolivia, Ecuador, Argentina, Chile, Brasil y México), países con los que el Perú también ha suscrito este tipo de Convenios (Canadá y Suecia) y, finalmente, Estados Unidos, por ser éste un referente mundial.

Si revisamos los Convenios para evitar la doble tributación celebrados por el Perú con Canadá, Chile y Suecia apreciamos en el Cuadro 2 que, en la negociación realizada con los dos primeros países, se ha logrado establecer una misma tasa porcentual para "dividendos", "intereses" y "regalías", fijándose en ambos casos y para los tres rubros hasta en 15%, lo que no ha sucedido en el Convenio Perú-España donde las tasas para dividendos e intereses se reducen a tan sólo 5%, lo que supone un menor ingreso para el Perú por recaudación tributaria.

Cabe anotar además que en el Convenio Perú-España se ha omitido regular las ganancias de capital derivadas de la enajenación o venta de acciones, como sí se ha previsto en los Convenios celebrados por el Perú con Canadá y Chile. Así el artículo 13 inciso 4 del "Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio" (2001) prescribe:

"Artículo 13.-

4. Las ganancias derivadas de la enajenación por un residente de un Estado contratante de: a) acciones cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en el otro Estado; o b) los derechos representativos en una asociación o fideicomiso, cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en ese otro Estado, pueden ser sometidas

a imposición en ese otro Estado. Para los propósitos de este párrafo, el término "propiedad inmueble" no comprende los bienes, salvo los destinados al arrendamiento, en los que la sociedad, asociación o fideicomiso ejerce su actividad."

En similar sentido encontramos el artículo 12 inciso 4 del "Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio" (2002), a cuyo tenor se lee:

"Artículo 12.-

4. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad o de cualquier otro tipo de instrumento financiero situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante."

Tal imprevisión puede resultar una puerta abierta para que empresas españolas residentes en nuestro país puedan transmitir paquetes accionarios sin pagar ningún tipo de impuestos al Fisco peruano, con lo cual evidentemente el Perú dejaría de percibir significativas sumas de dinero que le correspondería gravar por la realización de dichas transacciones en el territorio nacional.

País	Dividendos	Intereses	Regalías
Canadá (2001)	Hasta 15%	Hasta 15%	Hasta 15%
Chile (2001)	Hasta 15%	Hasta 15%	Hasta 15%
Suecia ¹⁰	No fija porcentaje	No fija porcentaje	Hasta 20%
España	Hasta 5%	Hasta 5%	Hasta 30%-15%

El Análisis Costo-Beneficio del Convenio Perú-España

En términos generales, todo Convenio para evitar la doble tributación conlleva necesariamente a un menor ingreso fiscal del Estado por la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, con el propósito de crear un ambiente favorable que incentive las inversiones. Esta desventaja, que muchas veces se ve superada por los beneficios que trae consigo la inversión extranjera en el Estado contratante, puede generar ciertos inconvenientes que no justifiquen la pérdida de la recaudación tributaria, especialmente en los países en desarrollo.

En efecto, la adopción de convenciones fiscales no sería recomendable cuando la dimensión del país no la justifica, más aún cuando la contraparte experimenta mayor desarrollo económico que lo coloca en mejor posición respecto al otro Estado.

En el caso sub-examine, cabría preguntarse: ¿las inversiones peruanas en España tienen la misma dimensión que las inversiones españolas en el Perú como para compartir una imposición tributaria con proporcionalidad y reciprocidad?, ¿se justificará la pérdida tributaria que sufrirá el Fisco peruano con las posibles inversiones españolas que vengan al país? y ¿son favorables a los intereses peruanos los términos

10 El "Convenio entre el Perú y Suecia para evitar la doble imposición con respecto a los Impuestos a la Renta y al Capital", que fue el primero que celebró el Perú y que data del 17 de septiembre de 1966, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del 2006.

de la negociación del Convenio Perú-España?

“(…) la adopción de convenciones fiscales no sería recomendable cuando la dimensión del país no la justifica, más aún cuando la contraparte experimenta mayor desarrollo económico que lo coloca en mejor posición respecto al otro Estado.”

Atendiendo a la primera interrogante, debemos anotar que España es el primer país inversor en Perú con el 22.11% de la inversión extranjera directa en el 2008¹¹ y con presencia en múltiples actividades del comercio e industria nacional, mientras que la inversión del Perú en España es mínima y con referentes meramente testimoniales¹².

Lo referido nos hace advertir que, sin duda, el

Convenio Perú-España nos puede llevar a resultados poco igualitarios dado el grado diferencial entre el flujo de inversiones españolas y peruanas. El Perú dejaría de recaudar potenciales sumas de ingresos en beneficio de empresas españolas y sin poder siquiera lograr una reciprocidad con España por no tener empresas nacionales que inviertan en dicho país. En otras palabras, el Convenio Perú-España se orientaría más a beneficiar a los inversionistas españoles sin ninguna compensación para el Perú.

En cuanto a la segunda pregunta, debemos señalar que, según el Informe N° 05-2007-SUNAT/200000, la aplicación del Convenio Perú-España significaría para el Perú una pérdida potencial que ascendería a S/. 28.4 millones anuales y S/. 70.5 millones en total, si se toma como referencia lo recaudado en el 2005, el cual se incrementaría año a año desde S/. 9.2 millones en el primer año de vigencia del referido Convenio hasta S/. 18.6 millones al quinto año, lo cual se aprecia en el Cuadro 3 y refleja la disminución progresiva de la tasa máxima de Impuesto a la Renta aplicable a las regalías obtenidas por residentes en España¹³.

Cuadro 3: Estimación de la pérdida de recaudación tributaria en el Perú por aplicación del Convenio Perú-España	
Año de vigencia	Pérdida
Primero (tasa del 30%)	S/. 9.2 millones
Segundo (tasa del 26%)	S/. 11.7 millones
Tercero (tasa del 22%)	S/. 14.2 millones
Cuarto (tasa del 18%)	S/. 16.8 millones
Quinto (tasa del 15%)	S/. 18.6 millones
Total: S/. 70.5 millones	

Estas pérdidas vendrían por el lado de las regalías, ya que en estos casos es difícil encontrar situaciones en las que se permita que el gravamen en fuente exceda la tasa del 15%, cuando en el Perú la tasa es del 30%. La pérdida de este tipo de rentas se produciría en atención a que todos los pagos por retenciones del Impuesto a la Renta a no domiciliados por los contribuyentes receptores de inversión proveniente de España se realizarían a residentes españoles y, además, porque el Convenio Perú-España no permitiría gravar en la fuente, es decir en el Perú.

Ahora bien, preguntándonos si esta pérdida en la

recaudación podría justificarse con los eventuales beneficios que se obtendría de futuras inversiones en Perú, la respuesta es negativa, en virtud de que las estimaciones de inversiones españolas en el Perú han alcanzado su techo de crecimiento en los años 90, propiciado por el mercado mundial de la época y las privatizaciones, lo que ya no sucede actualmente y tampoco parece que vuelva a ocurrir en el corto o mediano plazo, más aún atendiendo a la vigente crisis mundial¹⁴.

En la actualidad, el esfuerzo de las empresas españolas ya no se da en términos de inversión

11 "Stock IED [Inversión Extranjera Directa] Principales Países" (Cuadro 1). En: Portal de Pro-Inversión. Lima, <http://www.proinversion.gob.pe/0/0/modulos/JER/PlantillaStandardsinHijos.aspx?ARE=0&PFL=0&JER=1537> (fecha de la consulta: 20/9/2009).

12 No se tiene información registrada de las inversiones peruanas en España ni en Pro-Inversión, ni en el Ministerio de Relaciones Exteriores, ni en la Oficina Económica Comercial de España.

13 De acuerdo con la Cláusula VI del Protocolo del Convenio Perú-España, la tasa aplicable a las regalías varía durante los primeros cinco años: 30% en el primero, 26% en el segundo, 22% en el tercero, 18% en el cuarto y 15% en el quinto.

14 Martins-Fadesa, una de las principales promotoras inmobiliarias españolas, con presencia en 21 países y una facturación superior al 1.5 millón de euros en el 2007, anunció en julio del 2008 la suspensión de sus pagos y su sometimiento a un proceso concursal. Cfr. "Primera víctima de la crisis española". En: Portal de BBC Mundo.

económica, sino en cuanto a organización y gestión¹⁵. Por consiguiente, la pérdida de la recaudación tributaria para nuestro país por la aplicación del Convenio Perú-España significaría mayor costo que los beneficios que ocasionalmente obtuviéramos por la inversión española.

Por último, analizando los términos de la negociación del Convenio Perú-España en relación con su conveniencia para los intereses nacionales se tiene que, conforme se advirtió de los Cuadros 1 y 2, las tasas porcentuales máximas de imposición acordadas para los rubros donde recae principalmente la imposición tributaria (dividendos, intereses y ganancias de capital) se encuentran por debajo del promedio (10% y 15%) fijado en la mayoría de los Convenios de esta naturaleza, lo cual perjudica la recaudación fiscal que corresponde al Estado peruano y, más bien, beneficia a las empresas españolas.

Es menester atender que el mencionado Convenio ha sido negociado en base al "Modelo de Convenio de Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)", el cual ha sido generado por los países más desarrollados del mundo atendiendo precisamente a su altísimo nivel de desarrollo económico. Dicho modelo prefiere el principio de la residencia por sobre el principio de la fuente, el cual opera de mejor forma entre los países desarrollados, cuyo flujo de inversiones y operaciones se dan en el mismo nivel.

Sin embargo, el Perú no se encuentra catalogado como un país desarrollado, sino en vías de desarrollo y, por lo mismo, no resulta proporcional que la negociación se haya llevado a cabo en un marco dado por y para países desarrollados y que, además, se haya acordado que la interpretación de las disposiciones del Convenio Perú-España se realicen a la luz de dicho instrumento internacional; así lo estipula el artículo I del Protocolo del Convenio Perú-España:

"Artículo I.-

Las disposiciones de este Convenio, siempre que mantengan el criterio establecido en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, se interpretarán de acuerdo a los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE".

En todo caso se tenía el "Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)"¹⁶, el cual adapta el patrón de la aludida Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a los problemas de los convenios celebrados entre países

desarrollados y subdesarrollados, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación, enfatizando en los derechos de los Estados de donde proviene la renta, restringiendo más las circunstancias en las que empresas de otro Estado puedan operar sin pagar impuestos en el Estado de donde proviene la renta y dejando abierta la posibilidad de contar con tasas de retención más altas sobre los intereses, los dividendos y las regalías. Por ende, desde el punto de vista de los términos de la negociación y la recaudación tributaria, el Convenio Perú-España supone un mayor costo para nuestro país.

No podemos concluir nuestro comentario sin antes anotar que la aprobación del Convenio Perú-España implicaría que las tasas porcentuales máximas de imposición acordadas con España en las rentas de "dividendos" e "intereses" (5% para ambos casos) también deban aplicarse a Canadá y Chile (con quienes se fijó en 15% para ambos supuestos), en virtud del principio de no discriminación acordado con estos últimos países en los respectivos Convenios para evitar la doble tributación, celebrados entre el Perú y ellos, mediante los cuales se estableció que las empresas que un Estado contratante tenga en otro Estado contratante no serán sometidas en este Estado contratante a una imposición menos favorable que las empresas de un tercer Estado que realicen las mismas actividades; véase, por ejemplo, el artículo 24 inciso 4 del "Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio" (2002):

"Artículo 24.-

4. Las sociedades que sean residentes de un Estado contratante y cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosas que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas las sociedades similares residentes del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado."

Lo señalado quiere decir que si a España se le aplica una tasa impositiva de 5% sobre dividendos o intereses, también se le tendría que aplicar la misma tasa a Chile o Canadá por la realización de similares actividades, lo que significaría que a estos dos últimos países se les tendría que reducir la tasa pactada con

Barcelona, 15/7/2008, http://news.bbc.co.uk/hi/spanish/business/newsid_7508000/7508677.stm (fecha de consulta: 18/9/2009). Para información corporativa de la firma Martinsa-Fadesa: <http://www.martinsafadesa.com/index.php?s=corporativo&a=ver&i=32&niv2=5&niv3=> (fecha de consulta: 18/9/2009).

15 Cfr. Casilda Béjar, Ramón. La década dorada: economía e inversiones españolas en América Latina. Madrid, Universidad de Alcalá de Henares, 2002.

16 Cfr. "Preguntas frecuentes sobre los Convenios para evitar la doble tributación para promover la inversión y evitar la evasión fiscal internacional", obra citada. En: <http://transparencia-economica.mef.gob.pe/faq/conveniosdobletributacion/conveniosdobletributacion5.php#29> (fecha de la consulta: 21/9/2009).

17 Conforman la Comunidad Andina de Naciones: Perú, Bolivia, Ecuador y Colombia, más Chile como miembro asociado.

ellos de 15% a 5%, al nivel de lo acordado con España.

Por otro lado, atendiendo a la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) -que estableció el "Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal" para los países integrantes de dicho organismo internacional¹⁷- Bolivia, Ecuador y Colombia podrían reclamar que las disposiciones más favorables del Convenio Perú-España se hagan extensivas a sus empresas domiciliadas en el Perú en aplicación del artículo 18 de dicho instrumento comunitario que igualmente regula el principio de no discriminación:

"Artículo 18.-

Ningún país miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros países miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión."

En consecuencia, las desventajas que presentan los términos de la negociación del Convenio Perú-España y la pérdida en la recaudación tributaria, no sólo se generarían a partir de dicho acuerdo binacional, sino que se extenderían a los Convenios suscritos con Chile y Canadá, así como a los países integrantes de la Comunidad Andina de Naciones.

Corolario

Como lo sostuvimos al inicio del presente artículo, los Convenios para evitar la doble tributación deben negociarse y celebrarse con prudencia, sin apasionamientos, premunidos de objetividad y procurando la eficiencia en los resultados, con el firme propósito de contrarrestar la problemática empresarial de la doble tributación. Si se observa lo anterior pues se arribará a buen puerto; caso contrario, la medicina será peor que la enfermedad 🚫