

REVISTA PERUANA DE DERECHO INTERNACIONAL

ISSN: 0035-0370 / ISSN-e: 2663-0222

Tomo LXXIV. Enero-Abril 2024, N°176, pp. 151-171

Recepción: 21/01/2024. Aceptación: 04/03/2024

DOI: <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>

¿ES NECESARIO SUSCRIBIR CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN?

IS IT NECESSARY TO SIGN AGREEMENTS TO AVOID DOUBLE TAXATION?

Claudia Trujillo Gutierrez*

Universidad Nacional Mayor de San Marcos
(Lima, Perú)

claudiatrujillo80@gmail.com

<https://orcid.org/0009-0006-4738-3290>

RESUMEN

Con el devenir de los años el Convenio para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDI), se ha convertido en una herramienta importante con la que cuenta el derecho tributario. Los inversionistas extranjeros -al momento de colocar sus capitales- elegirán como primera opción al país con el cual se tiene un CDI suscrito, y así, evitar la doble imposición respecto de las actividades o inversiones que realicen. No todos los países han cuentan con los referidos convenios siendo éste un aspecto que los inversionistas extranjeros evalúan para asegurar la mayor rentabilidad de su inversión. Los Estados y equipos técnicos de cada uno de los países interesados en suscribir un CDI, realizan una serie de tratativas en atención a sus legislaciones. Hay algunos países sudamericanos con mucho interés en la suscripción de los

* Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Maestría de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Maestría en Gestión Pública de la Universidad San Martín de Porres.

CDIs, debiéndose evaluar en este tipo de situaciones la ventaja económica a largo plazo que genera su suscripción.

Palabras Clave: derecho tributario, derecho internacional, derecho tributario internacional, Convenios para evitar la doble imposición, promoción de inversión extranjera

ABSTRACT

Over the years, the Convention to Avoid Double Taxation (hereinafter CDI) has become an important tool for tax law. Foreign investors - when placing their capital - will choose as their first option the country with which they have a CDI signed, and thus avoid double taxation with respect to the activities or investments they carry out. Not all countries have the aforementioned agreements, this being an aspect that foreign investors evaluate to ensure the greatest profitability of their investment. The States and technical teams of each of the countries interested in subscribing to a CDI carry out a series of negotiations in accordance with their legislation. There are some South American countries with great interest in subscribing to CDIs, and in this type of situation the long-term economic advantage generated by their subscription must be evaluated.

Keywords: tax law, international law, international tax law, agreements to avoid double taxation, foreign investment promotion

* * * * *

INTRODUCCIÓN

Con el transcurso de los años, las transacciones a nivel internacional se han incrementado de forma acelerada, al igual que las inversiones. En esa misma línea, ha aumentado la exigencia de los estados en relación al cumplimiento de obligaciones tributarias respecto de las rentas generadas en la jurisdicción de cada uno de ellos. Este contexto ha conllevado a que se produzca, entre otros aspectos, una doble imposición como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria de los estados respecto a las rentas que han surgido en cada una de las jurisdicciones. De ahí que resulte una situación perjudicial o quizá una desventaja para todo aquel que decida efectuar inversiones en un determinado país. En efecto, los inversionistas extranjeros preferirán (en aspecto tributario) y en esta dimensión surge el interés por aquellos países que han suscrito convenios para evitar la doble imposición, los cuales constituyen herramientas fiscales a través de las cuales se reduce la imposición a la renta generada como consecuencia de las actividades económicas en las cuales han invertido.

Los países desarrollados, así como aquellos en desarrollo -con el fin de evitar la doble imposición por parte de dos estados- han suscrito convenios internacionales cuyas partes contratantes acuerdan gravar parcialmente o eximir a uno de ellos del cobro de impuesto que resulte como consecuencia de gravar una determinada renta, lo que no implica en ningún sentido que a través de los convenios no se grave la renta generada o exima de alguna imposición por parte de los dos estados contratantes.

Frente a este panorama, existen convenios para evitar la doble imposición y que permiten atraer inversiones extranjeras. En ese sentido, se advierte que, específicamente a nivel de Sudamérica, algunos cuentan con más convenios suscritos a comparación de otros de la misma región, siendo el Perú uno de los Estados con pocos convenios.

En atención a lo expuesto, surge la interrogante de los motivos por los cuales el Perú cuenta –en comparación a sus homólogos- con pocos CDI. Siguiendo esa lógica, y a efectos de dilucidar la referida interrogante, previamente realizaré una aproximación a los convenios para evitar la doble imposición, mencionaré los tipos de convenios que existen, los problemas

que han surgido en cuanto a su aplicación para finalmente dar respuesta a nuestra pregunta.

1. DOBLE IMPOSICION

1.1. DEFINICIÓN

Cuando hacemos mención a la doble imposición debemos considerar que aquella se presenta cuando nos encontramos frente a determinada circunstancia en la que dos estados con potestad tributaria consideran que pueden exigir el cobro de la renta generada en un determinado periodo. Es decir, un sujeto cuenta con una obligación tributaria respecto de un determinado hecho imponible por el mismo ejercicio en dos estados diferentes, por lo que ambos consideran que tiene potestad sobre la renta generada.

Villagra (citado por Renée Antonieta, 2005) señalaba en torno a lo que se entiende por doble imposición que: “La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que tienen jurisdicción tributaria sobre determinada renta, lo cual implica que les correspondería gravar a está, ello ocasiona lo que se conoce como conflictos de jurisdicción, en efecto, una misma ganancia puede resultar alcanzada por el poder impositivo de más de un Estado”.

La OCDE señala que nos encontramos frente a una doble imposición jurídica internacional, esto es, bajo esta figura se grava a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho en dos o más Estados (OCDE, 2017). Por otro lado, también nos encontramos frente a la circunstancia en la cual una misma transacción económica se encuentra gravada en dos o más estados durante el mismo periodo de tiempo, pero en diferentes contribuyentes. Respecto a las circunstancias previamente expuestas, la doctrina ha catalogado a cada una de ellas como una doble imposición jurídica y, respecto de la segunda circunstancia, han señalado que nos encontramos frente a la doble imposición económica.

Debe tenerse en cuenta que las situaciones de doble imposición se encuentran asociadas a los criterios de vinculación, los cuales son

Claudia Trujillo Gutierrez

considerados como aquellos nexos entre la hipótesis de incidencia que dispone la norma y las personas que serán sujetos pasivos de la obligación tributaria. Dicho nexo es lo que se denomina criterio de vinculación que permitirá determinar frente a qué país existe la obligación y respecto del cual se debe cumplir con pagar los tributos (Velásquez, 2012) o, en ese caso, permitirá saber ante quien se está obligado y se debe pagar la renta generada.

Asimismo, se debe señalar que dentro de los criterios de vinculación existen los de tipo subjetivo y objetivo. En los criterios subjetivos, encontramos el de nacionalidad o ciudadanía bajo el cual cualquier estado exige el pago de tributos a todos sus nacionales, sin importar el lugar en el cual residan los nacionales o el lugar donde se encuentre ubicada la fuente. Por otro lado, el criterio de residencia o domicilio grava a aquellos en el lugar de su residencia habitual. Entre los criterios de tipo objetivo, se halla el criterio de la fuente, por el que un Estado se encuentra habilitado para gravar la riqueza obtenida por el hecho de que la actividad económica se halla realizado en su territorio (Velásquez, 2012, p. 18).

De conformidad con lo expuesto, los estados cuentan con diversas opciones para gravar de acuerdo a criterios subjetivos u objetivos. En esa lógica, esta situación que genera conflicto entre los estados, toda vez que, al acogerse a uno u otro criterio, pueden encontrar conflictos respecto a fuente versus residencia, residencia versus residencia, fuente versus fuente, entre otros. En suma, cada uno de los estados con los cuales un sujeto se vincula según estos criterios, pueden encontrarse en conflicto generando una mayor imposición tributaria, toda vez que los estados deciden a que criterio acogerse sin mayor coordinación con otros.

Es así como a efectos de evitar los problemas antes descritos se plantean diversas medidas, entre ellas, la suscripción de convenios para evitar la doble imposición.

1.2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Respecto a los convenios para evitar la doble imposición, Velásquez refiere que es una medida bilateral que han utilizado diversos países desarrollados (2012, p. 29). En palabras de Echaiz, los convenios para evitar la doble

tributación son instrumentos internacionales a través de los cuales los estados renuncian a su jurisdicción tributaria para gravar determinados conceptos acordando que sólo uno de ellos efectúe el cobro del impuesto o que ambos estados efectúen una imposición compartida de tal forma que se evite la doble tributación (2009, p. 138).

Serrano señala que los convenios para evitar la doble imposición son un tipo de tratados internacionales cuyo fin es eliminar la doble imposición internacional en materia de tributos, así como evitar la evasión fiscal, considerando además que algunos países les dan a los convenios el nivel jerárquico superior, esto es, se encuentran por encima de sus legislaciones internas (2013, p. 306). En esa línea, Serrano resalta la importancia de los convenios bilaterales en la medida que a través de estos los países interesados evalúan los posibles métodos para evitar la doble imposición y los beneficios a obtener por parte de los otros estados contratantes, siendo necesario señalar que lo establecido en un CDI prevalece sobre la norma interna de los países (2013, p. 300).

Villagra (2005) por su parte precisa que los referidos convenios son un instrumento internacional mediante el cual los Estados acuerdan -por un lado- renunciar a su jurisdicción tributaria sobre determinadas ganancias y deciden a su vez que sólo uno de los Estados sea el que cobre el impuesto o, en todo caso realizar una imposición compartida, donde ambos contratantes gravan por medio de tasas complementarias.

Conforme lo expuesto previamente, puede advertirse que hay una posición compartida en cuanto a que los convenios para evitar la doble imposición son herramientas internacionales de las cuales se valen los estados y, para lograr tal fin, los contratantes realizan negociaciones en torno a los métodos a través de los cuales uno de los estados se exime, reduce u opta por una imposición compartida, entre otros aspectos dependiendo la negociación.

Por otro lado, los estados acceden a diversos métodos para evitar la doble imposición como la exención, la imputación, la deducción, la reducción, el crédito indirecto, la cláusula del Tax Sparing, entre otros. Cada uno de ellos, cuenta con peculiaridades, sin embargo, haremos hincapié en el método de exención y de imputación. En el primero, los países consideran

exentas las rentas extranjeras; mientras que, en el segundo, el estado de residencia considera el impuesto basándose en el importe total de rentas.

En atención a lo expuesto, resulta clara la posición doctrinaria respecto a los convenios para evitar la doble imposición que los considera como herramientas que utilizan los estados para evitar o eliminar la doble imposición internacional en materia tributaria. Sus resultados se logran por medio de diversos métodos que los estados contratantes han acordado y cuyos efectos prevalecen sobre la legislación interna de los países contratantes. En ningún sentido, el uso de dichos convenios puede significar la no imposición tributaria, vale decir, el uso de un CDI no puede implicar la no grabación de las rentas obtenidas en el normal desarrollo de las actividades económicas de los contribuyentes.

1.3. CONVENIOS: MODELO OCDE Y MODELO ONU

Previamente es necesario señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) es una organización internacional con sede en Francia. Su objetivo es promover políticas que favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar, para lograrlo la referida organización -en colaboración con gobiernos, responsables de políticas públicas y ciudadanos- trabaja con el fin de establecer estándares internacionales y proponer soluciones basadas en datos empíricos a diversos retos sociales, económicos y medioambientales, así como también luchar contra la elusión fiscal internacional. En la actualidad tiene 38 países miembros y seis países candidatos (OCDE, 2024).

Por otra parte, la Organización de las Naciones Unidas (en adelante ONU), es una organización con sede en Nueva York compuesta por 193 estados miembros, la cual busca alcanzar sus propósitos mediante acciones colectivas. Asimismo, las Naciones Unidas tiene entre sus objetivos mantener la paz y seguridad internacional, proteger derechos humanos, promover el desarrollo sostenible (ONU, 2024).

A nivel doctrinario se precisa que los esfuerzos realizados tanto por la OCDE como la ONU para la eliminación de la doble tributación se han reflejado en acuerdos fiscales bilaterales que han ejercido un alto impacto a nivel internacional en materia tributaria. La OCDE y la ONU consideran a los

acuerdos fiscales bilaterales el reflejo de los esfuerzos para eliminar la doble tributación, advirtiéndose que a través de los referidos acuerdos -además de procurar la reducción de la doble imposición- se procura fomentar la inversión puesto que uno de los estados contratantes deja de efectuar el cobro del impuesto o lo efectúa de forma compartida (Departamento de Asuntos económicos y Sociales (ONU), 2013, p. V.). En la actualidad se contemplan dos modelos de Convenios para evitar la doble imposición: el Modelo OCDE –el primero en desarrollarse- y el Modelo ONU –generado con posterioridad-.

La OCDE tuvo el primer convenio bilateral que condujo a otros modelos de convenios bilaterales en otros países. Sin embargo, estos últimos no tuvieron mucha aceptación en la medida que presentaban divergencias, así como también se evidenciaron aspectos no regulados. (OCDE, 2011). Asimismo, las Naciones Unidas en el año 1980, publicó la Convención del modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre los países desarrollados y países en desarrollo, no obstante, dicha convención se ha modificado, debido a los constantes cambios que se produjeron en el entorno económico y fiscal internacional. Algunos asuntos que han impactado en su modificación ha sido el desarrollo de paraísos fiscales, precios de transferencia, globalización y relaciones económicas internacionales en general. (Departamento de Asuntos económicos y Sociales (ONU), p. VII).

Conforme se ha señalado previamente el convenio OCDE y convenio ONU tienen un objetivo único consistente en evitar la doble imposición. Esto genera el incremento de inversión en los países que han suscrito alguno de los convenios propuestos por las organizaciones antes señaladas. Es así como la renta generada será gravada de forma parcial o exonerada por parte de uno de los países en la medida que no se le gravará excesivamente como consecuencia de las actividades económicas realizadas en ambos, lo que depende directamente de los acuerdos o alcances de cada convenio.

Además de lo expuesto, y señalado por la OCDE así como por la ONU, la suscripción de este tipo de convenio genera seguridad jurídica a los inversionistas o personas que llevan su capital a países con CDI suscritos, toda vez que de antemano se tiene certeza sobre los alcances o a la imposición a la cual se están sometiendo, lo que les permite evaluar la conveniencia o

Claudia Trujillo Gutierrez

no de colocar un determinado capital o realizar operaciones o transacciones en determinado país.

Por otro lado, en ambos modelos hay pequeñas diferencias, advirtiendo que el Modelo ONU resalta la imposición de la fuente, es decir, mantiene una mayor proporción de ingresos tributarios para el Estado de la fuente (país en el cual se realiza la actividad de la inversión). A diferencia del otro tipo de convenio (OCDE), en el cual se le brinda mayor protagonismo al estado de la residencia, el cual podría corresponder al país del inversor.

Entre los temas que son negociados a través de un CDI, encontramos el ámbito de aplicación (personas comprendidas e impuesto comprendido), definiciones (definiciones generales), imposición de las rentas (renta de bienes inmuebles, beneficios empresariales, transporte terrestre, marítimo y aéreo, empresas asociadas, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, servicios personales independientes, servicios personales dependientes, participaciones de consejeros, artistas y periodistas, pensiones, funciones públicas, estudiantes, otras rentas), imposición sobre el patrimonio, métodos para evitar la doble imposición (exención e imputación), disposiciones especiales (no discriminación, procedimiento de acuerdo mutuo, intercambio de información, agentes diplomáticos), y disposiciones finales (entrada en vigor, denuncia y cláusula final).

Juntamente con la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, se ha producido el Treaty Shopping, una circunstancia que genera un perjuicio a la recaudación de los estados contratantes, que considero como el aspecto negativo de los referidos convenios y que desarrollaremos a continuación.

1.3.1. Treaty Shopping

La OCDE señaló que los tratados bilaterales han servido para prevenir la doble tributación y así eliminar obstáculos en el comercio de bienes y servicios, movimientos de capital, tecnología. No obstante, adicionalmente menciona que dicha circunstancia ha dado pie a que se produzca un abuso de los referidos convenios, fenómeno llamado Treaty Shopping (OCDE, 2024). En palabras de la OCDE, el Treaty Shopping implica que una persona acceda indirectamente a los beneficios de un tratado fiscal entre dos jurisdicciones, sin ser residente de una de esas jurisdicciones. Hay una gran cantidad de

Revista Peruana de Derecho Internacional. ISSN: 0035-0370 / ISSN-e: 2663-0222

Tomo LXXIV. Enero-Abril 2024, N°176, pp. 151-171.

Recepción: 21/01/2024. Aceptación: 04/03/2024. DOI: <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>

acuerdos que permiten que una persona intente obtener beneficios como residente de una jurisdicción sin serlo, debido a que dicha jurisdicción pertenece a un Estado que es parte de un acuerdo fiscal (OCDE, 2024).

Por tanto, de conformidad con lo expuesto, el Treaty Shopping es considerado una práctica por la cual se busca la reducción de la imposición fiscal por parte de un tercero -que no cumple con los criterios establecidos por los estados contratantes de un CDI- logrando beneficiarse de los efectos del referido convenio o la aplicación de éste. Podemos entonces, señalar que el Treaty Shopping es la aplicación indebida de los convenios.

A modo de ejemplo: la empresa X ubicada en el País C (No contratante), crea una persona jurídica de fachada en el País B; advirtiendo que el País B y el País A han suscrito un CDI. La empresa X lo efectúa con la finalidad de beneficiarse de los efectos o aplicación del CDI, como la aplicación una tasa reducida al impuesto resultante.

El Treaty Shopping es una preocupación de BEPS de la OCDE, en sus siglas en inglés significa Base Erosión And Profit Shifting, traducido significa erosión a las bases imponibles y traslado de beneficios. El BEPS se encuentra relacionado al fenómeno en el cual las empresas multinacionales aprovechan las discrepancias existentes a nivel de normas tributarias internacionales procurando el traslado de beneficios a países de baja o nula imposición. Este no es un efecto deseado como consecuencia de la suscripción de un CDI, sino todo lo contrario, puesto que el objetivo es que los beneficios sean aplicables en estricto a los Estados Contratantes y no que el beneficio alcance a un tercero, no residente los estados contratantes o que este tercero logre un beneficio indirecto. En ese sentido, y con la finalidad de evitar el Treaty Shopping, la Acción 6 de la BEPS, compromete a los estados contratantes a incluir dentro de los convenios disposiciones contra el Treaty Shopping.

2. CONVENIOS SUSCRITOS POR EL PERÚ

De los modelos detallados previamente y que actualmente existen a nivel mundial, el Perú ha tomado de referencia el Modelo OCDE para la negociación de los convenios.

Revista Peruana de Derecho Internacional. ISSN: 0035-0370 / ISSN-e: 2663-0222

Tomo LXXIV. Enero-Abril 2024, N°176, pp. 151-171.

Recepción: 21/01/2024. Aceptación: 04/03/2024. DOI: <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>

Claudia Trujillo Gutierrez

El Perú ha suscrito alrededor de 10 convenios con países como Chile, Canadá, Brasil, Estados Unidos Mexicanos, República de Corea, Confederación Suiza, Portugal, la Comunidad Andina. Adicionalmente, es parte de la Convención para homologar el Tratamiento impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble imposición suscrito entre los Estados parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacifico.

En el Cuadro 1 se detallan los países con los cuales el Perú ha suscrito convenios, así como la fecha de suscripción y de entrada en vigor de estos.

Cuadro 1. Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Perú

Convenio	Suscrito	Aplicable desde
Chile	08.06.2001	01.01.2004
Canada	20.07.2001	01.01.2004
Comunidad Andina*	04.05.2004	01.01.2005
Brasil	17.02.2006	01.01.2010
Estados Unidos Mexicanos	27.04.2011	01.01.2015
República de Corea	10.05.2012	01.01.2015
Confederación Suiza	21.09.2012	01.01.2015
Portugal	19.11.2012	01.01.2015
Japón	18.11.2019	01.01.2022
Convención para homologar el Tratamiento impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble imposición suscrito entre los Estados parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacifico.	14.10.2017	01.01.2024

* Comunidad Andina (Decisión 578), la cual es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Aplica principalmente a los siguientes: En Bolivia (Impuesto a la renta), en Colombia (Impuesto a la renta), en el Ecuador (Impuesto a la renta), en el Perú (Impuesto a la renta), en Venezuela (Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales).

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas. (2024). Convenios para evitar la doble imposición. https://www.mef.gob.pe/es/?id=302&option=com_content&language=es-ES&view=article&lang=es-ES.

Elaboración: propia con información actualizada al 15.03.2024.

Revista Peruana de Derecho Internacional. ISSN: 0035-0370 / ISSN-e: 2663-0222

Tomo LXXIV. Enero-Abril 2024, N°176, pp. 151-171.

Recepción: 21/01/2024. Aceptación: 04/03/2024. DOI: <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>

A pesar de lo observado en el Cuadro 1, esta cantidad de convenios es mínima puesto que solo superamos en número a los convenios suscritos por Bolivia y Paraguay, a diferencia del caso de Chile, que cuenta con una cantidad bastante alta como se puede apreciar en el Cuadro 2.

Cuadro 2. Convenios suscritos por países sudamericanos

Países	Total de convenios
Chile	37
Venezuela	31
Brasil	30
Argentina	18
Uruguay	15
Ecuador	13
Colombia	10
Perú	10
Bolivia	6
Paraguay	2

Elaboración: propia

Los países con los cuales Chile ha suscrito un CDI se encuentran Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, China, Corea del Sur, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, India, Italia, Japón, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Uruguay, Emiratos Árabes Unidos.

Cuadro 3. Convenios suscritos por Chile

País	Fecha de Aplicación en Chile	Documentos Relacionados
Argentina	01.01.2017	Circular N° 27 de 2019. Cláusula nación más favorecida.
Australia	01.01.2014	Circular N° 27 de 2019. Informa rebaja de tasa.

Claudia Trujillo Gutierrez

País	Fecha de Aplicación en Chile	Documentos Relacionados
Austria	01.01.2016	Acuerdo mutuo / Circular N°50 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
Bélgica	01.01.2011	
Brasil	01.01.2004	
Canadá	01.01.2000	Circular N° 8, N°33 y N°62 de 2005. Cláusula de nación más favorecida.
China	01.01.2017	Circular N°50 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
		Circular N° 27 de 2019. Informa rebaja de tasa.
Colombia	01.01.2010	
Corea	01.01.2004	Circular N°8 de 2005. y N°22 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
Croacia	01.01.2005	
Dinamarca	01.01.2005	Circular N°62 de 2005 y N°22 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
Ecuador	01.01.2004	Circular N°50 de 2018 , Circular N°8 de 2005. Cláusula nación más favorecida.
Emiratos Árabes Unidos	01.01.2023	
España	01.01.2004	Circular N°50 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
Estados Unidos de América	01.01.2024 *vigencia desde 19.12.2023	
Francia	01.01.2007	Circular N° 27 de 2019. Cláusula nación más favorecida.
India	01.01.2023	
Irlanda	01.01.2009	Circular N°22 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
Italia	01.01.2017	Circular N° 5 de 2020. Cláusula nación más favorecida.
Japón	01.01.2017	Circular N° 27 de 2019. Informa rebaja de tasa.
Malasia	01.01.2009	
México	01.01.2000	Circulares N°s 8 y 62 del 2005 y 42 de 2017. Cláusula nación más favorecida.

País	Fecha de Aplicación en Chile	Documentos Relacionados
Noruega	01.01.2004	Circular N°8 de 2005. Cláusula nación más favorecida.
Nueva Zelandia	01.01.2007	
Países Bajos	01.01.2023	
Paraguay	01.01.2009	
Perú	01.01.2004	
Convenio, Protocolo y Protocolo modificatorio		
Polonia	01.01.2004	Circular N° 8 de 2005. y N°22 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
Portugal	01.01.2009	
Reino Unido	01.01.2005	Circular N°22 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
República Checa	01.01.2017	Circular N°22 de 2018. Cláusula nación más favorecida.
Rusia	01.01.2013	
Sudáfrica	01.01.2017	
Suecia	01.01.2006	Circular N° 27 de 2019. Cláusula nación más favorecida.
Suiza	01.01.2011	Acuerdo Mutuo 25 de junio 2018. Versión Español, English.
Tailandia	01.01.2011	
Uruguay	01.01.2019	

Fuente: Servicio de impuestos internos. (2023). Convenios Tributarios Internacionales/ International Tax Conventions. https://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html

De la información proporcionada en el Cuadro 3 sobre los convenios suscritos por Chile, se puede desprender el efecto positivo que generaría en la inversión extranjera, en la medida que a través de dichos instrumentos jurídicos internacionales se ha reducido la doble tributación.

*Revista Peruana de Derecho Internacional. ISSN: 0035-0370 / ISSN-e: 2663-0222
Tomo LXXIV. Enero-Abril 2024, N°176, pp. 151-171.*

Recepción: 21/01/2024. Aceptación: 04/03/2024. DOI: <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>

Claudia Trujillo Gutierrez

De acuerdo a un estudio efectuado respecto a los convenios para evitar la doble imposición de Chile, se precisó que uno de los objetivos es promover un reducido gravamen de la inversión extranjera, esto es, procurar la importación de capitales extranjeros. Es necesario precisar que -para lograr tal fin- Chile se acogió al Modelo de la OCDE que prioriza el pago en el país de la residencia (Rojas, 2021). Así, entre los aspectos que se habrían considerado previos a la aprobación de los referidos convenios, se consigna: “(...) a. Eliminar la doble imposición internacional a la que estén afectos los contribuyentes que desarrollan actividades transnacionales entre los Estados contratantes, b. Asignar los respectivos derechos de imposición entre los Estados contratantes. c. Otorgar estabilidad y certeza a dichos contribuyentes, respecto de su carga tributaria total y de la interpretación y aplicación de la legislación que les afecta. d. Establecer mecanismos que ayuden a prevenir la evasión y elusión fiscal por medio de la cooperación entre las administraciones tributarias de ambos Estados contratantes y proceder al intercambio de información entre ellas. e. Proteger a los nacionales de un Estado contratante, que inviertan en el otro Estado contratante o desarrollen actividades en él, de discriminaciones tributarias. f. Establecer, mediante un procedimiento de acuerdo mutuo, la posibilidad de resolver las disputas tributarias que se produzcan en la aplicación de las disposiciones del convenio” (Rojas, 2021).

Los aspectos señalados por Rojas son de importancia para el inversionista en la medida que no contarán con una doble imposición y habrá certeza respecto a su capital y retorno del mismo, así como con las tasas que les aplicaran y las rentas que se encuentran gravadas. En suma, los CDI generan seguridad jurídica respecto a lo contemplado y lo regulado en cada acuerdo.

En atención a los aspectos a considerar para la suscripción de los convenios, se debe resaltar que éstos tendrán como efecto una menor recaudación a corto plazo, debido quizá, por la exención del cobro del impuesto por parte de un estado contratante, pero, por otro lado, se estimularía el aumento de la inversión extranjera.

Según los datos plasmados en el estudio de Rojas, “(...) La mayor inversión extranjera esperada por Chile para el año 2019, representaba el

Revista Peruana de Derecho Internacional. ISSN: 0035-0370 / ISSN-e: 2663-0222

Tomo LXXIV. Enero-Abril 2024, N°176, pp. 151-171.

Recepción: 21/01/2024. Aceptación: 04/03/2024. DOI: <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>

51.4% del PBI mundial” (2021). Del estudio efectuado a los convenios suscritos por Chile bajo el Modelo OCDE, se puede advertir que si bien la suscripción implicó una menor recaudación fiscal, a su vez implicó una mayor colocación de capitales, lo que redundará en el incremento de la recaudación a largo plazo.

En el caso peruano, conforme se ha detallado previamente, hay un número reducido de convenios, por lo que es necesario identificar la razón o situación que obstaculiza la suscripción de los mismos con el fin de impulsar la inversión en nuestro país. Uno de los aspectos que deben ser evaluados es la pertinencia de mantener una imposición compartida o eximir el cobro de la renta generada a favor del Estado de residencia del inversionista, lo que puede implicar una menor recaudación a corto plazo conforme ocurrió en el caso de Chile. No obstante, un efecto positivo a largo plazo, es la recaudación que generarían las nuevas inversiones en el país toda vez que con el tiempo el Perú se convertiría en una buena opción debido a sus condiciones fiscales para los capitales extranjeros.

Por tanto, ante la pregunta planteada en el título de este trabajo: *¿Es necesario suscribir convenios para evitar la doble imposición?* Considero que que la respuesta es afirmativa, toda vez que nos devendríamos en un país atractivo para los inversionistas que cuenta con herramientas tributarias cuya finalidad es evitar la doble grabación de la ganancia. A través de los convenios se puede aplicar una tasa reducida o eximir de la imposición de determinada renta por uno de los estados contratantes, además se produciría el efecto positivo del ingreso e incremento de capitales o inversiones extranjeras, lo que reeditarán a largo plazo en beneficio de nuestra economía.

Con relación al número de convenios para evitar la doble imposición como herramienta para atraer inversiones, llama la atención la reducida cantidad de convenios suscritos por el Perú (sólo 10) a diferencia de Chile (que cuenta con 37 convenios). Respecto a dicho escenario, el profesor Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro precisó que el Perú siempre ha tenido temor a la suscripción de CDI, pero considera que se basa más en la falta de conocimiento, dado que -en su experiencia- la suscripción de los mismos no es una frivolidad sino por el contrario, resultan necesarios por la incidencia que tiene en la inversión. Los inversionistas evalúan si nuestro país cuenta

Claudia Trujillo Gutierrez

con CDI y, al no tenerlos, definitivamente prefieren optar por Argentina, Brasil o Chile.

En su opinión, el profesor Gildemeister precisa que -además de brindar seguridad jurídica a las inversiones extranjeras- nadie podría invertir en un Estado que no ha suscrito CDI. Sumado a ello, existe el cambio permanente de las normas y la inestabilidad política en la región (Gestión, 2023).

Con el fin de ilustrar la razón por la cual el Perú no tiene suficientes convenios para evitar la doble imposición, el profesor Gildemeister dio relato a una situación producida en torno a la suscripción del CDI entre Perú y España. Él manifestó que cuando el tratado fue remitido al congreso peruano específicamente a la Comisión de Economía- no fue aprobado. Al consultar los motivos fue informado de que no había un asesoramiento adecuado que permitirá a las autoridades legislativas conocer y tomar conciencia de las bondades de los CDI en la economía nacional y las inversiones extranjeras. En ese sentido, es importante la preparación técnica y comprensión de este tipo de herramientas.

De lo expuesto, los convenios para evitar la doble imposición son instrumentos internacionales necesarios del cual se valen los países, en la medida que a través de ellos se pactan las condiciones a la que llegan los estados contratantes con el fin que- en atención a la potestad tributaria- puedan estos gravar de forma compartida la renta generada por los inversionistas como parte de las actividades económicas que realicen o eximirlos del pago.

Si, por una parte, uno de los estados acepta que el otro estado contratante o el estado de la residencia del inversor grave preferentemente a éste, podría implicar una menor recaudación fiscal a corto plazo, pero redituará ello en el incremento de un mayor número de inversionistas, lo que incide positivamente en la economía y a largo plazo en la recaudación propiamente dicha.

Sin embargo, el efecto positivo de los convenios no ha sido comprendido enteramente, ello debido quizá a la falta de conocimiento y poco interés en estas herramientas tributarias, lo que ha generado que no se impulse la suscripción de dichos convenios cuyo resultado es el que tenemos en la actualidad, esto es, que el Perú cuente pocos CDI suscritos y no sea

Revista Peruana de Derecho Internacional. ISSN: 0035-0370 / ISSN-e: 2663-0222

Tomo LXXIV. Enero-Abril 2024, N°176, pp. 151-171.

Recepción: 21/01/2024. Aceptación: 04/03/2024. DOI: <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>

considerado como opción para los inversionistas y la colocación de sus capitales.

Ante este panorama, considero que para revertir dicha situación y convertirnos en un imán de inversiones, resulta de suma importancia un plan de acción para incrementar el número de convenios, así como la capacitación de nuestros representantes sobre esta materia y la incidencia de los mismos en nuestra economía. Igualmente, es necesaria la formación de personal especializado con el fin de estudiar la viabilidad y conveniencia de suscribir los CDI con países que ofrezcan un mayor número de exportación de capitales, esta tarea implica hacer un mapeo de inversiones, analizar legislación tributaria comparada, intercambiar experiencias y negociar considerando los mejores beneficios para el país, entre otros aspectos que nos conduzcan a la suscripción exitosa de un CDI.

CONCLUSIONES

1. El incremento de las transacciones económicas internacionales ha generado que los países suscriban convenios para evitar la doble imposición, a través de los cuales los estados contratantes gravan parcialmente determinada renta o uno de ellos se exime del cobro de impuesto que resulte de ella, lo que no implica que no se grave la renta generada o exima de alguna imposición por parte de ambos estados contratantes a la vez.
2. La doble imposición puede ser jurídica, en la cual surge respecto de un hecho imponible por el mismo ejercicio en dos estados diferentes y, por lo tanto, ambos consideran que tienen potestad sobre la renta generada. Por otra parte, la doble imposición también puede ser económica, en cuya circunstancia una misma transacción económica se encuentra gravada en dos o más estados durante el mismo periodo de tiempo, pero en diferentes contribuyentes.
3. Los convenios para evitar la doble imposición son herramientas internacionales a través de los cuales los estados acceden con la finalidad de evitar o eliminar la doble imposición internacional en materia tributaria, valiéndose para ello de diversos métodos que

Claudia Trujillo Gutierrez

- los estados contratantes han acordado. Los referidos convenios prevalecen sobre la legislación interna de los países contratantes.
4. Tanto la OCDE como la ONU han elaborado un modelo de Convenio para evitar la doble imposición, a lo cuales se les denomina Modelo OCDE y Modelo ONU, los cuales reflejan un esfuerzo para eliminar la doble tributación, así como también se procura fomentar la inversión, toda vez que alguno de los estados contratantes deja de efectuar el cobro de impuestos o efectúa el cobro de forma compartida, esto es de forma reducida.
 5. El Treaty Shopping implica el uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición, a través del cual un tercero ajeno a los estados contratantes busca beneficiarse con los efectos del referido convenio, esto es, busca beneficiarse de una menor imposición.
 6. El Perú ha suscrito alrededor de 10 convenios para evitar la doble imposición. Entre países con los cuales se ha suscrito el referido convenio se encuentra Chile, Canadá, Brasil, Estados Unidos Mexicanos, República de Corea, Confederación Suiza, Portugal, así como también ha suscrito un convenio con la Comunidad Andina y la Convención para homologar el tratamiento impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos entre los Estados parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico.
 7. Entre los objetivos de los convenios para evitar la doble imposición, se enfatiza que es promover la inversión extranjera entre aquellos países que han suscrito un CDI, así como también se determina el derecho de imposición entre los estados contratantes, da certeza respecto a lo pactado y respecto a cuanto es la tasa a aplicar y quien tiene la facultad de cobro; asimismo, los convenios tienen mecanismos para solucionar problemas como lo son los procedimientos de acuerdo mutuo, el intercambio de información, entre otros aspectos.
 8. La suscripción de convenios para evitar la doble imposición es necesario para nuestro país, toda vez que incidirá en un mayor ingreso de capitales extranjeros, lo que reeditarán positivamente en la economía de nuestro país, si bien podría implicar por un lado una

Revista Peruana de Derecho Internacional. ISSN: 0035-0370 / ISSN-e: 2663-0222

Tomo LXXIV. Enero-Abril 2024, N°176, pp. 151-171.

Recepción: 21/01/2024. Aceptación: 04/03/2024. DOI: <https://doi.org/10.38180/rpdi.v74i176.499>

Claudia Trujillo Gutierrez

- OECD. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*. OECD Publishing. Instituto de Estudios Fiscales. <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.
- OCDE. (s.f.). Action 6 Prevention of tax treaty abuse. www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/
- Renée Antonieta, R. A. (2005). Los Convenios Bilaterales para evitar la Doble Imposición suscritos por los países Miembros de la Comunidad Andina con terceros países. Evaluación de la aplicación del Anexo II de la Decisión 40 a los 33 años de su aprobación. *Derecho & Sociedad*, (24), 116-136.
- Renée Antonieta, R. A. (2005). Los Convenios Bilaterales para evitar la Doble Imposición suscritos por los países Miembros de la Comunidad Andina con terceros países. Evaluación de la aplicación del Anexo II de la Decisión 40 a los 33 años de su aprobación. *Derecho & Sociedad*, (24), 116-136. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/16939>
- Rojas Seguel, D. (2021). Efectos de los convenios de la doble tributación sobre la inversión extranjera directa – El caso de Chile. Repositorio Académico de la Universidad de Chile. <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/183411>
- Serrano Antón, F. (2001). *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*. Dialnet. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6422729>
- Servicio de Impuestos Internos. (2024). Convenios para evitar la doble imposición / International Tax Conventions. https://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html
- Velásquez Vainstein, S. (2012). Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/4724>