

Beca de Investigación
CIAT – AEAT
II Edición

Control, determinación y recaudación del impuesto a la renta de no residentes

*Mejores prácticas y
tendencias modernas*

Renée Antonieta Villagra Cayamana

“Control, Determinación y Recaudación del Impuesto a la Renta de No Residentes”¹

Renée Antonieta Villagra Cayamana²

Prólogo

El Derecho Internacional Tributario ha tenido un enorme desarrollo en el mundo en los últimos años, lo cual se manifiesta en la multiplicación de estudios e investigaciones en tal materia, en la participación de los países en los foros internacionales de debate y en la publicación permanente de problemas fiscales internacionales, entre otros. Sin embargo, desde la perspectiva de las administraciones tributarias -no del plano privado, ni académico- surge la necesidad de que los Estados se mantengan a la vanguardia de los cambios que impone la globalización y el desarrollo de la tributación internacional.

Este trabajo trata de identificar las tendencias de la tributación de no residentes, desde los aspectos de control, recaudación y determinación, como consecuencia de la creciente internacionalización de la economía de todos los países y la creciente interdependencia económica, caracterizada por la movilidad de las personas, los flujos internacionales de capital y las actividades empresariales y profesionales que se desarrollan en los diferentes países.

Lo antes señalado ha forzado a los países a establecer un conjunto de reglas destinadas a ordenar y favorecer el desarrollo de esos intercambios y, por otra, a garantizar la neutralidad de los sistemas impositivos frente a tales procesos, que incluyen posibilidades de mayor recaudación para los países y que a la vez implican una amenaza a las bases imponibles cuando se abusa de los instrumentos legales existentes, se busca resquicios legales para aminorar la carga tributaria o se diseña una normatividad que rompe el esquema de la competencia tributaria saludable.

En tal sentido, el presente trabajo aborda dos grandes temas, la determinación y recaudación de los no residentes, así como las medidas de control y defensivas que los países han implementado.

¹ Esta investigación ha sido patrocinada bajo el Acuerdo de Cooperación Técnica suscrito en Buenos Aires, Argentina, el 19 de abril de 2005, por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). II Edición de la Beca de Investigación del CIAT y la AEAT.

² La autora es funcionario de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) del Perú; sin embargo, las opiniones expresadas en este documento son a título personal y no representan, posición oficial de la citada institución, de la AEAT, o del CIAT.

PRÓLOGO		2
ÍNDICE GENERAL		3
ÍNDICE DE RECUADROS		6
ABREVIACIONES		7
I	INTRODUCCIÓN	8
II	MARCO TEÓRICO	10
2.1	El impuesto a la renta de los no residentes	10
2.1.1	La soberanía de los Estados	10
2.1.2	Los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta	11
2.1.3	Límites discrecionales del “criterio de mínima conexión territorial”	12
2.2	Elementos subjetivos de la tributación de no residentes	14
2.2.1	Calificación de las personas naturales como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes de los extranjeros	14
2.2.2	Calificación de las personas jurídicas como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes de los extranjeros	15
2.2.3	Obtención de rentas con EP	15
2.3	Elementos objetivos de la tributación de no residentes	16
2.3.1	Obtención de rentas sin establecimiento permanente	16
2.3.2	Calificación de las rentas como de fuente	16
2.4	Obligaciones formales de los no residentes	17
2.4.1	Representación de los no residentes	17
2.4.2	Los agentes de retención	18
2.5	El problema de la doble imposición	18
2.5.1	Rentas pasivas	21
2.5.1.1	Dividendos	22
2.5.2	Intereses	22
2.5.3	Regalías o cánones	22
2.5.3.1	Renta compartida	22
2.5.3.2	Definición de regalía – Inclusión del arrendamiento de equipo industrial, comercial y científico	23
2.5.3.3	Definición de regalía – Inclusión de la asistencia técnica	23
2.6	Control de los no residentes	23
2.6.1	Países o territorios de baja o nula imposición	23
2.6.2	Precios de transferencia	24
2.6.3	Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia -	25

	(APAs)	
2.6.4	Procedimientos amistosos	26
2.6.5	Intercambio de información	26
III	METODOLOGÍA	28
3.1	Hipótesis	28
3.2	Variables	28
IV	PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	30
4.1	Elementos subjetivos de la tributación de no residentes	30
4.1.1	Calificación de las personas naturales como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes a los extranjeros	30
4.1.2.	Calificación de las personas jurídicas como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes de los extranjeros	31
4.1.3	Obtención de rentas con establecimiento permanente	32
4.2	Elementos objetivos de la tributación de no residentes	34
4.2.1	Obtención de rentas sin establecimiento permanente – Hecho imponible	34
4.2.2	Calificación de las rentas como de fuente	35
4.2.3	Fuente de las rentas procedentes de exportaciones	39
4.2.4	Cuestiones relacionadas con la calificación de rentas como de determinada “fuente”	40
4.2.5	Noción de territorio	41
4.3	Determinación del impuesto a la renta de los no residentes	41
4.3.1	Base imponible	41
4.3.2	Rendimientos de bienes inmuebles	45
4.3.3	Rentas presuntas	45
4.3.4	Tasas o tipo de gravamen.	47
4.3.5	Casos de exención	51
4.3.6	Tasas especiales contempladas en los CDIs	55
4.3.6.1	Dividendos	56
4.3.6.2	Intereses	57
4.3.6.3	Regalías	58
4.4	Obligaciones formales y gestión tributaria de los no residentes	60
4.4.1	Registro de los contribuyentes	60

4.4.2	Representación de los no residentes	61
4.4.3	Responsable solidario	63
4.4.3.1	Los agentes de retención	64
4.4.3.2	Entidades gestoras – el sustituto	65
4.4.3.3	El depositario	65
4.4.3.4	Custodio	65
4.4.3.5	Fedatario	66
4.4.4	Declaración de las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de EP	66
4.4.5	Ganancia derivada de la venta de inmuebles	71
4.4.6	Regímenes opcionales (España)	72
4.4.6.1	Trabajadores desplazados	72
4.4.6.2	Contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE	73
4.4.7	Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes (España)	73
4.5	Control y medidas antielusivas	75
4.5.1	El problema de la doble imposición	75
4.5.2	Certificados de residencia	78
4.5.3	Países o territorios de baja o nula imposición	82
4.5.4	Problemas vinculados a precios de transferencia	86
4.5.5	Ausencia de un régimen jurídico respecto al procedimiento amistoso	90
4.5.6	Declaraciones Juradas y otras Obligaciones Formales	90
4.5.7	Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia - (APAs)	95
4.5.8	Procedimientos amistosos	95
4.5.9	Subcapitalización	97
4.5.10	El intercambio de información	98
4.5.11	Comprobaciones simultáneas	100
V	CONCLUSIONES	101
VI	PROPUESTAS A FUTURO	104
	ANEXO UNICO	106

ÍNDICE DE RECUADROS

			Pág.
Recuadro 1:	México -	Maquiladoras no consideradas EP	32
Recuadro 2:	España -	Rentas sin EP	34
Recuadro 3:	España -	Instalación o montaje	35
Recuadro 4:	España -	Artistas y deportistas	36
Recuadro 5:	Colombia -	Dividendos de sociedades extranjeras	36
Recuadro 6:	Chile -	Enajenación por un residente de acciones de personas jurídicas del extranjero	37
Recuadro 7:	Argentina -	Instrumentos derivados	38
Recuadro 8:	Colombia -	Constitución de Colombia	40
Recuadro 9:	Bolivia -	Utilidad neta presunta	41
Recuadro 10:	Argentina -	Ganancia neta presunta	41
Recuadro 11:	Perú -	Recuperación de capital invertido	43
Recuadro 12:	España -	Holdings	51
Recuadro 13:	Costa Rica -	Posibilidad de exención por ausencia de crédito en el país de residencia por el impuesto pagado en fuente	53
Recuadro 14:	Chile -	Inscripción de no residentes en el RUT	60
Recuadro 15:	Colombia -	Propósito del registro de no residentes	60
Recuadro 16:	Chile -	Acreditación de la representación en Chile	61
Recuadro 17:	España -	Nombramiento de representantes	61
Recuadro 18:	España -	Responsable solidario	62
Recuadro 19:	España -	Declaración del impuesto por rentas obtenidas sin mediación de EP	66
Recuadro 20:	Argentina -	Certificado de retención	68
Recuadro 21:	Argentina -	Determinación semestral	69
Recuadro 22:	Argentina -	CDIs e inversión directa	74
Recuadro 23:	Chile -	Emisión de certificados en línea	78
Recuadro 24:	Argentina -	Problemas con la exigencia del Certificado de Residencia	80
Recuadro 25:	España -	Régimen de la TFI	83
Recuadro 26:	España -	La TFI y los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional	83
Recuadro 27:	Argentina -	Documentación e información de personas o entidades vinculadas	91
Recuadro 28:	Perú -	Estudio Técnico de Precios de Transferencia	93
Recuadro 29:	Estados Unidos -	Estadística reciente de APAs	96
Recuadro 30:	Argentina -	Recategorización de las operaciones de crédito	97
Recuadro 31:	Chile -	Exceso de Endeudamiento	97

Abreviaciones utilizadas:

AT	:	Administración Tributaria
AEAT	:	Agencia Española de Administración Tributaria
AFIP	:	Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)
CDI	:	Convenio para Evitar la Doble Imposición
CAN	:	Comunidad Andina
CIAT	:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
DIAN	:	Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (Colombia)
EP	:	Establecimiento permanente
IRNR	:	Impuesto a la renta de no residentes
IFPF	:	Impuesto a la renta de personas físicas
MCOCDE	:	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
MCONU	:	Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas
OCDE	:	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
ONU	:	Organización de las Naciones Unidas
SAT	:	Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.
SII	:	Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII)
SUNAT	:	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Perú)
UE	:	Unión Europea

INTRODUCCIÓN

La soberanía tributaria de los países es incuestionable cuando se trata de la tributación de las personas en función a su capacidad económica, en tal sentido, la aplicación del criterio de residencia resulta del consenso internacional, principalmente desde la perspectiva de los países exportadores de capital. Sin embargo, el principio de tributación en la fuente cobra mayor importancia en los países que no exportan capitales.

Los avances tecnológicos unidos a la movilidad de las personas y capitales hacen imprescindible que la legislación de los países, así como sus prácticas administrativas y de gestión, se adapten permanentemente al dinamismo de las actividades generadoras de renta a efecto de controlar a los no residentes, sin crear trabas, estableciendo un equilibrio adecuado entre el interés de fomentar las inversiones extranjeras y resguardando la recaudación correspondiente.

Por otra parte, no se deben ignorar las novedosas prácticas elusivas internacionales que merman las bases imponibles de los países sin consideraciones de ningún tipo, para lo cual se debe implementar medidas operativas que vayan a la vanguardia de la época y hagan del impuesto a la renta de los no residentes un aspecto susceptible de fácil determinación, recaudación y control.

Debe tomarse en cuenta que la regulación del impuesto a la renta en los países, no se limita a las leyes propias, ya que también la integran los instrumentos legales constituidos por los convenios tributarios internacionales. En tal sentido, por diversas razones, los países tanto desarrollados como en vías de desarrollo, han suscrito CDIs; sin embargo, en el momento de aplicarlos surgen circunstancias que limitan la obtención de los beneficios previstos y, por otra parte, oportunidades para que los contribuyentes evadan el impuesto a la renta, triangulen operaciones, etc. En consecuencia, la Administración Tributaria tiene que estar en capacidad de viabilizar la aplicación de tales instrumentos y de afrontar las situaciones abusivas.

Los objetivos de este estudio son:

- Identificar las mejores prácticas implementadas por los países para la determinación, recaudación y control del impuesto a la renta de los no domiciliados, a efecto de su difusión y aplicación por otros.
- Identificar y analizar las tendencias y principales desafíos en el ámbito del tratamiento tributario de los no residentes, en esquemas jurídicos que incluyen los CDIs.

En el presente trabajo se exponen los resultados de la investigación en cinco partes, la primera está referida a los elementos subjetivos de la tributación de no residentes,

en la segunda se exponen los elementos objetivos de la misma, en la tercera parte se aborda la determinación del impuesto a la renta de los no residentes, en la cuarta parte se tratan las obligaciones formales y gestión tributaria de los no residentes y en la última parte se expone lo concerniente al control y medidas antielusivas.

II. MARCO TEÓRICO

1. El impuesto a la renta de los no residentes

Respecto al nacimiento o no del gravamen, el hecho de que el sujeto pasivo sea nacional o extranjero, residente en el país o en el exterior normalmente no tiene trascendencia, cuando el principio jurisdiccional aplicado es el de fuente. En principio, puede decirse que lo gravado es toda renta de fuente nacional y que para configurar el hecho generador de la obligación, la nacionalidad o la residencia del perceptor de la renta es irrelevante.

Sin embargo, como señala Roque García Mullín, esa afirmación no implica que la condición subjetiva del perceptor, y especialmente su residencia, no tenga alta importancia en otros aspectos del gravamen.

1.1 La soberanía de los Estados

La igualdad jurídica de los Estados implica el reconocimiento recíproco de éstos como soberanos en un plano de igualdad, en tal sentido, actúan como titulares de un poder independiente, no subordinando y que, a la vez, es compartido por muchos entes iguales.

La soberanía –en general y no exclusivamente desde el plano tributario- es un atributo del poder del Estado y significa que dicho poder es absoluto. La jurisdicción es un aspecto de la soberanía, un atributo esencial de ella, coexistente, que consiste en el ejercicio del poder soberano del Estado mediante sus órganos de gobierno. La jurisdicción es ejercida en función al territorio y a la nacionalidad³:

1. En el territorio del Estado sobre las personas que en él habitan, tanto nacionales como extranjeros.
2. Respecto de ciertas consecuencias, producidas dentro del territorio por personas que actúan fuera de él
3. Sobre los propios nacionales ubicados en terceros estados.

El territorio es el espacio geográfico sobre el cual el ordenamiento jurídico internacional le reconoce a un Estado la soberanía territorial, que incluye el derecho a disponer plenamente de él y el ejercicio de su jurisdicción exclusiva como atributo esencial de la soberanía⁴.

Ubicándonos específicamente en el plano tributario, la doctrina ha esbozado cuatro teorías sobre los fundamentos de la jurisdicción tributaria de los Estados, las cuales justifican el derecho a gravar a extranjeros, dado que la imposición, en principio, involucra la relación entre el Estado y sus propios súbditos.

³ TEJEIRO, Guillermo, "Aplicación de las normas en el espacio" incluido en el Tratado de Tributación dirigido por Horacio García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

⁴ Ídem Cita 3, Páginas 711 y 712.

En correspondencia a lo expuesto en los párrafos anteriores, la teoría de la soberanía es la que prima, frente a las teorías del realismo o empírica, la ética o retributiva y la contractual, conforme se simplifica a continuación:

- i. La teoría empírica niega la posibilidad de que el Estado pueda ejercer poder fuera de sus fronteras; sin embargo, la realidad demuestra lo contrario.
- ii. La teoría ética, por su parte, encuentra en la tributación una retribución por los beneficios que el contribuyente recibe del Estado; sin embargo, al tener a la justicia como su fundamento, esta teoría involucra conceptos subjetivos que podrían conducir a especulaciones metafísicas alejadas de lo jurídico.
- iii. La teoría contractual que identifica a la tributación como un pago o compensación por los bienes recibidos por el Estado impositor deviene en inconsistente, en tanto en la tributación se prescinde del consentimiento voluntario propio del contrato.

1.2 Los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta

Considerando que las normas jurídicas solo tienen incidencia en quienes alcanza la soberanía del estado que las dicta, los criterios de sujeción del Impuesto a la Renta definen el derecho de un Estado a imponer el citado gravamen en determinadas personas.

En efecto, para que un enriquecimiento calificado abstractamente como “renta” por una legislación genere el impuesto correspondiente, es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país, esto es, que el Estado se atribuya jurisdicción en el sentido de potestad tributaria para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas⁵.

De acuerdo a la doctrina los criterios básicos de sujeción que se reconocen en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales son:

1. Criterio personal o subjetivo: Implica la sujeción al gravamen atendiendo a circunstancias personales de quien participa en la hipótesis de incidencia tributaria.
2. Criterio de la fuente de la renta u objetivo: También conocido como criterio territorial, implica la sujeción a gravamen atendiendo a circunstancias de tipo económico. El derecho a exigir un tributo se fundamenta básicamente en la “pertenencia” de la actividad o bien gravado, a la estructura económica de un determinado país⁶.

La legislación de la mayoría de países establece que los criterios personal y de la fuente se aplican conjuntamente, de modo tal que los domiciliados tributan por sus rentas de fuente mundial; mientras que los no domiciliados tributan por sus rentas generadas en el país de fuente.

La soberanía tributaria de los países no se pone en duda cuando se trata de la tributación de las personas en función a su capacidad económica, en tal sentido, la aplicación del

⁵ GARCIA MULLIN, Roque. “Impuesto Sobre la Renta – Teoría y Técnica del Impuesto”. República Dominicana, 1980, Pág. 35.

⁶ Ídem. Cita 5, Pág. 39.

criterio de residencia resulta del consenso internacional, principalmente desde la perspectiva de los países exportadores de capital; sin embargo, el principio de tributación en la fuente cobra mayor importancia en los países que no exportan capitales

La discusión respecto a la procedencia del gravamen bajo el principio de residencia y el principio de la fuente, ha dado lugar a una amplia doctrina e incluye la perspectiva jurídica y económica; dado que es un tema muy complejo, no ha sido resuelta de forma definitiva hasta hoy; y se mezclan argumentos de eficiencia, en sentido económico, legitimidad en el ejercicio de la jurisdicción tributaria de los Estados frente al derecho internacional, y equidad⁷.

Lo cierto es que la perspectiva varía si se trata de países exportadores e importadores de capital; sin embargo, no existen legislaciones o Estados que unilateralmente renuncien a gravar en fuente, salvo la existencia de acuerdos o convenios bilaterales para evitar la doble imposición e incluso otro tipo de normas. Tal es el caso de la Directiva de la Unión Europea 2003/49/CEE sobre intereses y cánones entre empresas asociadas, en la cual ha primado el criterio de la residencia.

Debe notarse; sin embargo, el creciente cuestionamiento respecto al gravamen por renta de fuente mundial⁸, llegando a afirmar algunos especialistas que los países están demostrando una tendencia al gravamen territorial⁹.

1.3 Límites discrecionales del “criterio de mínima conexión territorial”

Los límites discrecionales sobre los cuales se interpreta el criterio de mínima conexión territorial son amplios; no obstante el ejercicio irrazonable de la jurisdicción tributaria sobre los no residentes podría ser impugnado como una violación del derecho internacional, tanto por el contribuyente, como por el Estado de la nacionalidad de éste.

La limitación más importante impuesta por el derecho internacional es el principio en virtud del cual un Estado no puede ejercer actividad administrativa alguna en territorio de otro Estado, salvo el permiso especial concedido por este último.

En tal sentido, a un Estado no le estaría permitido enviar funcionarios u otras personas a un país extranjero, con el propósito de recoger información relevante a los fines tributarios, o certificar el contenido de las declaraciones juradas de un contribuyente, o cobrar impuestos, aún en el supuesto de que alguna de esas actividades fueran encaradas a requerimiento expreso del contribuyente que se trate¹⁰.

⁷ Ídem Cita 3, Página 747.

⁸ Fernando Serrano Antón hace un recuento breve pero completo sobre el debate entre los principios de renta de fuente mundial y territorial en las páginas 13 a 16 de su estudio “Reformulación de los principios de sujeción fiscal ¿Hacia la unificación del derecho tributario para residentes y no residentes?”.

⁹ Ver FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad”, Crónica Tributaria Nº 100, Madrid - 2001, Páginas de la 53 a la 60.

¹⁰ Ídem Cita 3, Página 723.

Debe notarse; sin embargo, que existe la tendencia de los Estados a solicitar y brindar colaboración administrativa, puesta de manifiesto con la suscripción de Acuerdos de Asistencia en la Recaudación. Asimismo, el MCOCDE en su modificación efectuada el año 2003 ha incluido el artículo 27 denominado asistencia en la recaudación de impuestos.

El citado artículo prevé que los Estados Contratantes deberán prestarse asistencia uno al otro en la recaudación de acreencias tributarias¹¹, la cual no está restringida por razones de residencia o tributos cubiertos por el CDI y faculta a las autoridades competentes de los Estados Contratantes para que por acuerdo mutuo establezcan el modo de aplicación de la asistencia en la recaudación.

En tal sentido, cuando una acreencia tributaria de un Estado Contratante es exigible bajo las leyes de ese Estado y es adeudado por una persona, quien, en ese momento, no pueda bajo las leyes de ese Estado, impedir su recaudación, aquella acreencia tributaria, debe, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, ser recaudada por la autoridad competente del otro Estado Contratante. Esa acreencia tributaria debe ser recaudada por aquel otro Estado de acuerdo con las disposiciones de sus leyes aplicables a la exigibilidad y cobranza de sus propios impuestos como si la acreencia tributaria fuera una acreencia tributaria de aquel otro Estado. Se incluye la adopción de medidas cautelares.

Conforme al artículo 27 del MCOCDE la acreencia tributaria aceptada por un Estado Contratante no se sujeta a los límites de tiempo, ni a la prelación aplicable a las acreencias tributarias bajo las leyes de aquel Estado. Se prevé también que las impugnaciones respecto a la existencia, validez o la cantidad de la acreencia tributaria de un Estado Contratante, no deben ser llevadas ante las cortes u entes administrativos del otro Estado Contratante.

Debe tenerse en cuenta que la asistencia en la recaudación no imponen en un Estado Contratante la obligación de:

- a) Llevar a cabo medidas administrativas que difieran de las leyes y prácticas administrativas de aquel o el otro Estado Contratante;
- b) Llevar a cabo medidas que contraríen el orden público;
- c) Prestar asistencia si el otro Estado Contratante no ha agotado todas las medidas razonables de cobranza y conservación, dependiendo el caso, bajo sus leyes o prácticas administrativas.

Por su parte la Organización de las Naciones Unidas (ONU) acordó la incorporación del citado artículo a su Modelo de Convenio en la Segunda Reunión del Comité de Expertos dado que uno de los varios temas que tiene a su cargo el Comité, es la revisión del

¹¹ Conforme al numeral 2 del artículo 27 del MCOCDE el término “acreencias tributarias” para efectos del citado artículo significa una cantidad adeudada respecto a impuestos de cualquier clase y descripción en los Estados Contratantes, o de sus subdivisiones políticas o autoridades locales, siempre y cuando la imposición antes señalada no sea contraria al CDI o a cualquier instrumento del cual los Estados Contratantes sean partes. El término incluye, asimismo, intereses, sanciones administrativas y costos de recaudación o conservación relacionados con tal monto.

MCONU¹². Es preciso resaltar que el Comité fue establecido por el Consejo Económico y Social a través de su Resolución 2004/69, y está constituido por 25 expertos nombrados en virtud a su capacidad personal por un período de cuatro años¹³.

Adicionalmente, es preciso señalar que una de las situaciones en las que existe duda sobre su razonabilidad es la regla CFC¹⁴, la cual tampoco ha sido prohibida y que consiste en atribuir a los accionistas residentes del Estado impositor su parte proporcional de las utilidades del ente en ausencia de una distribución efectiva de utilidades por una compañía extranjera controlada. Cabe señalar que la aplicación de la regla CFC incluso ha sido sugerida como una de las recomendaciones de la OCDE para combatir la competencia tributaria nociva, conocidas como “antiparaíso”¹⁵.

2. Elementos subjetivos de la tributación de no residentes

2.1 Calificación de las personas naturales como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes a los extranjeros

Los nexos que relacionan a un estado con los sujetos pasivos de la obligación tributaria del impuesto a la renta se basan en la residencia, domicilio o ciudadanía. En tal sentido existen diversas normas para atribuir la condición de domiciliado a los sujetos.

En cuanto a las personas naturales, el tratamiento varía según se trate de personas nacionales o extranjeras.

Usualmente las legislaciones contemplan que los nacionales que tengan domicilio en el país de acuerdo con las normas del derecho común se consideran residentes para efecto del Impuesto a la Renta. Tratándose de menores de edad u otros incapaces, se considera que estos domicilian en la residencia habitual de sus representantes legales.

Por su parte, cada Estado define los requisitos que deben reunir los extranjeros para ser considerados residentes. En cuanto a personas físicas o naturales usualmente en base a un criterio objetivo determinado por la estadía o un criterio subjetivo determinado por el deseo de permanencia o la combinación de ambos.

2.2 Calificación de las personas jurídicas como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes a los extranjeros

¹² Los temas a cargo del Comité incluyen: (a) *Treaty Shopping* y el abuso de convenios; (b) Asistencia mutua en la recaudación; (c) Arbitraje tributario internacional; (d) *Earning stripping*; (e) La modificación de la definición de EP; (f) Gravamen de la renta derivada de proyectos de desarrollo.

¹³ Anteriormente los Foros Mundiales de la ONU estaban a cargo de Comités Ad Hoc.

¹⁴ CFC por sus siglas en inglés de *Controlled Foreign Corporation*.

¹⁵ Reporte de la OCDE denominado “*Harmful Tax Competition – An emerging Global Issue*” (Competencia Tributaria Nociva – Un Problema Global Emergente), previo a los reportes “Hacia una cooperación tributaria general: Progresos en la identificación y eliminación de prácticas tributarias nocivas” (Reporte de 2000) y “El Proyecto de OCDE en Prácticas Tributarias Nocivas: Reporte de Progreso al 2001”.

La residencia de las personas jurídicas es determinada por el lugar de creación o constitución, el lugar o sede principal de sus negocios o el lugar o sede del gerenciamiento efectivo.

2.3 Obtención de rentas con EP

Como lo reconoce la doctrina unánimemente, en el plano de las rentas derivadas de actividades económicas, el más relevante entre los elementos desencadenantes de su sujeción será el hecho de que el contribuyente no residente disponga en territorio de otro país de un lugar fijo de actividad o, en suma, que se encuentre en cualquiera de las supuestos que legalmente determinan la existencia de un EP a efectos tributarios.

La existencia del EP constituye un factor definitivo de la soberanía fiscal por lo que la sujeción de las rentas empresariales y profesionales, en su gran mayoría, dependerá de esta circunstancia. Mediando un CDI, la concurrencia o no de EP significará la tributación o no de las rentas empresariales obtenidas por el no residente¹⁶.

La gravabilidad de los activos localizados en el territorio del Estado impositor, pertenecientes a extranjeros no considerados residentes, es consecuencia directa del principio de conexión territorial económica; sin embargo, en la mayoría de casos, la posibilidad de gravar se limita a los intereses económicos de los no residentes localizados dentro del territorio del Estado impositor.

Las personas jurídicas extranjeras pueden ser alcanzadas por gravámenes directos sobre la ganancia atribuible a un EP situados en el Estado impositor como si se tratase de una persona jurídica residente o bajo un concepto similar desarrollado por la legislación interna de cada país.

Usualmente, frente los supuestos contemplados por la legislación interna, si existe un CDI, celebrado bajo el MCOCDE o el MCONU, usualmente escapan a la noción de establecimiento ciertos lugares de actividad que no revisten relevancia, por su carácter meramente auxiliar o preparatorio respecto de la actividad esencial propia de la empresa.

No existe un único principio general de atracción al ámbito del Impuesto a la renta para el caso de no residentes. En cuanto a la renta gravada del EP, se pueden distinguir en las legislaciones dos modalidades de afectación:

1. Afectación del EP por su renta de fuente del país impositor
2. Afectación del EP por su renta de fuente mundial, que implica el gravamen de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

¹⁶ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, "La fiscalidad de los no residentes en España (II): Hecho imponible y supuestos de exención". Manual de Fiscalidad Internacional/ IEF (2004), Pág. 202.

3. Elementos objetivos de la tributación de no residentes

3.1 Obtención de rentas sin EP

La tributación de los no residentes, sin EP, usualmente presenta las siguientes características:

- Tributan por la renta generada en el país en el que está establecido, en la mayoría de los casos.
- Tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen.
- No es posible compensación alguna entre sus rentas.
- No toman en cuenta un período impositivo.
- Se consideran de configuración instantánea, en contraposición a la tributación de los impuestos directos por parte de los residentes.

3.2 Calificación de las rentas como de fuente

A efecto de determinar la fuente, conforme al criterio territorial u objetivo existen diversos factores que pueden ser seleccionados por el legislador para definir la soberanía fiscal efectiva sobre determinado tipo de rentas. A continuación se exponen algunos criterios adoptados por las diferentes legislaciones para los diferentes tipos de renta.

- Situación de la fuente productora: Es una de las principales modalidades del criterio de pertenencia económica, en tanto vincula la fuente de la renta al lugar donde se considera situado físicamente la fuente productora.
- Lugar de la realización o prestación de los servicios: Atribuye la fuente de la renta al lugar donde se ejecuta un servicio o se desarrolla un trabajo personal determinado.
- Lugar de la utilización económica: Tradicionalmente este criterio es aplicable a la renta de capitales, entendiéndose que la renta será de fuente nacional si las prestaciones del capital son utilizadas en el país, lo que implica la colocación financiera del capital en el país. De esta manera la regla de fuente se rige por el lugar donde ocurre el aprovechamiento económico de la fuente de la renta
- Lugar de residencia de la entidad emisora: Este criterio atiende al domicilio o residencia de la entidad que, básicamente, emite valores mobiliarios. Constituye un criterio formal que facilita la ubicación de la fuente generadora de la renta.
- Del pago (o residencia del pagador): Constituye un criterio complementario a los antes expuestos y éste somete a gravamen los rendimientos obtenidos cuando son satisfechos por alguna persona que es domiciliada en territorio nacional. En general, se aplica este criterio cuando la persona que paga la renta, está comprometida en una operación trilateral.
- El uso del mercado: Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas sin mediación de EP que sean realizadas o estén localizadas en el país, tendrán su

fuelle en este territorio por el hecho del ejercicio de tal explotación económica¹⁷. La característica de este criterio es la ausencia de presencia material o física en el mercado del consumidor.

La citada regla mantiene un problema conceptual referido a la posibilidad de entenderse producida una renta correspondiente a una actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia de un titular con poder de gestión sobre la empresa. El sustento sería que la actividad económica del no residente se valora por su naturaleza y alcance preexistente, antes de la realización de la misma en el territorio¹⁸.

4. Obligaciones formales de los no residentes

4.1 Representación de los no residentes

El fundamento de la responsabilidad tributaria es la garantía del pago de la deuda tributaria. La AT debe prever los mecanismos y procedimientos para que pueda lograr sus objetivos vinculados a la recaudación tributaria en los supuestos en los que no es posible cobrar los tributos directamente de los deudores principales de los mismos. La finalidad garantizadora, evidenciada en las normas jurídicas que determinan los supuestos de responsabilidad tributaria, es que junto a la sujeción del patrimonio del sujeto pasivo, queda involucrado el patrimonio del responsable.

La doctrina coincide en que el hecho de que los responsables tributarios se encuentren comprendidos junto a los demás obligados tributarios, tiene como sustento los requerimientos del fisco de obtener seguridad sobre el cobro de la deuda tributaria.

Como afirma el profesor Rodríguez Bereijo “la especial naturaleza de la obligación tributaria, el particular interés jurídico protegido, así como la trascendental función-fin que cumple, que no es otra que hacer concurrir a la cobertura de los gastos públicos a todos los que de algún modo están interesados en la existencia y funcionamiento del Estado, hace que el ordenamiento jurídico tenga una especial preocupación por la efectividad práctica de los tributos, disponiendo los medios de tutela tendentes a asegurar su adecuado y exacto cumplimiento”¹⁹.

En la mayoría de países están obligados a designar representantes las sociedades extranjeras que efectúen inversiones o que abran agencias o sucursales en el país, así

¹⁷ Nótese que bajo este criterio puede entenderse producida una renta de actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia del titular con poder de gestión sobre la empresa.

¹⁸ ROSEMBUJ, Tulio. “Derecho Fiscal Internacional”. Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas. Primera edición, Buenos Aires, 2003.

¹⁹ RODRIGUEZ BEREIJO, A. “Las garantías del crédito tributario”, Civitas, REDF, Núm. 30, p. 181, citado por MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, “Los Responsables Tributarios” Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid 1994, p. 42.

como las personas que no tienen residencia ni domicilio y que tienen patrimonio y/o inversiones en el país.

Usualmente el representante debe tener poder suficiente para efectuar las gestiones y declaraciones que sean necesarias ante la AT, así como para ser notificado y citado por éste a nombre de la sociedad no residente.

4.2 Los agentes de retención

Las legislaciones han establecido la retención definitiva como mecanismo de pago del impuesto a la renta de los no domiciliados. Se considera que la retención en la fuente es definitiva, cuando no está sujeta a reliquidación futura, en tales casos, en puridad lo que se está configurando es un impuesto de tipo real, al producido de una determinada fuente, sin consideración a las características personales del perceptor.

La doctrina atribuye a la retención definitiva un hecho generador que no es duradero sino instantáneo, y en el cual se grava una manifestación parcial y fragmentaria de capacidad contributiva. Por ello se afirma que el impuesto a la renta de los no residentes o no domiciliados es de configuración inmediata, a diferencia del impuesto a la de los residentes cuya configuración es anual.

Los agentes de retención son aquellos sujetos que realicen pagos a beneficiarios de rentas residentes en el exterior y se constituyen en obligados cuando éstos hubiesen realizado pagos, abonos en cuenta o puesta a disposición. Usualmente son responsable solidarios con dichos extranjeros hasta por el monto de los impuestos causados por dichos pagos así como por los accesorios correspondientes.

5. EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

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

Dependiendo de los factores de vinculación que cada Estado haya elegido en virtud a su "ius imperium", los conflictos jurisdiccionales que se presentan pueden ser tanto por el uso de criterios diferentes como por el uso de uno similar pero con contenido diverso²⁰.

²⁰

En tal sentido podrían presentarse los conflictos:

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

Adicionalmente, se presenta la doble imposición en las situaciones en las que un país efectúa un ajuste de precios de transferencia por una renta que ha sido sometida parcial o totalmente a gravamen en el otro Estado Contratante.

Los CDIs constituyen un instrumento internacional por el cual los Estados firmantes (obligados) acuerdan:

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

En la actualidad, son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de la ONU²¹ y el de la OCDE²². Ambos modelos están previstos para ser celebrados bilateralmente y reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta, como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, es de notar que el MCONU concede más importancia al principio de la fuente que el MCOCDE, tomando en cuenta la conveniencia de repartir los ingresos con el país que aporta el capital²³.

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

adquisición de la ciudadanía, mientras que otro país podría fijarla en función a la permanencia en determinado lugar.

²¹ La ONU publicó ocho reportes titulados "Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Subdesarrollados" entre 1969 y 1980. Desde el primer reporte, se reconoció que los lineamientos para los Convenios para prevenir la doble imposición de 1963 elaborados por la OCDE eran una guía útil y práctica para las negociaciones tributarias entre los países desarrollados; y era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países desarrollados y en desarrollo, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

En 1974 la ONU publicó una Guía para la celebración de los Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. La guía fue seguida por la publicación en 1979 de un Manual para la Negociación de Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; y en 1980 la ONU emite su Modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal. Después de más de 20 años de vigencia del MCONU 1980, el Comité Directivo aprobó su revisión y actualización en una reunión celebrada en Nueva York del 12 al 14 de abril de 2000. A partir del año 2005 se llevan a cabo reuniones del Comité de Expertos a efecto, entre otros, de actualizar el MCONU.

²² La historia de los modelos de convenios comienza hace setenta años con la Sociedad de las Naciones. A través de su Comité de Asuntos Económicos, este organismo enfocó el problema de la doble tributación y emitió un primer modelo de convenio. Más adelante, durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la misma que se convirtió posteriormente en la OCDE. El convenio modelo generado por la OCDE, con enmiendas y comentarios que se actualizan cada año, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales.

²³ Según lo expuesto expresamente en el numeral 17 de la Introducción del MCONU sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Naciones Unidas Nueva York, 2002, página xiv.

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

Debe tenerse en cuenta que las disposiciones contenidas en un convenio son compatibles con las disposiciones de la legislación interna sobre la materia y que, por tanto, si la legislación interna del Estado de residencia estableciera un mecanismo de eliminación de la doble imposición que mejora el mecanismo establecido en el propio CDI, serán de aplicación las disposiciones de la normativa interna al respecto”²⁴.

Adicionalmente, los convenios establecen los procedimientos que, de mutuo acuerdo, las autoridades tributarias utilizarán para evitar la doble tributación en los casos de disputa, se incluye acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes, así como asistencia en la recaudación de impuestos²⁵.

En Latinoamérica, donde el uso de los tratados tributarios es un fenómeno reciente, la legislación interna ha sido tan importante como los convenios en la reducción de la base imponible de las retenciones en pagos a partes extranjeras.²⁶ Sin embargo, la experiencia ha demostrado que las medidas unilaterales para eliminar la carga tributaria excesiva y armonizar la renta imponible son insuficientes e inadecuadas y que el arreglo satisfactorio de conflictos tributarios es posible solamente a través de tratados entre los dos países involucrados. Un CDI permite un grado de ajuste mutuo que no es posible bajo esquemas reglamentarios menos flexibles.

5.1 Rentas pasivas

En el conflicto entre el gravamen por el país de la fuente o por el estado de residencia, el compartir el impuesto constituye una clase especial de compromiso. Todos los otros tipos de renta son atribuidos por los modelos de convenio a un estado contratante para su exclusiva tributación conforme a sus tasas íntegras.

El compartir toma en cuenta el conflicto particular de intereses entre el estado de residencia, el cual referirá al hecho de que el capital invertido, o el activo permitido a ser usado, y el estado de fuente, que pone a disposición su infraestructura, fuerza laboral, etc. Sin embargo, el impuesto compartido priva a los países importadores de capital de una oportunidad para promover las políticas económicas por el ofrecimiento de incentivos en el campo del gravamen de dividendos, intereses y regalías.

²⁴ BUSTOS BUIZA, José Antonio, “Los Convenios y Tratados Internacionales en materia de Doble Imposición”, DOC. N.o 9/01

²⁵ El MCOODE en la versión correspondiente a febrero de 2003 incluyó un artículo nuevo correspondiente a la Asistencia en la Recaudación; sin embargo, con anterioridad ya algunos países preveían en sus convenios disposiciones al respecto. En Sudamérica, los CDIs suscritos por Venezuela con Bélgica, Dinamarca, Holanda, Indonesia y Noruega han previsto la asistencia en la recaudación.

²⁶ MC LEESE Jhon; BYRNE Peter; CRUZ M. Salvador; VALENILLA Moisés, Tax Treatment of Foreign Payments in Latin America compared, (Tratamiento Tributario Comparado de los Pagos a Extranjeros en América Latina). (Worldwide Tax Daily-Diario de Tributación Mundial), 3 de febrero de 1997.

5.1.1 Dividendos

Los países en desarrollo básicamente prefieren el principio de imposición de dividendos exclusivamente en el país de la fuente, por lo tanto consideran que la adopción de los porcentajes de la cantidad bruta de dividendos señalados en el párrafo 2 del artículo 10 del MCOCDE, actualmente situados en 5% (por ciento) y 10% (por ciento), ocasionarían grandes pérdidas de recaudación para el país de la fuente. La tasa preferente o menor es aplicable a los dividendos calificados, es decir, a aquellos correspondientes a accionistas que poseen un alto porcentaje del accionariado.

En 1995, la OCDE enmendó el párrafo 2 del artículo 10 y el párrafo 2 del artículo 11 para cambiar “si el receptor es el beneficiario efectivo de los dividendos (intereses)” a “si el beneficiario efectivo de los dividendos (intereses) es un residente del otro estado contratante”. La misma sustitución ha sido sugerida al MCONU, para permitir los beneficios de aquellos artículos al beneficiario efectivo residente en un estado contratante, sin considerar la residencia de cualquier broker o intermediario que recauda la renta en representación del beneficiario y consecuentemente se le niega los beneficios del tratado cuando el beneficiario no es un residente del país contratante, aun si el intermediario que recibe la renta fuera un residente.

5.2 Intereses

De acuerdo con los países en desarrollo el interés debe ser gravado donde fue ganado, esto es, donde el capital fue colocado para su uso. La posición de los países desarrollados es que el país del inversionista debe tener el derecho exclusivo a gravar los intereses, porque esto promovería la movilidad de capital.

El gravamen de intereses tiene un efecto significativo en las economías de los países en vía de desarrollo, porque aparte de su contribución a la recaudación, éste podría reducir el flujo del intercambio extranjero. La mayor parte del préstamo internacional de capital es proveído por bancos y otras grandes instituciones financieras y la imposición de altas retenciones en tales créditos haría la inversión inatractiva para los prestamistas institucionales o incrementaría el costo del préstamo al prestatario (pasando al prestatario la carga impuesta a los intereses).

5.3 Regalías o cánones

5.3.1 Renta compartida

El artículo 12.1 del MCONU establece que ambos, el país de la fuente y el país del receptor del canon o regalía, pueden someter a imposición esa renta, con el reconocimiento apropiado de los gastos involucrados en la producción del canon.

De acuerdo con la posición de los países en vía de desarrollo manifestada durante la elaboración del MCONU, el derecho prioritario de gravar los cánones debe ser dado al país donde se da lugar a la renta, esto es, el país de la fuente.

5.3.2 Definición de regalía – Inclusión del arrendamiento de equipo industrial, comercial y científico

En 1992 la OCDE suprimió las palabras “o por el uso de, o el derecho a usar, equipo industrial, comercial y científico”. Además el arrendamiento fue retirado enteramente del artículo 12° y fue asignado al artículo 7°, significando tributación solamente ante la existencia de un EP y aun así solamente la tributación sobre renta neta. También fue sugerida que la revisión a efectuarse del MCONU tome en cuenta la misma modificación.

5.3.3 Definición de regalía – Inclusión de la asistencia técnica

Debido a la falta de regulación expresa de los pagos por concepto de asistencia técnica han surgido muchos desacuerdos; sin embargo, en algunos supuestos se ha incluido dicho concepto dentro del artículo 12° a efecto de garantizar un gravamen mínimo en fuente.

6. Control de los no residentes

6.1 Países o territorios de baja o nula imposición

Las recomendaciones contenidas en el reporte de la OCDE de 1998 varían desde aquellas dirigidas a la legislación interna de cada país hasta el contenido de los CDIs y la intensificación de la cooperación internacional. Se puede afirmar que, salvo la regla de residencia²⁷ por la que se extiende el carácter de residente a una empresa extranjera controlada establecida en países o territorios de baja o nula imposición. En ese sentido las rentas obtenidas por ésta estarían sujetas a los mismos impuestos que afectarían a sus titulares o accionistas residentes en otro país.

El año 2004 la OCDE hizo un relevamiento sobre las medidas defensivas que los países venían utilizando para potencialmente neutralizar los efectos adversos de las prácticas de competencia dañina²⁸, las cuales no difieren mucho de las recomendaciones contenidas en el Reporte de 1998, salvo la regla de residencia²⁹ por la que se extiende el carácter de residente a una empresa extranjera controlada establecida en paraísos fiscales con el efecto de someter a las rentas obtenidas por ésta a los mismos impuestos que afectarían a sus titulares o accionistas residentes en otro país.

Las medidas defensivas identificadas son:

²⁷ Esta recomendación ya no fue recogida en el Reporte de la OCDE del 2000 para aquellos países o territorios de baja o nula imposición que sean identificados como “no cooperadores” en la eliminación de prácticas tributarias nocivas.

²⁸ The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, febrero del 2004. www.OECD.com

²⁹ Esta recomendación ya no es recogida en el Reporte del 2000 para aquellos países o territorios de baja o nula imposición que sean identificados como “no cooperadores” en la eliminación de prácticas tributarias nocivas.

- i. El uso de disposiciones que tienen el efecto de no permitir cualquier deducción, exención, crédito u otras concesiones en relación con todos los pagos sustanciales hechos a personas ubicadas en países o jurisdicciones involucradas en prácticas tributarias dañinas, excepto cuando el contribuyente se encuentra en la capacidad de establecer satisfactoriamente que tales pagos no exceden el precio de libre concurrencia y que corresponden a transacciones de buena fé.
- ii. El uso de provisiones de sub-capitalización restringiendo la deducción de los pagos por intereses a personas ubicadas en países o jurisdicciones involucradas en prácticas tributarias dañinas.
- iii. El uso de provisiones legislativas y administrativas que tienen el efecto de requerir que cualquier residente quien hace un pago sustantivo a una persona ubicada en países o jurisdicciones involucradas en prácticas tributarias dañinas, entra en una transacción con tal persona o posee cualquier interés en tal persona, reporte tal pago, transacción o propiedad a las autoridades tributarias, soportando el incumplimiento a tal requerimiento penalidades importantes por declaración o reporte inexacto o por omisión al reporte de tales pagos.
- iv. El uso de provisiones legislativas permitiendo la tributación de los residentes por cantidades correspondientes a la renta que se beneficia de las prácticas tributarias dañinas que es ganada por las entidades establecidas fuera en las cuales esos residentes tienen un interés y que habrían sido sujetas a impuestos sustancialmente menores o diferidos.
- v. La negación del método de exención o modificación del método de crédito.
- vi. Cuando un país no grava o tiene un impuesto nominal en la mayoría de renta generada allí debido a la existencia de prácticas de competencia dañina, podría no ser apropiado para tal renta, recibir una exención de otra forma prevista para aliviar la doble imposición. Asimismo, debería eliminarse la posibilidad de compensación de tales rentas y deberían implementarse sistemas para verificar que las cantidades solicitadas efectivamente constituyan impuestos acreditables.
- vii. El uso de medidas legislativas que aseguren que la retención de impuestos a tasas mínimas se apliquen a todos los pagos de dividendos, intereses y regalías hechas a beneficiarios efectivos que se benefician de las prácticas tributarias dañinas.
- viii. Finalizar, limitar y no celebrar CDIs.

6.2 Precios de transferencia

A efecto de controlar la tributación de contribuyentes vinculados con empresas no residentes, usualmente a sucursales y establecimientos permanentes de multinacionales, las legislaciones internas de los diferentes países recogen, con diferente grado de detalle, normativa destinada a regular la figura de los precios de transferencia.

A través de los precios de transferencia es posible desplazar bases imponibles del impuesto a la renta de una jurisdicción a otra mediante una política de precios de compra y venta entre sociedades vinculadas. La regulación de precios de transferencia establece la potestad de la AT para realizar un ajuste en la valoración de las operaciones en los casos en los que la declarada se deduce una menor tributación o un diferimiento de la misma.

Lo teóricamente lógico es que se realice un ajuste bilateral, de forma que el resultado sea una correcta valoración de la operación considerada en su conjunto. Cuando los sujetos implicados en las operaciones objeto de comprobación son residentes en distintos países, la Administración actuante solo tienen potestad de actuación sobre aquél sujeto implicado en la operación que reside en su país, con lo que solo se puede practicar lo que se conoce como ajuste unilateral.

La práctica de este ajuste unilateral, es decir, de la correcta valoración de la operación en una sola de las partes implicadas, genera efectos tributarios distorsionantes que conllevan a una base imponible global que no coincide con la real. Para evitar esto, lo normal es que los países al regular su régimen de valoración de precios de transferencia (u operaciones vinculadas), establezcan la posibilidad de solicitar a la AT del otro país implicado que realice el ajuste correspondiente en el otro sujeto pasivo. Esto se logra a través de lo que se conoce como procedimiento amistoso.

Sin embargo, la realidad legislativa de los distintos países no es igual, en tal sentido se pueden identificar los siguientes tipos de países:

- Países que han desarrollado su legislación de precios de transferencia, han implementado las medidas administrativas y la aplican en sus fiscalizaciones.
- Países que han incorporado a su legislación la de precios de transferencia, pero aún no la han implementado y no la aplican en sus fiscalizaciones.
- Países que no han incorporado a su legislación la de precios de transferencia.

El esfuerzo para evitar la evasión internacional debe ser multilateral, de forma que los contribuyentes no se vean tentados al desvío de utilidades; sin embargo, la existencia de países que no cuentan con la legislación de precios de transferencia, convierte en vulnerable la recaudación de los países.

6.3 Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia - (APAs³⁰)

El tema de los APAs está íntimamente relacionado con los acuerdos amistosos, en tanto, cuando interviene más de un Estado, tal es el procedimiento para alcanzar los APAs bilaterales.

El sistema de acuerdos anticipados de precio se plantea como un Acuerdo entre la AT y un grupo empresarial por el que aquella prefija el método de valoración del precio de transferencia que será aplicado a las transacciones entre compañías de la empresa contribuyente.

Si el método prefijado se utiliza correctamente, la empresa quedará libre de ajustes por precios de transferencia durante el período acordado. Aunque este régimen se puede aplicar a nivel interno (APA unilateral), alcanza su máximo interés en los casos en que un

³⁰ APA por sus siglas en inglés (Advanced Pricing Agreement)

grupo multinacional puede alcanzar este tipo de acuerdos con la autoridad fiscal extranjera que tenga jurisdicción fiscal sobre su filial en el exterior (APA bilateral o multilateral).

La ventaja de éste sistema es que los valores y la metodología aprobados por la Administración respecto a las políticas de precios de transferencia propuestos por el sujeto pasivo, no se pondrán en duda con posterioridad.

La suscripción de APAs se materializa en los Estados Contratantes de un CDI a través de un acuerdo amistoso celebrado en virtud del artículo 25 de los CDIs. Si un país no es parte de un CDI, no es posible la celebración de un APA. Esta es una de las razones por las que los contribuyentes empresas multinacionales consideran que un CDI les otorga seguridad jurídica.

6.4 Procedimientos amistosos

Los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones Tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el CDI suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición. Constituye, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios.

En los procedimientos amistosos previstos en los CDIs no existe la obligación de resolver y, de forma coherente, no hay plazo temporal concreto para resolver. El Convenio no obliga a llegar a un resultado sino a la voluntad de alcanzarlo.

6.5 Intercambio de información

El intercambio de información constituye una de las principales herramientas de las administraciones tributarias para el control de la tributación de los no residentes. En el mundo globalizado en el que el comercio se centra en grupos de empresas que operan en diversos países, es sumamente importante que la AT de cada país tenga la posibilidad de intercambiar información.

Si bien el intercambio de información en la actualidad reviste una singular importancia, dada la rápida movilidad de personas y capitales, tal posibilidad siempre estuvo contemplada en los modelos de convenios.

El artículo 26° de los MCOCDE como el MCONU establecen el intercambio de información, en su artículo 26°. Actualmente, sólo el MCOCDE señala que las disposiciones internas referentes al secreto fiscal no pueden constituir obstáculo al intercambio de información.

En virtud del artículo antes citado, las autoridades competentes de los Estados Contratantes están facultados a intercambiar las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en los CDIs o en el derecho interno de los Estados Contratantes.

La cláusula de intercambio de información prevé que las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el CDI, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

Las limitaciones al intercambio de información, están referidas a que en ningún caso la cláusula de intercambio de información podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o las del otro Estado Contratante. Asimismo, no se obliga a suministrar información que no se puede obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otros Estado Contratante. Finalmente, no se está obligado a suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comuniación sea contraria al orden público.

Las disposición sobre intercambio de información prevén también que cuando la información sea solicitada por un Estado Contratante, el otro obtendrá la información a que se refiere la solicitud en la misma forma como si se tratara de su propia imposición, sin importar el hecho de que este otro Estado, en ese momento, no requiera de tal información.

III. **METODOLOGÍA**

3.1 **Hipótesis:**

1. La globalización representada por los avances tecnológicos y la creciente movilidad de las personas y capitales requieren una legislación que promueva la inversión extranjera y permita el adecuado control por parte de las AT.
2. Las prácticas administrativas y de gestión de las AT deben adaptarse permanentemente al dinamismo de las actividades generadoras de renta a efecto de controlar a los no residentes, sin crear trabas, estableciendo un equilibrio adecuado entre el interés de fomentar las inversiones extranjeras y resguardando la recaudación correspondiente.

3.2 **Variables**

- i) La soberanía tributaria de los países se manifiesta en las diferentes legislaciones, entre otros aspectos, en la calificación de las personas naturales como residentes en función a diferentes y variados criterios.
- ii) Los países protegen su recaudación en la fuente al margen de los avances tecnológicos unidos a la movilidad de las personas y capitales
- iii) Existe vulnerabilidad a situaciones de doble imposición por el gravamen en fuente y en el país de residencia.
- iv) La obtención de rentas a través de establecimientos permanentes se somete a un tratamiento similar al de los residentes.
- v) Los países tratan de proteger su recaudación a través de la inclusión de criterios de sujeción diversos para considerar renta propia.
- vi) La determinación del impuesto a los no residentes sobre renta bruta lo convierte en un tributo real excesivo por la desconsideración de gastos y situaciones personales.
- vii) Las tasas de gravamen en fuente aplicables a los no residentes son altas, en la medida que se pretende obtener un nivel de recaudación equivalente al gravamen de los residentes.
- viii) El mecanismo de gravamen a los no residentes es el tradicional, conservador y clásico, por lo que no ha sufrido modificaciones importantes en los últimos años.

- ix) El crecimiento de la red de CDIs en los países, llevado a cabo en los últimos años, denota el interés de los países por brindar seguridad jurídica a los inversionistas.
- x) No existe mayor control por parte de las AT respecto a los no residentes.
- xi) La doble imposición generada por el gravamen en fuente y en residencia se ve solucionada con los CDIs, por lo que es sumamente importante negociarlos y suscribirlos.
- xii) El establecimiento de los precios entre empresas asociadas constituye un problema severo que enfrentan las administraciones tributarias.
- xiii) El establecimiento de “refugios seguros” (*safe harbor rules*) puede poner en riesgo el objetivo del principio de libre competencia.

El enfoque metodológico es el de un estudio comparado del tratamiento de los no residentes, en los aspectos de control, determinación y recaudación del impuesto a la renta de los no residentes. Incluye los aspectos previstos por las legislaciones, así como los aspectos administrativos y de gestión por parte de las administraciones tributarias.

Esta investigación se circunscribe a nueve países iberoamericanos: (1) Argentina; (2) Brasil; (3) Chile; (4) Colombia; (5) Costa Rica; (6) España; (7) Guatemala; (8) México y (9) Perú. La selección de países no corresponde a una selección de estadística representativa; sin embargo, al escoger estos países se trató de reflejar características que pudieran ser comunes a otros países.

Respecto a la muestra de países mencionada se realizó un análisis comparado exhaustivo, mientras que para algunos aspectos específicos se hacen referencias a otros países distintos a los de las muestras.

Para desarrollar esta investigación se emplearon dos fuentes de información:

- i. Revisión de bibliografía, de las legislaciones y sitios web de las administraciones tributarias materia del estudio.
- ii. Encuesta diseñada para obtener información de los nueve países seleccionados, esta herramienta fue canalizada a través del CIAT y de su red de corresponsales en tales países.

IV. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

4.1 ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES

4.1.1 Calificación de las personas naturales como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes a los extranjeros

Respecto al criterio subjetivo, una regla internacionalmente aceptada es que los extranjeros que residen o permanecen en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un período cualquier de doce (12) meses adquieren la residencia o domicilio; sin embargo, tal norma es susceptible de modificaciones en cada legislación. Las variaciones identificadas se refieren al período en el que se computa los ciento ochenta y tres (183) días:

- En los doce (12) últimos meses: Argentina, Brasil y Perú
- En el año calendario: Chile, Colombia
- En el año fiscal: España, Colombia

Las variaciones que se presentan son, entre otras, la permanencia de seis meses, en lugar de los ciento ochenta y tres (183) días. Así por ejemplo, en Chile se considera como residente a toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses de un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos. El SII ha interpretado que dicha permanencia debe ser continua. Una vez reconocida la residencia – sexto mes y un día – la persona tributa con impuestos para residentes.

De la misma forma, en Colombia la residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de seis (6) meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o período gravable.

Es importante resaltar que el extranjero que constituya domicilio o residencia en Chile, durante los tres (3) primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas.

Una disposición similar a la anterior es la contenida en la legislación colombiana, que prevé que los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al Impuesto sobre la Renta y Complementarios respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído en el exterior, a partir del quinto (5) año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

En España se considera la permanencia durante 183 días del año fiscal, y el núcleo o base de sus actividades o intereses económicos. Este último criterio citado también es considerado por México.

Asimismo, se presumirá, salvo prueba en contrario, que un contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de él dependan.

Además, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal, seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes, salvo se trate de personas físicas residentes en Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre que cumplan ciertos requisitos.

Por su parte Argentina requiere la permanencia durante un periodo de 12 meses, con ausencias temporarias que no deben exceder los noventa días.

En cuanto al ánimo de permanencia, es preciso citar el caso de Chile, en el que una persona se considera domiciliada en el citado país, si de sus actividades o situación personal es posible presumir que desea permanecer en el país. Ello no depende necesariamente de su presencia en Chile, sino de otras circunstancias que demuestren o evidencien su ánimo de permanencia. Verificado el domicilio, la persona puede tributar con impuestos para residentes desde el primer día en Chile.

Colombia tiene una regla vinculada a la familia pero orientada exclusivamente a sus nacionales; en tal sentido se consideran como residentes a las personas naturales nacionales que conservan la familia o el asiento principal de sus negocios en tal país, aun cuando permanezcan en el exterior.

4.1.2 Calificación de las personas jurídicas como residentes - Criterios utilizados por los países para considerar como residentes a los extranjeros

La residencia de las personas jurídicas es determinada en Chile, Perú y Argentina tomando en cuenta su lugar de constitución; mientras que Brasil, México y España considera como criterio de residencia la sede de dirección efectiva.

España considera varios criterios alternativos a efecto de considerar como residente a una entidad:

- Que se hubiese constituido conforme a la Ley española.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español (cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades).

Adicionalmente, la AEAT podrá presumir que una entidad radicada en un país o territorio de nula tributación tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que se acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

4.1.3 Obtención de rentas con EP

En todos los países materia de este estudio, excepto Argentina, se sigue la modalidad de afectación del EP por su renta de fuente del país impositor. Sin embargo, existe un matiz en la legislación de México.

En España la determinación de la base imponible atribuible a los establecimientos se efectúa con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades; debiendo observarse algunas reglas singulares respecto a la posibilidad o no de efectuar algunas deducciones, como sucede en los casos de establecimientos que no cierran ciclo mercantil o cuando tienen una “breve” permanencia en su actividad.

A diferencia de otras legislaciones, la normativa española consagra con claridad el principio de separación de establecimientos permanentes, tema que más allá de ser un asunto de pura gestión tributaria, condiciona la delimitación del propio concepto de establecimiento y con él la de su base imponible³¹.

En tal sentido, se establece que cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, si concurren las siguientes circunstancias:

- Que realicen actividades claramente diferenciables, y
- Que la gestión de éstas se lleve de modo separado.

A nivel reglamentario, se prevé que cuando un no residente disponga en territorio español de diversos centros de actividad que constituyan establecimientos permanentes distintos, deberá adoptar para cada uno de ellos una denominación diferenciada y en el caso de contribuyentes personas jurídicas deberán obtener además diferente número de identificación fiscal para cada EP.

Argentina es el único país dentro de los que son materia de este estudio, donde los establecimientos permanentes ubicados o localizados allí están alcanzados sobre las utilidades de fuente argentina o extranjera a ellos atribuible; en tal sentido se aprecia la afectación del EP por su renta de fuente mundial, que implica el gravamen de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

En México se considerarán ingresos atribuibles a un EP en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por

³¹ CALLEJA CRESPO, Angel, “La Fiscalidad de los No Residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de EP” Manual de Fiscalidad Internacional/ IEF (2004), Pág. 227

la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso.

También se consideran ingresos atribuibles a un EP en México, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho EP haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

México incluye en su legislación un régimen especial a efecto de promover el establecimiento de maquiladoras³² condicionado al cumplimiento de las reglas de mercado de libre concurrencia en la valoración de las exportaciones (Ver recuadro 1).

Recuadro 1
México – Maquiladoras no consideradas EP

No se considerará que un residente en el extranjero tiene un EP en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un CDI y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene EP en el país. Lo dispuesto en este párrafo, sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 216-Bis de la Ley³³.

³² En general, las maquiladoras pueden ser definidas como entidades que importan insumos de manera temporal para la producción de bienes que se retornarán posteriormente a su país de origen como materias en proceso o como productos terminados. Actualmente las empresas a nivel mundial han intentado hacer más eficientes sus procesos productivos (mano de obra barata, bajos costos, mayores ingresos, etc.), es por eso que la “ubicación estratégica” en la que estén situadas es un factor clave. Para dar respuesta a las necesidades de las empresas, México inició esquemas de maquila mediante los cuales se permitía la importación de insumos para su transformación parcial o final en México y su retorno posterior al país de origen. El principal destino que tienen las exportaciones maquiladoras es Estados Unidos, por lo que hay una alta dependencia y correlación con este país.

³³ Reglas de *safe harbor*, en las cuales se podría reportar una utilidad fiscal (la que fuera mayor) del 6.5% (por ciento) de los costos y gastos de operación, o bien el 6.9% (por ciento) de los activos utilizados en la operación de maquila o solicitar una resolución nueva en materia de precios de transferencia.

4.2 Elementos objetivos de la tributación de no residentes

4.2.1 Obtención de rentas sin EP - Hecho imponible

En todos los países, la tributación de los no residentes, sin EP, es exclusivamente por la renta generada en su fuente; en tal sentido los criterios de sujeción establecidos por cada legislación cobran mayor importancia. Se debe considerar que si bien todos los países coinciden en el gravamen de los no residentes sólo por rentas de fuente propia, las legislaciones no son unánimes en establecer los criterios de calificación de los distintos tipos de renta como de fuente propia.

Atendiendo al gravamen exclusivo por las rentas de fuente generadas en países diferentes al de residencia, se han identificado las siguientes características en la tributación de no residentes en el país de la fuente:

- Tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen.
- No es posible compensación alguna entre sus rentas.
- No se toma en cuenta un período impositivo.
- Se consideran de configuración instantánea, en contraposición a la tributación de los impuestos directos por parte de los residentes (A título de ejemplo, ver recuadro 2).

En España expresamente la ley establece que constituye el hecho imponible del impuesto a la renta de no residentes la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes no residentes. En tal sentido, se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto. Asimismo la legislación establece que no estarán sujetas al impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En Colombia la norma prevé que, salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional; asimismo, las personas naturales que no tengan residencia en tal país sólo están sujetas al Impuesto sobre la Renta y Complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en Colombia.

En Chile su legislación prevé que las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Una disposición que merece resaltar es la prevista por la legislación de Chile, respecto al no inicio del plazo de prescripción en contra del Fisco, en los supuestos en los que no sea posible computar como rentas líquidas percibidas las rentas de fuente extranjera en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que

hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco.

Por su parte, la legislación costarricense basada en la tributación de fuente territorial –en contraposición a la renta de fuente mundial- prevé que el hecho generador del impuesto sobre las utilidades, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos. En tal sentido, respecto al hecho imponible carece de sentido la diferenciación de residentes y no residentes, lo cual sí cobra importancia, entre otros, al determinar la periodicidad del tributo.

Recuadro 2
España – Rentas sin EP

En España el Impuesto a la renta de no residentes, correspondiente a las rentas sin establecimiento se devengará, sin tomar en cuenta la existencia de un período impositivo, conforme a las siguientes reglas:

- Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de su cobro si ésta fuera anterior. No obstante, si se trata de rentas afectadas por la presunción general de onerosidad o rentas imputadas correspondientes a inmuebles urbanos, se devengan cuando resulten exigibles, o, en su defecto, el 31 de diciembre de cada año.
- Tratándose de ganancias patrimoniales, se consideran devengadas cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

4.2.2 Calificación de las rentas como de fuente

A efecto de determinar la fuente, conforme al criterio territorial u objetivo existen diversos factores que pueden ser seleccionados por el legislador para definir la soberanía fiscal efectiva sobre determinado tipo de rentas. A continuación se exponen algunos criterios adoptados por las diferentes legislaciones para los diferentes tipos de renta.

- a) Situación de la fuente productora: Del análisis de las legislaciones de los países materia de estudio se observa que todos los Estados reconocen como rentas de fuente nacional, condicionando a la situación en su territorio, a:
 - Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos³⁴, cuando los predios estén situados en su territorio. Adicionalmente, España incluye a las

³⁴ Incluyendo a los que procedente de su enajenación.

rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

- Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados en su territorio. Adicionalmente México considera de fuente propia la renta de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga directa o indirectamente en más de un 50% (cincuenta por ciento) de bienes inmuebles ubicados en México.
- Adicionalmente, España incluye como de fuente propia la incorporación al patrimonio del contribuyente de bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

b) Lugar de la realización o prestación de los servicios: Las legislaciones de todos los países materia de estudio reconocen como rentas de fuente propia observando el lugar, a:

- Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional. En España, la regla contiene una excepción. (Ver recuadro 3).
- Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en su territorio. No obstante, debe notarse que en España las rentas del trabajo por prestaciones realizadas en el extranjero eran consideradas de fuente española en su totalidad hasta el año 2003, salvo la acreditación del sometimiento a un impuesto personal en el extranjero para que dichos rendimientos no sean alcanzados por el impuesto. Para el caso de artistas y deportistas se extiende la regla de fuente de España para incluir a las personas que perciban sus rentas. (Ver recuadro 4).

Recuadro 3
España – Instalación o montaje

Si bien se consideran rentas originadas en España las procedentes de actividades económicas que sean realizadas en territorio español, no se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos

Recuadro 4
España – Artistas y deportistas

Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

- c) Lugar de la utilización económica: Este criterio es utilizado para:
- Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las regalías: Todos los países.
 - Las producidas por capitales, así como intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera: Todos los países.
 - Asistencia técnica: Por España³⁵ y Perú.
 - Ventas y servicios rendidos a través del Internet: Perú.
- d) Lugar de residencia de la entidad emisora: Se aplica en los siguientes tipos de rentas:
- Dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades: Todos los países. En el caso de Colombia la fuente se extiende en algunos supuestos. (Ver recuadro 5).
 - Ganancias de capital por enajenación de valores mobiliarios. Todos los países. En el caso de Chile, la regla de fuente se extiende a la enajenación de acciones de personas jurídicas del extranjero. (Ver recuadro 6).
 - Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía.

Recuadro 5
Colombia – Dividendos de sociedades extranjeras

Se considera de fuente colombiana los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.

³⁵ Incluyendo estudios, proyectos o apoyo a la gestión.

Recuadro 6
Chile – Enajenación por un residente de acciones de personas jurídicas del extranjero

Son rentas de fuente chilena las que se originen en la enajenación de acciones o derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, efectuada a una persona domiciliada, residente o constituida en el país, cuya adquisición le permita, directa o indirectamente, tener participación en la propiedad o en las utilidades de otra sociedad constituida en Chile. En todo caso, no constituirá renta la suma que se obtenga de la enajenación de las acciones o derechos sociales referidos, cuando la participación, que se adquiere directa o indirectamente de la sociedad constituida en Chile, represente un 10% (diez por ciento) o menos del capital o de las utilidades o se encuentre el adquirente bajo un socio o accionista común con ella que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% (diez por ciento) o menos del capital o de las utilidades.

- e) Del pago (o domicilio del pagador): En calidad de criterio complementario a los antes expuestos, se establece el criterio del pago para:
- Las regalías pagadas por un residente: Guatemala, Costa Rica, España y Perú.
 - Las producidas por capitales, así como intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera: México, Guatemala, Perú, Chile, España.
 - Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un residente: Perú

La aplicación del criterio del pago en la legislación española presenta excepciones, por lo cual este criterio ha sido calificado como “residual y restrictivo” condicionado por la renta generada y el Estado de la fuente³⁶. Las excepciones son:

- Los satisfechos por actividades económicas realizadas íntegramente en el extranjero.
- Los satisfechos por prestaciones de servicios utilizados íntegramente fuera del territorio español y directamente vinculados a actividades del pagador realizados en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.
- Los satisfechos a no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero con cargo a los mismos y directamente vinculados a la actividad del EP en el extranjero.
- Los rendimientos de trabajo íntegramente prestado en el extranjero y sometido allí a un impuesto de naturaleza personal.

³⁶

SOLER, María Teresa y NUÑEZ Mercedes, “El impuesto sobre la renta de no residentes” incluido en la obra *Fiscalidad Internacional*, dirigida por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CIEF), Primera Edición, España - 2001. Páginas 34 y 35.

- f) El uso del mercado: La Ley del Impuesto a la Renta del Perú ha utilizado este criterio de sujeción para las rentas obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet³⁷.

Recuadro 7
Argentina – Instrumentos derivados

Se considerarán ganancias de fuente argentina los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país o un EP.

Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que se encuentren vinculados, indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos no expresan la real intención económica de las partes, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el principio de la realidad económica, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por esta ley para los resultados originados por la misma.

Cabe señalar que la legislación de México establece que tratándose de los ingresos por la obtención de premios, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio mexicano cuando la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en México. Salvo prueba en contrario, se entenderá que la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebra en el citado país cuando el premio se pague en el mismo.

4.2.3 Fuente de las rentas procedentes de exportaciones

Respecto a las reglas de fuente, se advierte dos posiciones contrarias en cuanto al tratamiento de la renta procedente de exportaciones: una que las considera de fuente propia, como es el caso de Argentina y Guatemala, y la otra, en posición opuesta, prevista por la legislación de España.

En tal sentido, la legislación Argentina prevé que las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada

³⁷ O de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes.

por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

Por su parte, la normatividad de Guatemala dispone que las rentas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero son de fuente guatemalteca.

Mientras que la ley española prevé que no se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.

4.2.4 Cuestiones relacionadas con la calificación de rentas como de determinada “fuente”

Si bien corresponde a la legislación tributaria interna de cada país establecer la estructura tributaria que para ese país se ha diseñado por parte del legislador, lo usual en un mundo tan abierto y globalizado, es que cada vez las figuras tributarias de los diferentes países sean más parecidas.

No obstante, es también muy frecuente que las legislaciones difieran en la calificación y definición de determinados tipos de rentas, lo cual puede constituir fuente de conflictos en los casos en los que se establece un gravamen diferente para dichos tipos.

Los antes expuesto puede ocasionar que impuestos similares o parecidos graven los mismos tipos de rentas o beneficios, produciéndose situación de doble imposición internacional, en el ámbito de países que no cuentan con un CDI y también en los que si cuentan con estos tratados. En tales supuestos las rentas simultáneamente tienen una fuente nacional y otra extranjera (conocido como conflicto fuente – fuente).

Supongamos dos países con impuestos a la renta con las mismas características, en el que bajo el esquema de un CDI los ingresos por regalías o cánones se consideran rentas que tributan en el país de residencia del sujeto pasivo que los percibe.

Puede ocurrir que lo que un país considera como regalía o canon no coincida con el concepto que tiene el otro de ese tipo de renta, de forma que teniendo conceptos homologados respecto a quién está sujeto a tributación y con criterios de residencia o fuente similares, el conflicto surja al obtener el residente en un país una renta en otro que

sea calificada jurídicamente de forma diferente, pudiéndose llegar a una situación de doble imposición internacional.

Es preciso notar que incluso el crédito por impuestos pagados en el extranjero, incluidos unilateralmente por los países conforme a su legislación, no sería aplicable porque estos ingresos corresponderían a rentas de fuente extranjera, estando en el presente supuesto ante rentas de fuente propia.

4.2.5 Noción de territorio

Adicionalmente, es importante considerar la calificación del “territorio” que efectúa cada país, en tanto, el concepto tradicional que lo vinculaba al espacio físico ha evolucionado y actualmente existen disposiciones jurídicas del más alto nivel, que pretenden extender el citado criterio. Tal es el caso de la Constitución de Colombia que hace referencia actualmente al segmento de la órbita geoestacionaria y al espectro electromagnético. (Ver recuadro 8).

Recuadro 8
Constitución de Colombia

La Constitución Política de Colombia ha variado la noción tradicional de ámbito espacial estableciendo en su artículo 101° que, además del suelo, el subsuelo, el espacio aéreo, el mar territorial y la plataforma submarina, el territorio comprende *el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales*. En tal sentido, entre otros, los ingresos provenientes de la prestación del servicio de acceso satelital dentro de la órbita geoestacionaria de Colombia por compañías extranjeras sin domicilio en el citado país, constituirían ingresos de fuente Colombiana³⁸.

4.3 Determinación del impuesto a la renta de no residentes

4.3.1 Base imponible

Usualmente la base imponible sobre la que se aplica la retención del impuesto a la renta correspondiente a no domiciliados es equivalente al íntegro de la renta bruta, en tanto, el no residente no puede aplicar deducciones, a diferencia del domiciliado.

En todos los países materia del estudio, las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a

³⁸ El artículo 24 del Estatuto Tributario de Colombia señala, entre otros, que se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.

gravamen. La tributación debe ser operación por operación, por lo que no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales.

Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno.

Sin embargo, existen otros supuestos en los que la ley establece que la retención a no domiciliados procede sobre renta neta, para cuya determinación se prevé una presunción o ficción usualmente la situación se presenta en los siguientes supuestos:

1. Cuando la ley prevé mecanismos para determinar ganancia o renta neta para las rentas de fuente propia en general.
2. Cuando una actividad se desarrolla parte en el país y parte en el extranjero (rentas internacionales)

Un caso en el que se establece una única presunción aplicable para todos los tipos de renta se encuentra en la legislación boliviana, la misma que se rige por el criterio territorial de imposición. (Ver recuadro 9). Otro país en el que se prevé una presunción de rentas lo constituye Argentina, que para la totalidad de tipos de renta ha previsto distintos porcentajes presuntos de renta neta, sobre la cual se aplica la tasa general del 35% (treinta y cinco por ciento). (Ver recuadro 10).

Recuadro 9
Bolivia – Utilidad neta presunta

En Bolivia se establece que cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del monto total pagado o remesado.

Quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% (veinticinco por ciento) de la utilidad neta gravada presunta. En tal sentido, la tasa efectiva será el 12.5% (doce punto cinco por ciento) sobre la renta bruta.

Recuadro 10
Argentina – Ganancia neta presunta

En la LIG, se establecen porcentajes de presunción de ganancia neta de fuente argentina, respecto a lo pagado a los beneficiarios del exterior sin EP, no admitiéndose prueba en contrario, conforme al detalle siguiente:

- Pagos efectuados con relación a la prestación de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría (debidamente registrados ante la autoridad de aplicación), 60% (sesenta por ciento), y cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención, 80% (ochenta por ciento). Si no se hubiera efectuado la inscripción ante la autoridad de aplicación, en caso de corresponder, será el 90% (noventa por ciento) de la ganancia neta remitida al beneficiario del exterior.
- 35% (treinta y cinco por ciento) por la explotación en Argentina de derechos de autor, inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor.
- 35% (treinta y cinco por ciento) de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado nacional, provincial o municipal, para actuar en el país por un período de hasta dos meses en el año fiscal.
- Intereses pagados por créditos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero; los porcentajes son del 43% (cuarenta y tres por ciento) y 100% (cien por ciento).
- 43% (cuarenta y tres por ciento) de los intereses originados por ciertos depósitos efectuados por beneficiarios del exterior en entidades financieras.
- 70% (setenta por ciento) de sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país.
- 40% (cuarenta por ciento) de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles.
- 60% (sesenta por ciento) de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país
- 50% (cincuenta por ciento) de la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.
- 90% (noventa por ciento) de las sumas pagadas a beneficiarios del exterior por ganancias no previstas en los puntos anteriores.

En España, en los casos de prestaciones de servicio, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin EP, será la diferencia entre los ingresos íntegros y los siguientes gastos:

- De personal
- De aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos
- De suministros

Un caso singular que prevé el gravamen sobre renta neta, es el otorgado por la legislación de España a las personas físicas residentes en otro Estado miembro de la UE, que sean contribuyentes del IRNR, los cuales pueden optar por tributar en el IRPF si acreditan su domicilio en la UE y obtienen durante el ejercicio en España, como rendimientos del trabajo y de actividades económicas, al menos el 75% (setenta y cinco por ciento) de la totalidad de sus rentas.

En el Perú se permite la deducción de porcentajes “flat” tratándose exclusivamente de rentas obtenidas por no residentes personas naturales, conforme al siguiente detalle:

- Rentas por el arrendamiento de inmuebles: 20% (veinte por ciento)

- Rentas de capital: 10% (diez por ciento)
- Rentas de trabajo sin relación de dependencia: 20% (veinte por ciento)

Adicionalmente en el Perú existe un supuesto aplicable a la enajenación por parte de no domiciliados de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste. En tal sentido, con la finalidad de garantizar a los inversionistas extranjeros la recuperación de su capital invertido, se le permite tal deducción; sin embargo, para garantizar un óptimo control por la SUNAT, es necesario que ésta emita una certificación que, respecto al agente de retención, lo libere de la responsabilidad de calcular la renta neta unilateralmente.

En tales casos se considera renta neta, sin admitir prueba en contrario, el importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido a la renta (monto que consta en el certificado emitido por la SUNAT) proveniente de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste. Tratándose de la enajenación de bienes o derechos se entiende por recuperación del capital invertido el costo computable. (Ver recuadro 11).

Recuadro 11
Perú - Recuperación de capital invertido

En el Perú, para efecto de la retención de pagos a no domiciliados, se considera renta neta, sin admitir prueba en contrario, el importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, provenientes de la **enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste**. Tratándose de la enajenación de bienes o derechos se entiende por recuperación del capital invertido el costo computable.

Para tal efecto, la SUNAT con la información proporcionada sobre los bienes o derechos que se enajenen emitirá una certificación dentro de los treinta (30) días de presentada la solicitud, agregándose que vencido dicho plazo sin que se hubiera pronunciado sobre la solicitud, la certificación se entenderá otorgada en los términos expresados por el contribuyente; no procediendo en ningún caso la deducción del capital invertido respecto de los pagos o abonos anteriores a la expedición de la certificación por la SUNAT. Asimismo, se prevé que la certificación solicitada antes de la enajenación tendrá validez en tanto no se modifiquen los elementos que determinan el costo computable. En caso se produjera la modificación de los mismos a la fecha de la enajenación; el agente de retención deberá requerir al no domiciliado otro certificado.

A efecto del control, se establece la obligación tanto del adquirente y del enajenante de comunicar a la SUNAT la fecha de la enajenación del bien o derecho, dentro de los 30 días siguientes de producida ésta. La determinación de los sujetos obligados antes señalados se justifica en la necesidad de la AT de obtener tal información, y minimizar el riesgo de no obtenerla en las circunstancias en las que alguna parte de la transacción sea no domiciliada.

4.3.2 Rendimientos de bienes inmuebles

En España, al margen de que los bienes inmuebles se encuentren arrendados o no, las rentas derivadas de aquellos están sometidas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Sin embargo, el tratamiento fiscal es diferente en función de que el inmueble se encuentre arrendado o no. Los no residentes, por sus inmuebles no arrendados deberán computar como renta el 1,1% (uno punto uno por ciento) del valor catastral del inmueble, siendo el tipo de gravamen, el 24% (veinticuatro por ciento).

Tratándose de inmuebles arrendados, se deberá computar como ingreso el importe íntegro que, por todos los conceptos, reciba del arrendatario. Si el inmueble sólo está arrendado una parte del año, deberá determinar el rendimiento como en el párrafo anterior, por los meses que haya durado el arrendamiento, y, para los restantes, hallará la parte proporcional del 1.1% (uno punto uno por ciento).

4.3.3 Rentas presuntas

Por su parte, en todas las legislaciones se establecen rentas presuntas para actividades que por su naturaleza se desarrollan parte en el país y parte en el extranjero, las cuales presentan gran dificultad en atribuir una renta real. En principio, este tratamiento es aplicado a las situaciones en las que el prestador del servicio es un no residente.

Tal solución ha recaído especialmente para los casos de transportes internacionales, agencias de noticias internacionales, seguros y reaseguros, servicio de comunicaciones internacional, entre otros. A continuación se expone un cuadro con las tasas efectivas aplicadas por los distintos países para las actividades mencionadas en la primera columna:

TIPO	PERÚ	ARGENTINA	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA ³⁹	ESPAÑA	GUATEMALA	MEXICO
1. Actividades de Seguros	2.1%	3.5%	22% seguros 2% reaseg.		3.15%	1.5%	3.1%	2%
2. Alquiler de naves y aeronaves	Aeronaves: 6% Naves: 8%		20%			Exento		5%
3. Transporte Internacional	Aéreo: 0.3% Marítimo: 0.6%	3.5%	5%	3%	4.5%	4% Exención (reciprocidad)	5%	10%
4. Agencias de noticias	3%	3.5%			9%		18.6%	
5. Producción y distribución de Películas	6%	17.5%	20%	21%	9%		18.6%	
6. Empresas que suministren contenedores y no presten el servicio de transporte	4.5%	7%				Exento		5%
7. Cesión de derechos de retransmisión televisiva	6%	17.5%						25%
8. Comunicaciones Internacionales	1.5%	17.5%			4.5%		31%	

Fuente: Leyes del Impuesto a la Renta de cada país.

³⁹ Los montos expuestos corresponden al **mínimo** aplicable a sucursales, agencias, y otros establecimientos permanentes que actúen en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica.

Expresamente la legislación de España prevé que la base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas en reaseguro al reasegurador no residente.

Cabe destacar en cuanto al gravamen de rentas internacionales lo previsto en la legislación de Costa Rica, la cual contempla la posibilidad de que la AT prevea un sistema especial de cálculo de su renta líquida para el caso de las empresas de transporte en general y las de comunicaciones, cuyos propietarios sean personas no domiciliadas en el país, que efectúen operaciones con países extranjeros y que dificulten la determinación de la renta atribuible a Costa Rica.

4.3.4 Tasas o tipo de gravamen.

Los tipos de gravamen varían notablemente en todos los países materia de este estudio. Lo que si es común en todos los países, es que no existe una única tasa o tipo de gravamen de aplicación general para todos los no residentes en un mismo país.

En España se aplica con carácter general, el 24% (veinticuatro) y se consideran adicionalmente los siguientes tipos:

- Rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada: 2% (dos por ciento).
- Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

IMPORTE ANUAL PENSIÓN	CUOTA	RESTO DE LA PENSIÓN	TIPO APLICABLE
0	0	12,000	8%
12,000	960	6,700	30%
18,700	2,970	En adelante	40%

- Representaciones Consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de Tratados Internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8% (ocho por ciento).
- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad: 18% (dieciocho por ciento)
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios: 18% (dieciocho por ciento)
- Cánones satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la U.E. o a un EP de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la U.E., el 10% (diez por ciento).

- Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o el patrimonio de las instituciones de inversión colectiva que tributarán al tipo vigente en el año en que se haya devengado la renta: 18% (dieciocho por ciento).
- Otras ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales distintas a las mencionadas: 18% (dieciocho por ciento).

En Chile se considera base imponible al total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país.

- Intereses por depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos, así como créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales: 4% (cuatro por ciento).
- Regalías en general: 30% (treinta por ciento).
- Regalías por el uso de derechos de edición o de autor: 15% (quince por ciento).
- Dividendos: 35% (treinta y cinco por ciento). Sin embargo, en todos sus CDIs ha previsto la tasa del 5% (cinco por ciento) para dividendos calificados (excepto Brasil) y 15% (quince por ciento) para los demás casos⁴⁰.
- Remesas: 20% (veinte por ciento).
- Ingeniería o asesoría técnica: 20% (veinte por ciento).
- Ganancias de capital: 5% (cinco por ciento) o 20% (veinte por ciento).
- Rentas por trabajo personal, remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales extranjeras, sólo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, técnicas, culturales o deportivas: 20% (veinte por ciento).
- Rentas por arrendamiento: 20% (veinte por ciento) o 35% (treinta y cinco por ciento).

En Colombia la tarifa del Impuesto de Renta para personas naturales extranjeras sin residencia es 35% (treinta y cinco por ciento) salvo se trate de:

- Dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país: 7% (siete por ciento).
- Profesores extranjeros sin residencia en el país, contratados por períodos no superiores a cuatro (4) meses por instituciones de educación superior: 7% (siete por ciento).
- Pagos al exterior efectuados por constructores colombianos por concepto de arrendamiento de maquinaria para construcción, mantenimiento o reparación de obras civiles efectúen los constructores colombianos en desarrollo de contratos que hayan sido objeto de licitaciones públicas internacionales: 2% (dos por ciento).

En Costa Rica la tasa general de imposición es 30% (treinta por ciento) sobre el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición

⁴⁰ Con Canadá pacto 10% (por ciento); sin embargo, en virtud a la cláusula de la nación más favorecida, la aplicable es 5% (por ciento), así lo confirma la Circular N° 62 del Servicio de Impuestos Internos (SII) del 24.11.2005.

del beneficiario domiciliado en el exterior; sin embargo, se contempla tasas reducidas tratándose de:

- Personas no domiciliadas en el país que obtengan rentas de fuente costarricense, por la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza: 15% (quince por ciento) sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna.
- Pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia: 10% (diez por ciento).
- Radionovelas y telenovelas: 50% (cincuenta por ciento).
- Utilidades, dividendos o participaciones sociales: 15% (quince por ciento) o 5% (cinco por ciento).
- Arrendamiento por actividades comerciales: 15% (quince por ciento)
- Cualquier otro pago basado en intereses, comisiones y otros gastos financieros no exonerados: 15% (quince por ciento).
- Por el asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías: 25% (veinticinco por ciento).

El impuesto a cargo de personas individuales o jurídicas no domiciliadas en Guatemala, se calcula aplicando a las rentas de fuente guatemalteca, percibidas o acreditadas en cuenta, los porcentajes detallados a continuación; y el impuesto así determinado tendrá carácter de pago definitivo:

- Pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de intereses, de dividendos, participaciones de utilidades, ganancias y otros beneficios pagados o acreditados por sociedades o establecimientos domiciliadas en el país; por concepto de dietas, comisiones, bonificaciones y otras prestaciones afectas al impuesto, incluyendo sueldos y salarios; y las rentas pagadas a deportistas y a artistas de teatro; televisión y otros espectáculos: 10% (diez por ciento). Sin embargo, se exceptúan los dividendos, participaciones de utilidades, ganancias y otros beneficios, cuando se acredite que los contribuyentes que distribuyen dichos beneficios han pagado efectivamente el total del impuesto que les corresponde.
- Pagos o acreditamientos en cuenta por concepto de honorarios, regalías y otras retribuciones por el uso de patentes y marcas de fábrica; así como por el asesoramiento científico, económico, técnico o financiero, pagado a empresas o personas jurídicas; y cualquier otra renta de fuente guatemalteca, no contemplada antes: 31% (treinta y uno por ciento).

En Brasil, el gravamen para no domiciliados es del tipo del 15% (quince por ciento).

En Argentina, se aplica la tasa del 35% (treinta y cinco por ciento) sobre los porcentajes de renta neta presunta antes expuestos (cuadro incluido en la parte correspondiente a base imponible).

En el Perú se aplica la tasa del 30% (treinta por ciento) sobre los la renta bruta en todos los casos, excepto en el caso de personas naturales en el que aplica las deducciones “flat” expuestas en la parte referida a base imponible. Para el caso de personas jurídicas no domiciliadas se aplican las siguientes tasas especiales:

- Intereses por préstamos del exterior: 4.99% (cuatro punto noventa y nueve por ciento).
- Intereses que abonen al exterior las empresas bancarias y las empresas financieras establecidas en el Perú como resultado de la utilización en el país de sus líneas de crédito en el exterior: 1% (uno por ciento).
- Dividendos y otras formas de distribución de utilidades: 4.1% (cuatro punto uno por ciento).
- Asistencia técnica: 15% (quince por ciento).

En México el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% (veinticinco por ciento) sobre el total del ingreso obtenido por el beneficiario efectivo residente en el extranjero, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención, el prestatario si es residente en el país o residente en el extranjero con EP en el país; de lo contrario, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Para la mayoría de rentas percibidas por personas naturales, la ley contempla la posibilidad -condicionada a que se tengan representantes en México que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 208 de la Ley- de optar por aplicar la tasa máxima sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177° de la Ley, sobre la ganancia obtenida. La tarifa contenida en el citado artículo es la siguiente:

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
0.01	5,952.84	0	3
5,952.85	50,524.92	178.56	10
50,524.93	88,793.04	4,635.72	17
88,793.05	103,218.00	11,141.52	25
103,218.01	En adelante	14,747.76	28

Adicionalmente, en México el impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, se calculará aplicando la tasa del 1% (uno por ciento) sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos aludidos, o el gravamen establecido no exceda del 6% (seis por ciento). La tasa del impuesto será del 21% (veintiuno por ciento), en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local a una tasa que exceda del 6% (seis por ciento). El impuesto por los premios de juegos con apuestas se calculará aplicando el 1% (uno por ciento) sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

En México los intereses tienen las siguientes tasas: 4.9%, 10% y 21%, condicionando la tasa preferente a que el país del beneficiario cuente con un CDI con México, entre otros requisitos.

4.3.5 Casos de exención

En España están exentas del IRNR, entre otras, las siguientes rentas obtenidas por no residentes sin mediación de EP (EP):

1. Becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. Asimismo, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos para investigación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.
2. Pensiones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez o por clases pasivas como consecuencia de inutilidad o incapacidad permanente.
3. Premios de loterías, apuestas y sorteos.
4. Pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas a favor de los emigrantes españoles.
5. Los intereses y ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la UE o por EP de dichos residentes situados en otro estado miembro de la UE, salvo se trate de intereses y/o ganancias que se obtengan a través de un paraíso fiscal, cuando se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones u otros derechos en una entidad cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España y cuando se trate de ganancias derivadas de la transmisión de acciones y el contribuyente, en algún momento durante el período de 12 meses precedentes a la transmisión, haya participado directa o indirectamente en al menos el 25% (veinticinco por ciento) del capital o patrimonio de dicha entidad.
6. En muchos CDIs suscritos por España, aun en el supuesto de pactarse renta compartida, no siempre se aplica el gravamen en fuente debido a excepciones aplicables a créditos avalados por entes gubernamentales, créditos destinados a la promoción de las exportaciones y créditos para la adquisición de bienes de capital.
7. Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, salvo que se obtengan a través de un paraíso fiscal.
8. Los rendimientos y ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos en España por no residentes.
9. Los rendimientos de cuentas de no residentes.
10. Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices (15% o +) residentes en otro Estado miembro de la UE o a los E.P. de éstas últimas situados en otros Estados miembros, siempre que cumplan determinadas condiciones.

11. Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizadas en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas o entidades residentes en un país con el que España tenga suscrito CDI con cláusula de intercambio de información.
12. Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del Plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.
13. Las rentas procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.
14. Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural.
15. Los dividendos o participaciones en beneficio de de entidades no residentes. (Ver recuadro 12).

Recuadro 12
España - Holdings

El artículo 21 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece los requisitos y condiciones que deben reunir los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español para estar exentos en el Impuesto sobre Sociedades:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5% (cinco por ciento) (ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo).
- b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa (país con el que España tenga suscrito un CDI que contenga cláusula de intercambio de información y no sea paraíso fiscal).
- c) Que los beneficios procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero, cuando al menos el 85% (ochenta y cinco por ciento) de los ingresos del ejercicio correspondan a rentas que se hayan obtenido en el extranjero y no susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. Se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes, entre otros, de servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

d) Que el servicio sea utilizado en el territorio de residencia de la entidad participada (otro territorio diferente al español).

En todo caso, la prestación del servicio requiere que el mismo se efectúe mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales de que disponga la entidad participada en ese otro territorio.

En Chile estarán exentas las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo. Para que proceda esta exención los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del SII.

Adicionalmente, están exentas las primas provenientes de seguros del casco y máquinas, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la actividad naviera, y los de aeronaves, fletes y otros, propios de la actividad de aeronavegación, como asimismo los seguros de protección e indemnización relativos a ambas actividades y los seguros y reaseguros, por créditos de exportación. Están también exentas del impuesto las remuneraciones o primas provenientes de fianzas, seguros y reaseguros que garanticen el pago de las obligaciones por los créditos o derechos de terceros, derivadas del financiamiento de las obras o por la emisión de títulos de deuda, relacionados con dicho financiamiento, de las empresas concesionarias de obras públicas.

Finalmente, también están exentos los intereses provenientes de los créditos, cuando el deudor sea una institución financiera constituida en Chile y siempre que ésta hubiere utilizado dichos recursos para otorgar un crédito al exterior.

En Colombia no se consideran de fuente nacional y por lo tanto se encuentran fuera del campo de afectación del impuesto a la renta:

- Los siguientes créditos obtenidos en el exterior: a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios, los destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones; los créditos que obtengan en el exterior las corporaciones financieras y los bancos colombianos, los destinados a operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras y los bancos y los que obtengan en el exterior las empresas cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país.
- Los ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior.
- Los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público.
- Las rentas por arrendamiento originadas en contratos de leasing que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, para financiar inversiones en maquinaria y equipo vinculados

a procesos de exportación o a actividades que se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país.

En Costa Rica no se pagarán impuestos por:

- Los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior -o a las entidades financieras de éstos-, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías.
- Los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones.
- Las rentas pasivas en los casos en que no proceda el otorgamiento de créditos al no residente en su país de origen, a criterio de la AT de Costa Rica. (Ver recuadro 13).

Recuadro 13
Costa Rica – Posibilidad de exención por ausencia de crédito en el país de residencia por el impuesto pagado en fuente

En el caso del gravamen sobre las utilidades, dividendos y participaciones sociales, intereses, comisiones, gastos financieros, patentes, regalías, reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de toda clase, la AT queda **facultada para eximir** total o parcialmente del impuesto, cuando las personas que deban actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, comprueben, a satisfacción de la AT, que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les concede sea inferior a dicho impuesto, en cuyo caso solamente se eximirá la parte no reconocida en el exterior.

No procederá eximir del gravamen a que se refiere el párrafo anterior, cuando las rentas mencionadas no se gravan en el país en que actúen o residan sus perceptores con un impuesto sobre la renta similar al que establece la ley de Costa Rica.

En Guatemala están exentos:

- Los dividendos, participaciones de utilidades, ganancias y otros beneficios, cuando se acredite que los contribuyentes que distribuyen dichos beneficios han pagado efectivamente el total del impuesto que les corresponde.
- Los intereses y las comisiones de préstamos contratados en el exterior por los organismos del Estado, las municipalidades y sus entidades.

- Las remuneraciones por servicios técnicos prestados por personas no domiciliadas en Guatemala o instituciones oficiales, cuando dichas remuneraciones fueren pagadas por gobiernos o instituciones extranjeras o internacionales. Asimismo, las remuneraciones a personas individuales o a personas jurídicas, no domiciliadas en el país, por la prestación de servicios técnicos, científicos y de consultoría a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas, las municipalidades y sus empresas, cuando sean pagadas con recursos externos provenientes de donaciones.

En Brasil se encuentran exentos del impuesto a la renta, los dividendos.

En México se exceptúan del pago del impuesto:

- Los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan EP en México o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.
- Los intereses que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de bonos por ellos emitidos, adquiridos y pagados en el extranjero, y los provenientes de títulos de créditos emitidos por ellos colocados en México siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero; los que se deriven de créditos a plazo de tres o más años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero, registradas, dedicadas a promover la exportación o autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto a la renta.

4.3.6 Tasas especiales contempladas en los CDIs

A continuación se exponen las tasas previstas en la totalidad de CDIs suscritos por los países materia de este estudio; sin que ello implique necesariamente que constituyen las tasas de gravamen aplicables, en tanto, por ejemplo Brasil no grava dividendos pagados a no domiciliados, pero sus CDIs de igual forma prevén un gravamen máximo en fuente; de igual forma la tasa vigente aplicable a dividendos en el Perú es 4.1% (cuatro punto uno por ciento) por lo que no se aplica el porcentaje previsto en sus CDIs.

Se han identificado las tasas correspondientes a rentas pasivas, que son las susceptibles de aplicación del principio de renta compartida, correspondiendo al país de la fuente un gravamen máximo.

Es preciso señalar que Costa Rica, ni Guatemala cuentan con CDIs y que Colombia ha suscrito un CDI con España, el cual no está en vigor.

4.3.6.1 Dividendos

- España, en la mayoría CDIs se prevé para el caso de accionistas mayoritarios (más del 25% del accionariado) un gravamen en fuente más beneficioso que el modelo OCDE, el mismo que asciende a 10% (diez por ciento) (25 países). En 12 CDIs celebrados con los países que fueron parte de la URSS ha otorgado un 18% (dieciocho por ciento) de gravamen en fuente para dividendos⁴¹.
- Brasil ha pactado como gravamen en fuente, respecto a los dividendos obtenidos por accionistas mayoritarios, el 15% (quince por ciento) en los CDIs celebrados con Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Holanda, Austria, Canadá, India, España, Finlandia, China, Noruega, Corea, Hungría, Checoslovaquia, Luxemburgo y Filipinas. 10% (diez por ciento) en los CDIs con Paraguay, Portugal, México y Rusia, Sudáfrica, Chile y Ucrania y 25% (veinticinco por ciento) con Dinamarca y 12.5% (doce punto cinco por ciento) con Japón. El CDI suscrito con Argentina prevé una renta compartida sin límites.
- Los CDIs suscritos por Argentina con Bélgica, Noruega, Holanda, Australia, Reino Unido, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Suiza, Canadá y España, autorizan un gravamen en fuente para los dividendos del 10% (diez por ciento) tratándose de los propietarios de más del 25% (veinticinco por ciento) del capital en los CDIs suscritos y para quienes tengan menos accionariado prevén la tasa del 15% (quince por ciento). Mientras que los CDIs con Alemania, Francia, Italia y Austria prevén la tasa única del 15% (quince por ciento).

Es preciso señalar que Argentina ha previsto respecto a dividendos la cláusula de la nación más favorecida en relación con países de la OCDE en sus CDIs suscritos con Noruega, Holanda, Bélgica, Australia, Reino Unido, Dinamarca, Suecia y Suiza; sin embargo, el porcentaje de retención en fuente no ha disminuido a la fecha, por lo que no tendría ningún efecto, a diferencia de lo sucedido con Venezuela.

- Generalmente los CDIs celebrados por México han establecido dos tasas para efectos de gravar los dividendos en fuente: 5% (cinco por ciento) del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25% (veinticinco por ciento) de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos (excepcionalmente, se ha pactado que la participación accionaria en el capital de la sociedad que paga los dividendos ascienda a 10% (diez por ciento) y 15% (quince por ciento) del importe bruto en todos los demás casos.

Un caso especial lo constituye el CDI de México celebrado con Luxemburgo en el cual se pacta que cuando el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente o indirectamente al menos el 10%

⁴¹ El detalle, incluido en una tabla, puede ser visto en el documento publicado por la Agencia Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda, versión a Julio del 2007, denominado "Tributación de No Residentes (Impuesto a la Renta sobre No Residentes)", páginas de la 45-47.

(diez por ciento) del capital de la sociedad que paga los dividendos, las tasas del impuesto serán equivalentes a 8% (ocho por ciento) y 15% (quince por ciento)⁴².

4.3.6.2 Intereses

- Los CDI celebrados por España en su mayoría establecen una tasa de gravamen en fuente del 10% (diez por ciento) (25 CDIs) para el caso de intereses; sin embargo en muchos de ellos no se pacta renta compartida y se establece exclusivamente el gravamen en el país de residencia (19 CDIs).
- En cuanto a intereses, Chile ha previsto en todos los casos la tasa del 15% (quince por ciento); sin embargo, en algunos CDIs incluye una tasa inferior para préstamos otorgados por bancos y compañías de seguros, entre otros, la cual asciende a 5% (cinco por ciento) en los CDIs suscritos con Suecia, Reino Unido, España y Croacia y a 10% (diez por ciento) con Corea. Sin embargo, en virtud a la cláusula de la nación más favorecida y a partir de la vigencia del CDI suscrito por Chile con España, las tasas vigentes con Ecuador, Noruega, Polonia, México y Corea son 5% (cinco por ciento) y 15% (quince por ciento) y con Canadá 10% (diez por ciento) y 15% (quince por ciento)⁴³.
- Los CDIs suscritos por Brasil prevén que la tasa máxima de gravamen en fuente es el 15% (quince por ciento); con Japón ha previsto el 12.5% (doce punto cinco por ciento) y en los CDIs suscritos con Checoslovaquia, Corea, Hungría, Holanda, Alemania y Canadá la tasa máxima es de 10% (diez por ciento) en caso de bancos y 15% (quince por ciento) en otros casos. En el CDI con Argentina se prevé renta compartida sin límites.
- Perú ha acordado la tasa de 15% (quince por ciento) como gravamen en fuente en todos sus CDIs suscritos con Chile y Canadá; mientras que en el suscrito con España (no aprobado aún) prevé el 5% (cinco por ciento).
- En virtud a los CDIs suscritos por Argentina, el gravamen en fuente a los intereses asciende a 12% (doce por ciento), salvo los casos de Canadá y Austria que prevén la tasa del 12.5% (doce punto cinco por ciento), Finlandia que contempla la tasa del 15% (quince por ciento), Alemania que prevé el 10% (diez por ciento) y 15% (quince por ciento) y Francia e Italia que incluyen como gravamen en fuente el 20% (veinte por ciento). Sin embargo, todos los CDIs contemplan situaciones en que se exime en fuente a los intereses originados en determinados tipos de créditos. Debe observarse, que los CDIs con España y Suecia prevén la tasa nominal del 12.5% (doce punto cinco por ciento) para intereses; sin embargo, en virtud a la cláusula de la nación más favorecida la tasa aplicable será como máximo 12% (doce por ciento).

⁴² Artículo 10.2 inciso b) del CDI tributaria y prevenir la evasión fiscal celebrado con Luxemburgo el 7.02.2001.

⁴³ Así lo confirma la Circular N° 08 del SII del 26 de enero de 2005. Respecto a Canadá la tasa privilegiada bajó de 15% (quince por ciento) a 10% (diez por ciento) debido a que la cláusula de la nación más favorecida contemplaba que los intereses no podrían situarse debajo de 10% (diez por ciento).

- Los convenios celebrados por México consideran que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ambos Estados. Con tal fin el Estado de donde provienen los intereses, acuerda una tasa máxima de retención. Respecto a intereses la retención en fuente fluctúa entre el 5% (cinco por ciento) y 15% (quince por ciento). Excepcionalmente se han pactado tres tasas en los convenios suscritos con Reino Unido (5%, 10% y 15%), Estados Unidos de América (4.9%, 10% y 15%) y Venezuela (4.95%, 10% y 15%).

Adicionalmente, es preciso señalar que México ha pactado la cláusula de la nación más favorecida⁴⁴ respecto a intereses con Canadá, Francia, Italia y España.

4.3.6.3 Regalías

Todos los CDIs suscritos por los países materia de estudio han previsto la renta compartida en regalías o cánones; excepto los CDIs de Chile con Argentina y Bolivia con Argentina, los cuales prevén el gravamen exclusivo en el país de la fuente y el CDI suscrito por España con Hungría que no contempla gravamen en fuente.

Debe notarse que todos los CDIs suscritos por Argentina, Chile, Brasil, y por el Perú incluyen en la definición de regalías a los pagos por el uso o derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos; excepto el CDI celebrados por Chile con México.

Es preciso señalar que los CDIs suscritos por Chile y Perú reflejan una política contraria al gravamen en fuente de la asistencia técnica; en tal sentido, ninguno de sus CDIs ha incluido este concepto dentro de las regalías. El único CDI suscrito por el Perú que incluye a la asistencia técnica de manera expresa y le otorga calidad de regalía es el celebrado con Brasil (no aprobado aún); adicionalmente le da la misma calidad a los servicios digitales.

Por el contrario, la mayoría de CDIs suscritos por Argentina y Brasil hacen referencia expresa a la asistencia técnica dentro de la definición de regalía. Los CDIs de Argentina que no han previsto renta compartida respecto a la asistencia técnica son los suscritos con Alemania, Francia, Italia, Austria y Brasil.

- En los CDIs celebrados por España, la tasa predominante acordada para regalías asciende a 5% (cinco por ciento) de gravamen en fuente (30 CDIs). En otros CDIs ha acordado gravamen exclusivo en el país de la residencia. En la mayoría de casos incluye el arrendamiento de maquinaria y equipo para uso industrial, comercial y científico dentro del concepto de regalía. Así mismo, expresamente comprende al uso de satélites dentro del tipo de renta citado.

⁴⁴ De acuerdo a la cláusula de la nación más favorecida, en caso de que México acuerde una tasa menor a la pactada en determinado convenio, esta nueva tasa inferior se aplicará al Convenio en el que México pactó la citada cláusula.

- En la mayoría de CDIs celebrados por Brasil la tasa máxima de 25% (veinticinco por ciento) corresponde al uso de marcas registradas y se prevé 15% (quince por ciento) para los demás casos. Los porcentajes son de 15% (quince por ciento) y 10% (diez por ciento) respectivamente en los tratados con Sudáfrica e Israel. En los CDIs con Portugal, Ucrania, Chile, Paraguay, México y Rusia se prevé una tasa única del 15% (quince por ciento). El CDI suscrito por Brasil con Argentina no prevé límite para el gravamen en fuente.
- La mayoría de CDIs celebrados por Argentina incluyen cuatro tasas que son el 3% (tres por ciento), 5% (cinco por ciento), 10% (diez por ciento) y 15% (quince por ciento). El CDI suscrito con Australia prevé el 10% (diez por ciento) y 15% (quince por ciento), el CDI con Austria el 15% (quince por ciento), con Francia el 18% (dieciocho por ciento) y el CDI con Italia el 10% (diez por ciento) y 18% (dieciocho por ciento). Sin embargo, los porcentajes originalmente acordados en los CDIs suscritos con Francia y con Australia, para algunos tipos de regalías habrían disminuido en función a la cláusula de la nación más favorecida que previeron.
- Respecto a regalías, los CDIs suscritos por Chile incluyen dos tasas, excepto los CDIs celebrados con el Perú, México, Brasil y Canadá en los que prevén el gravamen en fuente por el máximo de 15% (quince por ciento). En los CDIs suscritos por Chile con Suecia, Reino Unido, España y Croacia prevén las tasas del 5% (cinco por ciento) y 10% (diez por ciento); y en los CDIs con Ecuador, Dinamarca, Corea y Noruega contemplan la tasa del 10% (diez por ciento) y 15% (quince por ciento). Generalmente la tasa inferior corresponde a las regalías pagadas por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

En virtud a la cláusula de la nación más favorecida, incluida en los CDIs de Chile con Canadá, Ecuador y México la vigente tasa aplicable para regalías es del 10% (diez por ciento), a pesar del 5% (cinco por ciento) previsto en el CDI con España, en razón a que 10% (diez por ciento) constituye el límite mínimo acordado.

Las tasas vigentes para el gravamen en fuente por regalías ha disminuido a 5% (cinco por ciento) y 10% (diez por ciento) en los CDIs suscritos por Corea, Noruega, Polonia y Dinamarca⁴⁵ en virtud a la cláusula de la nación más favorecida pactada, sin límite mínimo, conforme al CDI celebrado por España con Chile.

- Los CDIs suscritos por México prevén la renta compartida en regalías, en tal sentido la tasa máxima de gravamen en fuente asciende a 10% (diez por ciento) y excepcionalmente ésta asciende a 15% (quince por ciento). Debemos señalar que México ha pactado la cláusula de la nación más favorecida respecto a regalías en sus convenios suscritos con Francia, Canadá, Italia y España.

⁴⁵ Así lo confirman las Circulares Nros. 08 y 33 del SII del 26 de enero y del 30 de junio del 2005 respectivamente.

4.4 Obligaciones formales y gestión tributaria de los no residentes

4.4.1. Registro⁴⁶ de los contribuyentes

A efecto del adecuado intercambio de información en aquellos países donde si existen datos almacenados relevantes y suficientes, es importante que los datos incorporen una adecuada identificación de los contribuyentes a los que se refieren, de tal manera que puedan ser correctamente imputados a sus titulares, almacenados en las bases de datos y utilizados para posibles actuaciones de control, con rapidez y eficacia.

En todos los países materia del estudio se otorga un número de identificación a los contribuyentes en general, en otras palabras, existe un registro de los contribuyentes en la AT.

El Registro de Contribuyentes de Brasil, Chile y Perú permite identificar a los establecimientos permanentes y los Registros de Brasil y Chile permiten identificar a los accionistas de una filial y a partir del número de registro es posible identificar a las filiales en Brasil y Perú.

En Chile el número de identificación tributaria está separado en rangos dependiendo de las características de la persona que lo obtiene. Desde el punto de vista de contribuyentes extranjeros, permite conocer si se trata de extranjeros con o sin residencia en Chile, diplomáticos extranjeros (personas naturales) y sociedades extranjeras sin residencia en Chile (personas jurídicas). Para el caso de las "Filiales" no existe un registro especial, sin embargo, a través de la información registrada de sus socios, es posible determinar su condición de "filial".

Un caso interesante, lo constituye el de Chile, que en el caso que los extranjeros realicen algún tipo de inversión en el país deben estar inscrito en el Rol Único Tributario (RUT). Se consideran inversiones entre otras a: compra de acciones o de bienes raíces, socios de empresas; en general, la adquisición de bienes o derechos que requieren de formalidades y de inscripciones en registros públicos) deberán cumplir con la obligación de inscribirse en el RUT. (Ver recuadro 14).

En México y España los residentes en el extranjero sin EP deben inscribirse cuando la Ley les imponga la obligación de presentar declaraciones. En Colombia la inscripción de no residentes se limita al caso de inversionistas. (Ver recuadro 15).

⁴⁶ Código o número.

Recuadro 14
Chile – Inscripción de no residentes en el RUT

Los no residentes deben inscribirse en el Rol Único Tributario (RUT) en varios supuestos, con el objetivo de identificar a los contribuyentes que han percibido rentas de fuente nacional a efecto de verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributaria y de crear la posibilidad de la generación de intercambio de información con otras administraciones tributarias. En los siguientes casos la obtención del RUT es requisito para quienes invierten en Chile:

- 1) Sociedades no residentes en Chile que efectúen inversiones en el país, cualquiera sea la forma de inversión.
- 2) Las personas naturales o jurídicas no residentes ni domiciliadas en Chile que vayan a participar en sociedades como socios o accionistas.
- 3) Las personas no residentes ni domiciliadas en Chile que abran agencias o sucursales en el país o ejerzan actividades a través de un EP.
- 4) Personas naturales no residentes que se desempeñen como representantes, turistas, funcionarios internacionales y sus familiares en cuanto sean residentes en Chile y otras personas no residentes, si realizan inversiones en el país, tales como la adquisición de bienes inmuebles.

Recuadro 15
Colombia – Propósito del registro de no residentes

La inscripción de los inversionistas extranjeros en los registros de la DIAN tiene el propósito de:

IDENTIFICAR a los sujetos de obligaciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluyendo el nombre de las personas o la razón social de las personas jurídicas y demás sujetos obligado. Permitiendo la individualización en forma inequívoca para todos los efectos en materia tributaria, aduanera y cambiaria.

UBICAR: Se consignan el lugar donde la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá contactar oficialmente y para todos los efectos, al respectivo inscrito, sin perjuicio de otros lugares autorizados por la ley.

CLASIFICAR: la naturaleza, actividades, funciones, características, atributos, regímenes, obligaciones, autorizaciones y demás elementos propios de cada sujeto.

4.4.2 Representación de los no residentes

En la mayoría de países las sociedades extranjeras que efectúen inversiones o que abran agencias o sucursales en el país están obligados a designar representantes, así como las personas que no tienen residencia ni domicilio y que tienen patrimonio y/o inversiones en el país.

Usualmente el representante debe tener poder suficiente para efectuar las gestiones y declaraciones que sean necesarias ante la AT, así como para ser notificado y citado por éste a nombre de la sociedad no residente.

Los establecimientos permanente están usualmente obligados a designar representantes. Los no residentes sin EP, deben nombrar representantes en Brasil y Chile y sólo en determinados supuestos en Argentina y España. (Ver recuadros 16 y 17).

Recuadro 16
Acreditación de la representación en Chile

La representación se acredita mediante un documento otorgado en el extranjero, visado por el Cónsul Chileno en el país de origen (o por quién represente los intereses de Chile en dicho país extranjero) y legalizado ante el Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile.

Recuadro 17
España – Nombramiento de representantes

Existe la obligación de los contribuyentes de nombrar antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España un representante con residencia en España ante la AEAT en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un EP, en determinados supuestos, o cuando, por la cuantía y características de las rentas obtenidas, así lo pida la Administración. Tal representante responde del ingreso de las deudas tributarias de los EP de contribuyentes no residentes.

Tal nombramiento se debe comunicar a la delegación de la AEAT en la que se deba presentar la declaración de impuestos, en el plazo de dos meses. El incumplimiento es considerado infracción tributaria simple.

La representación debe otorgarse mediante documento público en Brasil, México, Chile, Perú y Argentina. En Guatemala y Perú se aceptan documentos privados y en España se admite la declaración tributaria.

Las consecuencias de la representación alcanzan al pago de la deuda tributaria en todos los países; asimismo, el domicilio del representante es válido para efecto de las notificaciones.

En España el contribuyente no residente tiene obligación de nombrar representante con

residencia en España en los siguientes supuestos:

- Cuando opere mediante EP.
- Cuando realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de EP.
- Cuando así lo requiera la AT.
- Cuando se trate de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o se ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

No obstante, los contribuyentes podrán nombrar, de forma voluntaria, un representante con residencia en España para que les sirva de medio de comunicación con la AT.

En México el representante deberá ser residente en el país o residente en el extranjero con EP en México y conservar a disposición de las autoridades fiscales, la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere presentado la declaración. Cuando el adquirente o el prestatario de la obra asuman la responsabilidad solidaria, el representante dejará de ser solidario; en este caso el responsable solidario tendrá la disponibilidad de los documentos antes señalados, cuando las autoridades fiscales ejerciten sus facultades de comprobación.

4.4.3 Responsable solidario

En España son responsables solidarios del ingreso de las deudas correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente: (Ver recuadro 18).

- El pagador de los rendimientos devengados sin mediación de EP.
- El depositario o gestor de los bienes o derechos no afectos a un EP.

En el caso de pagadores de rendimientos, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos pertenecientes a residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la AT podrán entenderse directamente con el responsable, sin que sea necesario el acto previo de derivación de responsabilidad.

Recuadro 18 **España – Responsable solidario**

La norma establece como **responsable solidario** del ingreso de las deudas tributarias por los rendimientos satisfechos, al pagador de los rendimientos sin mediación de EP, y por las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión

tenga encomendado, al depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectados a un EP. La responsabilidad no existirá cuando sea de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta.

En Costa Rica los agentes de retención o de percepción, o los representantes de los contribuyentes no domiciliados, son solidariamente responsables del pago del impuesto y de los recargos, multas e intereses que correspondan.

4.4.3.1 Los agentes de retención

En España están obligados a retener o ingresar a cuenta, respecto de las rentas sujetas al IRNR que satisfagan o abonen, entre otros:

- Las entidades residentes en España (también las entidades en régimen de atribución).
- Las personas físicas residentes en España que realicen actividades económicas.
- Los contribuyentes del IRNR con EP.
- Los contribuyentes del IRNR sin EP, respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan.

No existe obligación de retener en relación, entre otras, tratándose de las siguientes rentas:

- Rentas exentas.
- Rentas exentas en virtud de CDI.
- Rentas abonadas a contribuyentes por el IRNR sin EP, cuando se acredite el pago del impuesto, en tanto el contribuyente no residente tiene derecho a declarar y pagar su impuesto. Si se acredita esta circunstancia, no existirá obligación de retener.
- Ganancias patrimoniales. No obstante, sí existirá obligación de retener, respecto de premios en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español y rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

En Guatemala los agentes o representantes en el país de contribuyentes no domiciliadas en Guatemala, o las personas individuales o jurídicas que contraten directamente con los mismos, deberán retener el impuesto y enterarlo en los bancos del sistema o instituciones autorizadas por la SAT para recaudar impuestos, dentro del plazo de los quince (15) primeros días hábiles del mes calendario inmediato siguiente a aquel en que se percibieron o devengaron las rentas.

En Costa Rica el impuesto deberá liquidarse en el momento en que ocurra el hecho generador, y su pago deberá verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente de sucedido aquél. El impuesto constituye pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios en el exterior.

4.4.3.2 Entidades gestoras – el sustituto

La Ley del IRNR de España establece que las entidades gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, como sustitutos del contribuyente, el importe de este impuesto correspondiente a los rendimientos de las Letras del Tesoro obtenidos por inversores no residentes en España, sin EP, siempre que no sean de aplicación las exenciones sobre los rendimientos procedentes de los diferentes instrumentos de la Deuda Pública previstos en la Ley.

Es preciso notar que la Ley está refiriéndose a los rendimientos derivados de Letras del Tesoro percibidos por personas o entidades domiciliadas en algún paraíso fiscal, ya que los rendimientos de la Deuda Pública, salvo este supuesto, están exentos de tributación para los no residentes.

Al respecto no queda claro si las entidades gestoras son retenedores o si son sustitutos del contribuyente o ambos. Por otra parte, algunos sostienen que la simple calificación de retenedor habría sido suficiente⁴⁷.

4.4.3.3 El depositario

En España, el depositario de bienes y derechos de los contribuyentes del IRNR no afectados a un EP, en relación con las rentas cuyo depósito tenga encomendado responde solidariamente del ingreso de las deudas tributarias.

Las actuaciones de la AT con el depositario exigen un acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, el cual debe ser debidamente notificado.

4.4.3.4 Custodio

El Custodio o Corredor en Chile, es responsable de constatar la identificación del inversionista a través de una copia simple del pasaporte, documento de identificación del país de origen o similar, u otro documento que se estime pertinente.

El Custodio o Corredor acreditado debe retener el impuesto correspondiente que afecte a las ganancias de capital por el mayor valor obtenido en la venta de acciones.

Tratándose de dividendos, la retención correspondiente deberá ser efectuada por la sociedad anónima. El Corredor o Custodio debe informar a la sociedad anónima que se trata de una persona sin residencia ni domicilio en Chile para estos efectos.

⁴⁷ En tal sentido se manifiesta MARTÍN ABRIL, Diego en “Los elementos personales en el nuevo impuesto sobre la renta de no residentes”, incluido en la obra Fiscalidad Internacional, dirigida por SERRANO ANTÓN, Fernando, Centro de Estudios Financieros (CIEF), Primera Edición, España - 2001. Página 59.

Los inversionistas sin residencia ni domicilio en Chile, pueden obtener su número de RUT a través de las instituciones que operen como Custodios. La función de Custodio puede llevarse a cabo por una entidad bancaria que opera en Chile, designada por el inversionista o su mandatario, para llevar a cabo a través de un corredor de bolsa, la compra, venta y custodia de valores transados en el mercado bursátil nacional. En caso de no operar a través de Custodios, los inversionistas pueden obtener su número de RUT con los corredores de bolsa chilenos con los cuales operen.

Para poder utilizar el mecanismo simplificado de obtención de RUT, se requiere cumplir los siguientes requisitos:

- La provisión de las divisas necesarias para la inversión se debe ejecutar a través de una entidad bancaria establecida en Chile.
- El inversionista no debe tener la intención de tomar el control, la administración o gestión de las empresas en las cuales invierte su capital.
- La inversión deberá realizarse únicamente usando como vía de pago la transferencia de fondos de cuenta cliente a cuenta corredor; la provisión de divisas directamente de cliente a banco custodio, quien actúa como intermediario y transfiere al corredor en Chile, o vía tarjeta de crédito.

4.4.3.5 Fedatario

En México los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios, que por disposición legal tienen funciones notariales, en las enajenaciones de inmuebles de las que dan fe, se encuentran obligados bajo responsabilidad a:

- Calcular el impuesto
- Hacerlo constar en la escritura
- Pagarlo y declararlo

En todos los casos se presentará declaración por todas las enajenaciones aun cuando no haya impuesto a enterar. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

4.4.4 Declaración de las rentas obtenidas por no residentes sin mediación de EP

Los casos en los que el no residente sin EP está obligado a presentar declaración son excepcionales.

En España los contribuyentes del impuesto a la renta de no residentes no están obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas:

- Respecto de las que se hubiese practicado la retención del Impuesto, ni;
- Respecto de aquellas rentas sujetas a retención pero exentas en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto o en un CDI que resulte aplicable.

Subsiste la obligación de declarar en los siguientes casos de obtención:

- Rentas sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes pero exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta. Entre otras, las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de acciones.
- Renta imputada de bienes inmuebles urbanos (sólo personas físicas).
- Rendimientos satisfechos por personas que no tengan la condición de retenedor. Entre otros, rendimientos obtenidos del arrendamiento de inmuebles cuando el arrendatario es una persona física y satisface dichos rendimientos fuera del ámbito de una actividad económica.
- Ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de bienes inmuebles.
- Para solicitar la devolución de un exceso de retención o ingreso a cuenta en relación con la cuota del impuesto.

La declaración ordinaria Modelo 210 es utilizada para declarar cualquier tipo de renta (sólo una renta) obtenida por un no residente sin EP, excepto cuando se trata de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles, la cual se declara en el Modelo 212. (Ver recuadro 19).

Se ha contemplado la posibilidad de que los no residentes sin EP presenten declaraciones tributarias juradas (incluidos los accionistas de filiales que perciben dividendos) respecto a la renta obtenida en fuente mexicana y peruana.

En México cuando quien efectúa el pago es residente en el extranjero sin EP, en el caso de salarios, jubilaciones, honorarios, arrendamiento de inmuebles y enajenación de inmuebles y acciones.

En el Perú se presenta declaración en los supuestos en los que el obligado a la retención no cumplió con efectuar la misma, y excepcionalmente cuando la retención efectuada no constituye pago definitivo.

Recuadro 19
España – Declaración del impuesto por rentas
obtenidas sin mediación de EP

Los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al Impuesto sin mediación de EP están obligados a presentar declaración determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente.

Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito CDI, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios.

Se prevé que también podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda tributaria los responsables solidarios definidos en el artículo 9 de la Ley del Impuesto.

No obstante, los contribuyentes no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta del Impuesto, ni respecto de aquellas rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta pero exentas en virtud de lo previsto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto o en un CDI que resulte aplicable.

Estarán obligados a presentar declaración del Impuesto, en los términos previstos en los apartados anteriores de este artículo, los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al Impuesto exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta de acuerdo con el apartado 3 del artículo 10 del Reglamento del IRNR - Real Decreto N°. 1776/2004 de 30.07.2004, modificada por Real Decreto N°. 1309/2005 de 04.11.2005 (B.O.E. 08/11/2005).

En cuanto a las declaraciones tributarias del impuesto a la renta de las sociedades filiales en todos los países son las mismas exigibles al resto de las sociedades residentes.

Las formas de presentación de las declaraciones son:

- Formulario impreso: México y España
- Soporte informático (disquete / CD): Colombia, Perú y Argentina
- Presentación telemática por Internet: Brasil, Chile, México, Argentina, Colombia y España

En cuanto a la declaración e ingreso de las retenciones, los países han implementado formularios específicos, conforme al detalle siguiente:

Chile El formulario que se utiliza para declarar y pagar las retenciones de impuesto a los no residentes, se denomina "Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 50" → <http://www.sii.cl/formularios/Form50.pdf>

México	El retenedor entera el impuesto vía internet o bien mediante el formato impreso 1-D.
Perú	Formulario virtual 617, 600 y 621 PDT 600 – Remuneraciones. PDT 617 – IGV , Otras Retenciones v 1.6 PDT 621 – IGV , Renta 3era v 4.6 http://www2.sunat.gob.pe/pdt/pdtdown/independientes/independientes.htm
Argentina	Según la R.G. 739/99 (AFIP) se establecen los modelos y formularios a ser utilizados para la declaración y el ingreso de las retenciones; siendo el SI.CO.RE (Sistema de Control de Retenciones) la forma de declaración de las retenciones y el F. 799/S el formulario para el ingreso de las mismas. (Ver recuadro 20).
España	115, 117, 123, 124, 126, 180, 187, 188, 193, 194, 196, 291, 296. Disponibles en la página web de la AEAT: www.agenciatributaria.es Con carácter general, el retenedor deberá presentar declaración y efectuar el ingreso correspondiente a través del modelo 216. Asimismo, está obligado a presentar un resumen anual, modelo 296. No obstante, las retenciones correspondientes a las rentas derivadas de transmisiones y reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva (por ejemplo: fondos de inversión) se ingresarán mediante el modelo 117, y se incluirán en la declaración informativa anual 187.
Colombia	Formulario oficial N° 350 declaración mensual de las retenciones efectuadas.

Recuadro 20
Argentina – Certificado de retención

Los agentes de retención deberán generar el “certificado de retención” (SICORE) por cada retención efectuada, y deberán presentarlo por triplicado con posterioridad al ingreso de la retención en la dependencia que se encuentre a cargo del control de sus obligaciones fiscales, para ser intervenido por el Organismo. R.G. 739/99 (AFIP) – Artículo 12°.

En cuanto al plazo y periodicidad de presentación, declaración y pago varía en todos los países, conforme al detalle siguiente:

Chile:	Hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención. (Artículo 79 de la Ley de la Renta)
México:	A más tardar el día 17 del mes inmediato posterior.
Perú:	Hasta el día 12 del mes siguiente de efectuada la retención.
Argentina:	Deben ingresar las retenciones en forma individual, por quincena a través del formulario 799/S, recibiendo como constancia de pago el formulario 107 emitido por el banco, que será considerado como pago a cuenta de la declaración jurada informativa y determinativa que generará mediante la aplicación SICORE. No obstante, existe la posibilidad de presentar una declaración semestral. (Ver recuadro 21).

Recuadro 21
Argentina – Determinación semestral

Conforme a lo previsto por el artículo 10° de la Ley de Procedimiento Tributario, los sujetos considerados agentes de retención que en un período mensual no hayan practicado retenciones y/o percepciones, o las hayan practicado por un importe total determinado inferior o igual a dos mil Pesos (\$ 2.000.-), podrán optar por presentar una declaración jurada determinativa e informativa de las retenciones y/o percepciones de ese período y los siguientes dentro de cada semestre calendario -enero a junio y julio a diciembre, de cada año- abarcando la información de todos los meses comprendidos.

La opción a que se refiere el párrafo anterior será procedente siempre que no se supere el mencionado parámetro, y se ajustará al procedimiento, los plazos y las demás condiciones previstas por la ley.

Se observa que la declaración jurada de retenciones a no domiciliados es la misma en la que se abonan las retenciones efectuadas a residentes en México, Perú, Argentina y España; sin embargo, las mismas permiten identificar las retenciones efectuadas a no domiciliados. Asimismo, es posible identificar el tipo de renta al que corresponden, excepto en el caso de México.

En Brasil y Chile la declaración de retenciones a no residentes es diferente a la de retenciones efectuadas a residentes.

La declaración electrónica constituye una aplicación para el llenado de declaraciones tributarias que permite al contribuyente completar su declaración en su propio equipo y generar un archivo electrónico que podrá enviar por esta misma vía. Los programas contienen validaciones para los datos introducidos por el contribuyente y permite el envío de la declaración a través de la red Internet.

Este sistema utiliza navegadores comunes de Internet y ejecuta validaciones, encripta la información y garantiza los más altos niveles de seguridad.

Se reconoce la conveniencia de las administraciones tributarias, porque las razones obvias de disponer de información de mayor calidad, más limpia (menos errores), más rápido, con menos intermediación de terceros, abarcando la totalidad de formularios, contribuyentes y declarantes. Por otro lado se brinda al contribuyente facilidades para la presentación y pago electrónico de las declaraciones tributarias, incluidas las informativas, cumplimiento de los obligados e inscritos. Y el Estado logra un flujo de dinero mayor y más rápido: Al implementarse la declaración electrónica y el pago mediante vías electrónicas, los contribuyentes invierten menos tiempo y cantidad de recursos en cumplir con sus obligaciones de pago. Sin duda esto permite al Estado contar con sus ingresos de una forma más expedita y agiliza a su vez el trámite de pago para el contribuyente.

Asimismo, respecto a las ventajas de una declaración electrónica, cabe resaltar que la no intervención de terceros en el proceso de recaudación, como sucede en los casos en los que se presentan las declaraciones en instituciones bancarias con las que las administraciones tributarias celebran convenios, garantiza al contribuyente la reserva tributaria.

En tal sentido, la declaración de no residentes, o exhibición de certificados de retenciones debería efectuarse por medios electrónicos. En algunos países, es usual convenios con las oficinas de Migraciones, a efectos de que éstos requieran la presentación de certificados de retenciones; sin embargo, tal situación no garantiza la reserva de la información del contribuyente, entre otros, personas naturales artistas extranjeros o deportistas.

4.4.5 Ganancia derivada de la venta de inmuebles

Un caso especial de tributación de no residentes es el referido a la ganancia derivada de la venta de inmuebles.

En España constituye una renta sometida a gravamen la obtención de una ganancia patrimonial como consecuencia de la venta de un inmueble. Con carácter general, las ganancias se determinarán por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

- El valor de adquisición estará formado por el importe real por el que se adquirió el inmueble, al que se sumarán el importe de los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el ahora transmitente. En función del año de adquisición, este valor se corregirá mediante la aplicación de coeficientes de actualización. El importe así determinado se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima. A su vez, estas amortizaciones se actualizarán atendiendo al año al que correspondan.

- El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se haya efectuado, minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que haya sido por cuenta del vendedor.

En España la persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público para adquisiciones efectuadas desde 1 de enero de 2007 el 3% (tres por ciento) de la contraprestación acordada (antes era el 5% (cinco por ciento)). Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión.

El adquirente entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211 (con el que se ha ingresado la retención), a fin de que este último pueda deducir la retención de la cuota a ingresar resultante de la declaración de la ganancia. Si la cantidad retenida es superior a la cuota a ingresar, se podrá obtener la devolución del exceso.

En el caso de pérdidas patrimoniales o en el caso de que la retención practicada sea superior a la cuota, existe derecho a la devolución del exceso retenido. El procedimiento de devolución se inicia con la presentación del modelo de declaración 212. La devolución se efectúa mediante transferencia bancaria a la cuenta que se indique en la declaración.

En el Perú a efecto de formalizar la compra venta de un inmueble, constituye requisito indispensable que el vendedor acredite un pago a cuenta del 0.5% (cero punto cinco por ciento) del valor de venta del inmueble. El Notario exige el comprobante, al margen de que se trate de contribuyentes domiciliados o no domiciliados.

Conforme ya se señaló en la sección correspondiente a responsables solidarios, en México los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calculan el impuesto correspondiente a la ganancia derivada de la enajenación de inmuebles bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en las oficinas autorizadas que correspondan a su domicilio, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firma la escritura. En todos los casos se presentará declaración por todas las enajenaciones aun cuando no haya impuesto a enterar.

4.4.6 Regímenes opcionales contemplados por la legislación española

La legislación española contempla dos regímenes opcionales.

4.4.6.1 Trabajadores desplazados

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, pueden optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Que los trabajos se realicen efectivamente en España.
- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un EP situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio. La característica fundamental de los contribuyentes que se acojan a esta opción es que no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un CDI al estar sujeto a imposición exclusivamente por las rentas que obtiene de fuentes situadas en España o de patrimonio situado en nuestro territorio.

La opción, renuncia o exclusión al régimen especial se realiza mediante el modelo 149. Los contribuyentes que opten por el Régimen especial deben presentar una declaración especial del IRPF, en el modelo 150.

4.4.6.2 Contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE

Los contribuyentes del IRNR que sean personas físicas y acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la UE -excepto en paraísos fiscales- y que acrediten que, al menos, el 75% (setenta y cinco por ciento) de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR, pueden solicitar la aplicación de este régimen opcional, cuya finalidad es que la tributación efectiva en España se calcule en función de las normas del IRPF, pero sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR.

El principal efecto es que la AEAT, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinará el tipo medio de gravamen correspondiente, el cual se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español.

Si el resultado antes señalado determina una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

4.4.7 Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes (España)

Con carácter general, las entidades no residentes que son propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, están sometidas a tributación por el IRNR mediante un Gravamen Especial; sin embargo, el Gravamen Especial no será exigible a:

- Los Estados e Instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales
- Entidades con derecho a la aplicación de un CDI que contenga cláusula de intercambio de información.
- Entidades que desarrollan en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento de los inmuebles.
- Sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos, o cuando la propiedad se tenga de forma indirecta a través de una entidad con derecho a la aplicación de un CDI con cláusula de intercambio de información.
- Entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural.

La base imponible será, normalmente, el valor catastral de los bienes inmuebles, el tipo es el 3% (tres por ciento). La cuota del Gravamen Especial tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del IRNR. El modelo de declaración a utilizar por las mencionadas entidades es el 213. El plazo de presentación de la declaración es el mes de enero siguiente a la fecha de devengo del Gravamen Especial, que es el 31 de diciembre de cada año.

4.5 Control y medidas antielusivas

4.5.1 El problema de la doble imposición

En Sudamérica existe una incipiente, pero notoria, tendencia a la expansión de la red de tratados tributarios, a diferencia de lo que sucede en Centroamérica. Los países latinoamericanos tradicionalmente han seguido el principio de imposición territorial; sin embargo, a medida de la internacionalización de sus economías, casi todos ellos han adoptado el principio de renta mundial para gravar a sus residentes. En la actualidad, todos los países de Sudamérica, excepto Bolivia, gravan a las compañías residentes por su renta de fuente mundial. De los países analizados se observa que Costa Rica y Guatemala se rigen por el principio de gravamen por renta de fuente territorial y no han incursionado en la celebración de CDIs. En Sudamérica que está integrada fundamentalmente por países en vías de desarrollo se relaciona la suscripción de CDIs con seguridad jurídica para el inversionista, lo cual implica atracción de inversión extranjera. (Ver recuadro 22).

Debe notarse, sin embargo, que el grado de avance o crecimiento de la red de CDIs de los países no tiene una tendencia estable, así por ejemplo en 1967 Brasil ya se había iniciado en el proceso de suscripción de CDIs; no obstante, a hoy se observa que su red de convenios no ha crecido aceleradamente, a diferencia de Chile, que se inicia en la celebración de CDIs treinta años después y que está por superar a la red brasileña.

Recuadro 22 **Argentina - CDIs e inversión directa**

Si bien la inversión directa depende de una variedad de factores entre los cuales el régimen tributario o fiscal de los Estados es uno más, un estudio realizado por José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Louisa⁴⁸ el año 2002 demuestra analizando el caso de Argentina, una relación entre la disposición a firmar CDIs y el volumen de inversión recibida. En tal sentido, afirman los autores de la investigación citada que, el disponer de una extensa red de CDIs muestra una actitud abierta al exterior y receptiva al mantenimiento de relaciones económicas.

El estudio del caso de Argentina, país muy significativo por el volumen de inversión extranjera directa recibida durante la década de los noventa (38.456,3 millones de dólares en 1999), demostró que el flujo de inversión se incrementa del mismo modo que aumenta el número de CDIs firmados. Así, en el período 1992 -1999 se firman 12 CDIs y la inversión pasa de 4.423,58 a 38.456,3 millones de dólares. De otra parte, los mayores inversores internacionales son precisamente los países signatarios de dichos tratados con una evolución constante y creciente significativa.

⁴⁸ VALLEJO CHAMORRO, José María, GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel, "Los CDIs: Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes", Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.o 6/02.

- España firmó su CDI con Argentina en 1992 y la inversión directa española en el período 1992-1999 pasa de 685,3 a 19.231,1 millones de dólares.
- Canadá firmó su CDI con Argentina en 1993 y la inversión directa canadiense en el período 1993-1999 pasa de 183,6 a 622 millones de dólares.
- Holanda firmó su CDI con Argentina en 1995 y la inversión holandesa en el período 1995-1999 pasa de 79,1 a 325,4 millones de dólares.
- Italia firmó su CDI con Argentina en 1979 e invierte de forma constante y creciente siendo su inversión en 1999 de 1.135,8 millones de dólares.
- Francia firmó su CDI con Argentina en 1979 y su inversión también es constante y creciente con un volumen de 2.468,9 millones de dólares.
- Alemania firmó su CDI con Argentina en 1978 y la evolución de su inversión sigue los mismos parámetros y se cifra en 1999 en 853,8 millones de dólares.

Por otra parte, los máximos inversores internacionales en Argentina, con excepción de EE.UU., coinciden con los países firmantes de CDIs. En efecto, en 1999 fueron España, Francia, Italia, Alemania, Reino Unido y Holanda.

De los países que forman parte de esta investigación se observa que España y México, miembros de la OCDE, tienen una amplia red de CDIs, a diferencia de los países no miembros. Argentina, Brasil, Chile y Perú tienen una red menos amplia, habiéndose desarrollado ésta notablemente en la última década en los dos últimos países citados. Por su parte Colombia tiene celebrado únicamente un CDI bilateral, el cual ha sido suscrito con España el 31 de marzo de 2005 y es parte del CDI multilateral de la Comunidad Andina aprobado por la Decisión 578. Costa Rica ni Guatemala han suscrito CDIs. A continuación se expone la red de CDIs suscritos por México, Argentina, Brasil, Chile y Perú.

México

Los CDIs firmados por México que se encuentran en vigor en 2007 son 32: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, Estados Unidos, España, Finlandia, Francia, Grecia, Gran Bretaña, Indonesia, Israel, Italia, Irlanda del Norte, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, República Checa, Rumania, Singapur, Suecia y Suiza.

Asimismo, México se encuentra negociando tratados para Evitar la Doble Tributación con: Barbados, Hungría, India, Islandia, Líbano, Malasia, Nicaragua, Panamá, Rusia, Sudáfrica, Tailandia y Ucrania.

Finalmente, los tratados para Evitar la Doble Tributación que han sido firmados por México pero cuya entrada en vigor está pendiente son: Nueva Zelanda, República Eslovaca y Venezuela.

Argentina

Históricamente Argentina ha sido un país importador de capital y hasta 1992 estableció soberanía fiscal en sus residentes y compañías domésticas exclusivamente sobre una base territorial, en tanto no estaba interesada en la tributación de la renta de fuente extranjera recibida por los residentes argentinos y compañías internas.

En 1992 Argentina tenía celebrados sólo ocho tratados para prevenir la doble imposición⁴⁹. Aquel año fue implantado el principio de tributación de renta de fuente mundial para sus residentes, surgiendo la necesidad de eliminar la doble imposición a través de una extensa red de tratados tributarios.

Los países desarrollados han considerado a Argentina como uno de los países más atractivos en Latinoamérica como socio de tratados⁵⁰. Actualmente Argentina tiene 19 CDIs⁵¹, los cuales han sido suscritos con Alemania, Austria, Australia, Brasil, Bélgica, Bolivia, Canadá, Chile, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Holanda, Italia, México, Noruega, Suiza y Reino Unido. El CDI suscrito con Suecia 31 de mayo de 1995 ha sido denunciado y ya no se encuentra en vigor.

Brasil

Brasil tiene la red más extensa de tratados para prevenir la doble imposición en Latinoamérica; ha suscrito 27 CDIs⁵², con Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, Eslovaquia, España, Filipinas, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, India, Italia, Israel, Japón, Luxemburgo, Noruega, Portugal, República Checa, Suecia, Sudáfrica, Ucrania, Paraguay, México y Rusia.

⁴⁹ Convenios con Austria, Bolivia, Chile, Brasil, Francia, Alemania, Italia y Suecia (Primer Convenio con Suecia del 3 de Diciembre de 1962).

⁵⁰ BYRNE, Peter "Tax Treaty prospects in Latin America". Enero 5, 1998 (Worldwide Tax Daily-Diario de Tributación Mundial). 5 de enero de 1998.

⁵¹ Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Argentina-Alemania, 13 de julio de 1978, Protocolo del 16 de setiembre de 1996. Argentina-Austria, 13 de setiembre de 1979. Argentina-Australia, 27 de agosto de 1999. Argentina-Brasil, 17 de mayo de 1980. Argentina-Bélgica, 12 de junio de 1996. Argentina-Bolivia, 30 de octubre de 1976. Argentina-Canadá, 29 de abril de 1993. Argentina-Chile, 13 de noviembre de 1976. Argentina-Bélgica Junio 12, 1996. Argentina-Dinamarca, 12 de diciembre de 1995. Argentina-España, 21 de julio de 1992. Argentina-Finlandia, 13 de diciembre de 1994. Argentina-Francia, 4 de abril de 1979. Argentina-Holanda, 27 de diciembre de 1996. Argentina-Italia, 15 de noviembre de 1979, notas del 14 de mayo de 1981. Argentina-México, Noviembre 26, 1997. Argentina-Noruega, 8 de octubre de 1997. Argentina-Suecia, 31 de mayo de 1995. Argentina-Suiza, 23 de abril de 1997 y Protocolo del 07 de agosto de 2006. Argentina –Reino Unido, 3 de enero de 1996.

⁵² Convenios Fiscales sobre la Renta y Patrimonio, Brasil-Argentina 17 de mayo de 1980. Brasil-Austria, 24 de mayo de 1975. Brasil-Bélgica., 23 de junio de 1972. Brasil-Canadá, 04 de junio de 1984. Brasil-Corea, Marzo 07, 1989. Brasil-Checoslovaquia, Agosto 26, 1986. Brasil – Chile, 3 de abril de 2001. Brasil-China, 5 de agosto de 1991. Brasil-Dinamarca, 27 de agosto de 1974. Brasil-Ecuador, 26 de mayo de 1983. Brasil-España, 14 de noviembre de 1974. Brasil-Filipinas, 29 de setiembre de 1983. Brasil-Finlandia, 2 de abril de 1996. Brasil-Francia, 10 de setiembre de 1971. Brasil-Holanda, 8 de marzo de 1990. Brasil-Hungría, 20 de junio de 1986. Brasil-India, 26 de abril de 1988. Brasil-Italia, 3 de octubre de 1978. Brasil-Israel 12 de diciembre de 2002. Brasil-Japón, 24 de enero 24, 1967. Brasil-Luxemburgo, 8 de noviembre de 1978. Brasil-Noruega, 21 de agosto de 1980 y Protocolo de 12 de julio de 1994. Brasil-Portugal, 16 de mayo de 2000. Brasil-Suecia, 25 de abril de 1975 y Notas del 2 octubre de 1985. Brasil – Sudáfrica, 8 de noviembre de 2003, Brasil-Ucrania, 16 de enero de 2002.

Chile

Chile tiene 22 CDIs suscritos con Argentina, Brasil, Canadá, Corea del Sur, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, México, Noruega, Perú, Polonia, Reino Unido, Suecia, Francia, Irlanda, Malasia, Nueva Zelanda, Paraguay, Portugal, Rusia, Colombia y Tailandia.

Perú

En el año 2001 se realizó una evaluación de la conveniencia de celebrar los citados convenios a través de una Consulta Ciudadana, la cual resultó positiva y concluyó con la suscripción en ese año de los convenios con Chile⁵³ y Canadá⁵⁴. Actualmente vigentes. Asimismo, el Perú ha suscrito CDIs con Brasil y España⁵⁵, los cuales se encuentran en el Congreso de la República a efecto de proseguir el procedimiento de aprobación previsto en su Constitución Política. Adicionalmente, Perú como país miembro de la Comunidad Andina es parte del CDI multilateral aprobado por la Decisión 578, aplicable en la actualidad a Colombia, Ecuador y Bolivia.

Por otra parte, Perú está en negociaciones con Francia, Suiza, Italia, Tailandia, Reino Unido y Suecia.

4.5.2 Certificados de residencia

Si bien la mayoría de países están involucrados en la celebración de CDIs y en todos los países procede la aplicación directa de los CDIs -en contraposición al método de la devolución posterior- no en todos ellos se han implementado las medidas administrativas para su óptima aplicación.

En tal sentido, se considera necesario para la efectiva aplicación de los beneficios previstos en los CDIs la sustentación por parte del no residente de su condición de residente en otro Estado Contratante, así como la acreditación de la residencia en un país con el cual el país de residencia tenga celebrado el citado convenio.

El objetivo de los certificados se centra en el control en la aplicación directa del CDI, en tal sentido el Certificado de Residencia emitido por la autoridad competente de un país tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en otro Estado Contratante a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI.

Generalmente el pagador o agente retenedor de rentas a no domiciliados deberá sustentar en dicho certificado, debidamente otorgado por la autoridad correspondiente del otro Estado

⁵³ Suscrito el 08 de junio de 2001 y aprobado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27905 publicada el 6 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

⁵⁴ Suscrito el 21 de julio de 2001 y a probado en el Perú por Resolución Legislativa N° 27904 publicada el 5 de enero de 2003. Entró en vigencia el 1 de enero de 2004.

⁵⁵ Suscritos el 17 de febrero y el 06 de abril de 2006, respectivamente.

y presentado por el contribuyente, las retenciones aplicadas a los pagos a un residente en el otro Estado Contratante de conformidad a lo establecido en un CDI suscrito entre ambos países.

Usualmente el contribuyente no residente que no presente este certificado al pagador o agente retenedor al tiempo de verificarse la retención, podrá acompañarlo a la solicitud de devolución por los impuestos pagados en exceso.

Cada país establece cuáles certificados son válidos; usualmente lo son los certificados debidamente otorgados por la autoridad que corresponda del otro Estado Contratante, siempre que en él se consigne que el contribuyente en cuestión es residente de ese Estado Contratante y que dicho contribuyente se encuentra sujeto a impuestos en dicho país por el período de tiempo que en él se señale.

Adicionalmente, a efectos del control, los países han sofisticado los requisitos de la solicitud de emisión del certificado de residencia. En tal sentido, se requiere que el residente informe el país, el tipo de renta y el monto de la contraprestación a que tendrá derecho en el otro país contratante.

- En Chile, la Circular N° 17 del 30 de marzo de 2004, emitida por el SII, establece modelos de certificados de residencia y de situación tributaria en Chile para ser presentados en países con los cuales se mantiene CDI vigente, como también a las demás Administraciones Tributarias y señala procedimiento para obtener y expedir estos documentos. Debe notarse, asimismo, que Chile lidera la emisión de certificados, en tanto éstos son emitidos *on line* a través de la Internet. Ese mecanismo de emisión, a su vez, permite la verificación por el mismo medio efectuada por cualquier persona, en cualquier lugar del mundo.

Recuadro 23
Chile – Emisión de Certificados de Residencia en línea

En Chile se emiten los Certificados de Residencia en línea a partir de noviembre del 2005, habiéndose emitido 248 Certificados de noviembre a fines de diciembre del 2005 y 1320 Certificados el año 2006.

- En México la propia Ley del Impuesto sobre la Renta (DOF 29-12-2005; DOF 28-06-2006; DOF 05-07-2006; DOF 18-07-2006) prevé en su artículo 5° que los beneficios de los CDIs sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que los CDIs establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en la Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores

a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda. Asimismo se establece que las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

- En Argentina la emisión de los Certificados de Residencia se rigen por lo previsto en la Resolución General N° 3497/92. Debe notarse que el certificado requerido por Argentina, prevé la siguiente cláusula: *“El suscripto declara que el/la sociedad es residente en y que no posee EP o base fija en la República Argentina, y asimismo reúne todos los requisitos previstos para la aplicación del presente convenio”*. La cláusula antes citada ha ocasionado problemas con los beneficiarios residentes en Estados Contratantes que han celebrado CDIs con Argentina y que no podían acceder a lo previsto en éstos por carecer de un certificado en el sentido requerido por la AFIP.

El objetivo de dar un plazo de vigencia a los certificados de residencia es aminorar el riesgo de un acogimiento indebido y, por otro, el de hacer viable la aplicación por parte del perceptor de los beneficios previstos en el CDI, sin dejar de lado la seguridad jurídica que debe tenerse en todo momento. La vigencia de los Certificados de Residencia varía; así tienen validez de un mes en México, de un año en España, de quince meses en Argentina.

Por su parte, resulta conveniente desde la perspectiva del control de las Administraciones Tributarias que el certificado señale el país en el cual se utilizará el certificado, lo cual corresponde a lo señalado por el residente en su solicitud. Tal situación consta en los certificados emitidos por Chile y por España.

Una característica común a los certificados emitidos por las Administraciones Tributarias de España, Chile, Argentina y México es que se emiten en el idioma español y no son bilingües; a diferencia del certificado emitido por la AT de Brasil cuya información preimpresa está consignada en tres idiomas, el de origen que es el Portugués y adicionalmente en los idiomas inglés y francés (ver anexo). La emisión de los certificados en un solo idioma constituye una limitante, en tanto, éste tendría que ser de fácil acceso ya que está destinado, en un primer momento, en la mayoría de los casos, a la comprensión del agente de retención.

Una característica común de los certificados es que en todos ellos consta el país en que será utilizado, lo cual constituye un importante mecanismo de control, en tanto induce al contribuyente a incluir las rentas obtenidas en los países distintos al de residencia dentro de la renta de fuente mundial, en tanto éste tiene conocimiento de que la AT tiene información sobre sus ingresos.

Del análisis de los certificados emitidos por los distintos países, se considera conveniente que los certificados revistan las siguientes características:

- Deben ser como mínimo bilingües (español/inglés u otros).

- Debe señalar en qué país será utilizado el Certificado, conforme a lo señalado por el contribuyente en su solicitud.
- Debe señalar el tipo de renta para en que será utilizado el Certificado, conforme a lo señalado por el contribuyente en su solicitud.
- Sea posible solicitar más de un certificado a la vez.
- Tenga un plazo de duración específico.
- Tenga un plazo para su expedición predeterminado.
- Exista la posibilidad de verificar el Certificado “on line” a través de Internet.
- Exista algún mecanismo para que el agente de retención verifique la autenticidad del Certificado de Residencia.
- El Certificado cuente con un número de emisión o código individual que lo identifique.
- Se incluya información sobre quiénes son los accionistas de la filial a favor de la que se expide el certificado.

Recuadro 24
Argentina – Problemas con la exigencia del Certificado de Residencia

Argentina aprobó un Formato de Certificado de Residencia conforme a la Resolución General N° 3497⁵⁶; sin embargo, los contribuyentes canadienses tuvieron dificultades en la obtención de los beneficios del CDI celebrado entre Canadá y Argentina, en tanto la Autoridad Competente de Canadá⁵⁷ no se encontraba en la capacidad de confirmar algunas de las declaraciones solicitadas en el Certificado.

En el Formulario requerido por la AFIP de Argentina para determinar los beneficios tributarios bajo el CDI se pedía que sea la Autoridad Competente de Canadá quien confirme que una persona tenía el status de residente canadiense. Adicionalmente, se solicitaba el número de declaraciones hechas por la persona, así como la certificación de la veracidad y corrección de las mismas. También se pedía -entre otros- la confirmación de que la persona no tenía un EP en Argentina y finalmente si la persona era titular de las exenciones previstas por el convenio.

Las Autoridades Competentes de Canadá y Argentina⁵⁸, para solucionar el problema acordaron:

- Que el formulario no será firmado por la Autoridad Competente de Canadá, sino por la Agencia Oficial de Recaudación de Canadá (CRA).
- La certificación de la CRA es solamente respecto a la calidad de residente de la persona de Canadá.

⁵⁶ No se menciona si la citada Resolución es referida exclusivamente al CDI Canadá-Argentina, o es aplicable a todos los CDIs.

⁵⁷ Definida en el propio convenio por el artículo 3° que en su inciso h) prevé que el término "autoridad competente" significa: i) en el caso de Canadá, el Ministro de Renta Nacional (the Minister of National Revenue) o su representante autorizado.

⁵⁸ Artículo 3° h) ii) define como Autoridad Competente en el caso de Argentina al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, Secretaría de Ingresos Públicos.

La certificación de la CRA no será considerada como una confirmación respecto a declaraciones hechas por la persona, incluyendo que la persona no tenga EP en Argentina, reúna todos los requisitos y sea titular de las exenciones previstas por el CDI.

4.5.3 Países o territorios de baja o nula imposición

En todos los países, excepto Guatemala y Costa Rica, se ha adoptado algún tipo de medidas respecto a las rentas pagadas desde, hacia o a través de países o territorios calificados como países o territorios de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Del análisis de las medidas aplicadas por los países materia de estudio, se ha identificado la aplicación de tasas de retención incrementadas, la no deducibilidad de los gastos para la empresa residente que los satisface (medida defensiva i), la aplicación de la metodología de precios de transferencia, la aplicación de la presunción de obtención de renta en transparencia fiscal internacional (TFI) (medida defensiva iv), el desconocimiento de pérdidas y la limitación de beneficios administrativos. A continuación se desarrollan las medidas señaladas.

1. Tasas de retención incrementadas en Brasil, Chile, México. En tal sentido, la legislación de México prevé que tratándose de ingresos gravados percibidos por personas, entidades que se consideren personas morales para fines impositivos en su lugar de residencia o que se consideren transparentes en los mismos o cualquier otra figura jurídica creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, estarán sujetos a una retención con la tasa del 40% (cuarenta por ciento) sobre dichos ingresos, sin deducción alguna (la tasa ordinaria es 25% (veinticinco por ciento)), con excepción de los ingresos por concepto de dividendos y ganancias distribuidas por personas morales o, intereses pagados a bancos extranjeros y a los intereses pagados a residentes en el extranjero, que se deriven de la colocación de títulos.
2. No deducibilidad de los gastos para la empresa residente que los satisface, conforme a la medida defensiva i) antes expuesta, en el Perú y España.

En el Perú la inadmisibilidad de gastos incluye las operaciones realizadas con residentes, establecimientos permanentes o “a través” de territorios de baja o nula imposición, excepto los gastos correspondientes a las siguientes operaciones: (i) crédito; (ii) seguros o reaseguros; (iii) cesión en uso de naves y aeronaves; (iv) transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país; y (v) derecho de pase por el canal de Panamá. Dichos gastos serán deducibles siempre que el precio o monto de la contraprestación sea igual al que hubieran pactado partes independientes en transacciones comparables.

En España la prohibición de deducción de gastos, admite excepciones.

3. No se consideran como celebradas entre partes independientes las transacciones que se realicen con paraísos fiscales, por lo que en estos casos siempre debe aplicarse para valuarlas el régimen de precios de transferencia en Perú, Argentina y España.

En el mismo sentido, el SII puede presumir la existencia de relación entre empresas para efectos de la aplicación de precios de transferencia cuando las operaciones se realicen con entidades ubicadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos.

Por su parte, en Argentina la Administración podrá impugnar los precios de transferencia cuando existan justificadas razones y en este caso debe contar con argumentos y/o pruebas para ello. Un aspecto vinculado a la carga de la prueba, es el de las operaciones concertadas con personas físicas o jurídicas “domiciliadas, constituidas o ubicadas” en los países de baja o nula tributación, ya que estas operaciones no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.

4. Aplicación de presunción de obtención de renta en transparencia fiscal internacional (TFI), conforme a la medida defensiva i) expuesta en el Marco Teórico, en España. (Ver recuadro 25).

La Transparencia Fiscal Internacional (TFI⁵⁹) constituye una técnica tributaria arraigada en los países con sistemas fiscales modernos y fundamentalmente exportadores de capital⁶⁰.

En un contexto definido por la existencia de economías globalizadas regidas por la liberalización de los mercados de capitales, el objetivo básico de la TFI es contrarrestar o anular las ventajas de utilizar, por las personas físicas y entidades residentes, entidades interpuestas (estructuras internacionales instrumentales) en territorios extranjeros de baja o nula tributación con el fin exclusivo de evitar o diferir el pago de los impuestos personales sobre la renta españoles. Se trata, por tanto, de un mecanismo destinado a contrarrestar la práctica de la deslocalización, por motivos fiscales, de capitales no incorporados directamente al ámbito de las actividades empresariales. Bajo esta perspectiva, la TFI se contempla como un complemento necesario al principio de tributación por la renta mundial, aplicable a los sujetos pasivos residentes de un país.

⁵⁹ TFI sería el equivalente al CFC que son las siglas del régimen de las Empresas Extranjeras Controladas “*Controlled Foreign Corporation*”.

⁶⁰ RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO Juan José, “La Transparencia Fiscal Internacional: Protocolos para su Aplicación” *Crónica Tributaria* N° 96 (2000), Páginas. 123-147.

Recuadro 25
España – Régimen de la TFI

Los sujetos pasivos residentes en España que estén obligados a la imputación de las rentas obtenidas por alguna entidad no residente por aplicación del régimen TFI, deben presentar conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores.
- c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- d) Importe de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

En España, a los efectos exclusivos de la aplicación del régimen de la TFI, se considera como grupo de sociedades, en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, el constituido por la sociedad dominante y sus dependientes, así como las sociedades multigrupo y asociadas tenidas en cuenta para la formulación de las cuentas anuales contables consolidadas.

Recuadro 26
España - La TFI y los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

La regulación relacionada a la TFI, se entiende sin perjuicio de lo establecido en los Tratados y Convenios Internacionales que prevalecen sobre la legislación interna.

Ante el cuestionamiento de en qué medida debe entenderse que los CDIs limitan el alcance o, por el contrario, resultan plenamente compatibles con la normativa interna española sobre el régimen de la TFI⁶¹, la AEAT es favorable a la compatibilidad de los CDIs con el régimen de la TFI, en tanto el último régimen citado en ningún caso establece obligaciones tributarias sobre personas o entidades no residentes no sometidas a la soberanía fiscal Española, sino que se imponen obligaciones sobre los residentes en España con el propósito de que no se pueda diferir o eludir la tributación en España por determinadas rentas⁶². Las normas sobre TFI, sin embargo, contemplan la posibilidad de que las rentas objeto de inclusión en la base imponible de personas o entidades residentes en España hayan podido ser gravadas en el

⁶¹ Respecto a los países con los que España tiene firmado un CDI, al considerarse que dicha aplicación supondría una violación del contenido del mismo, la discusión se suscita básicamente en torno a dos planteamientos opuestos:

Que, salvo autorización expresa en los CDIs, el régimen de la TFI no puede aplicarse a entidades no residentes en España.

Que la TFI es plenamente compatible con los CDIs españoles, por cuanto se limita a establecer la forma de tributación de los accionistas residentes y permite corregir la doble imposición internacional al permitir la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero.

⁶² RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio y RUBIO GUERRERO Juan José, "La Transparencia Fiscal Internacional: Protocolos para su Aplicación" Crónica Tributaria N° 96 (2000), Páginas. 123-147.

extranjero; sin embargo, a efecto de evitar la doble imposición jurídica o económica, se prevé la deducción de todos los impuestos satisfechos en el extranjero, con excepción de los satisfechos en paraísos fiscales.

5. En el Perú, dentro del esquema de renta de fuente mundial, no es posible incluir pérdidas en el “globo” de renta de fuente extranjera, a diferencia de lo que sucede con pérdidas producidas en terceros países. El objetivo es impedir que las utilidades producidas en países distintos al de residencia sean absorbidas por pérdidas, en muchos casos, fáciles de generar o “fabricar”.
6. Entre las limitaciones administrativas, se puede identificar que la facilidad del mecanismo simplificado de obtención del RUC previsto en Chile, para inversionistas sin residencia ni domicilio en Chile a través de las instituciones que operan como “custodios” no es accesible a los inversionistas domiciliados en países que pertenezcan al listado de Paraísos Tributarios.
7. Retención o mantenimiento de la residencia para el caso de contribuyentes que se trasladan a países o territorios considerados paraísos fiscales. Tal retención se produce por un período limitado en España, Estados Unidos de Norteamérica, entre otros.

Cabe destacar en el plano de la lucha contra la proliferación de paraísos fiscales, el establecimiento del Código de Conducta de la Unión Europea que traduce una voluntad política que tiene valor de orientación para guiar y programar la acción de los Estados Miembros en materia de fiscalidad de las empresas, en el ámbito de competencia concurrente.

Si bien el citado Código constituye derecho complementario frente al derecho originario de los Tratados y al derecho derivado de los actos que emanan de las instituciones comunitarias, se considera importante, ya que –como señala Susana Bokobo⁶³ en un terreno tan difícilmente transitable como la coordinación fiscal en el ámbito de la imposición directa, y en el que las soluciones se van abriendo paso con extrema lentitud, cualquier auxilio, por elemental que sea, debe ser bienvenido, máxime cuando, puede ser la etapa preparatoria de una mayor juridificación de las reglas armonizadoras en esta materia.

⁶³ BOKOBO MOICHE, Susana, “Código de Conducta Fiscal en el Ámbito de las Empresas: La Armonización de la Imposición Directa en la Unión Europea”, Crónica Tributaria N° 93 (2000), Páginas. 41-47.

4.5.4 Problemas vinculados a precios de transferencia

De los países estudiados se observa que España, Brasil, Argentina y México aplican las reglas de precios de transferencia en sus fiscalizaciones, a diferencia de Chile, Colombia y Perú que cuentan con la legislación, pero que se encuentran en la etapa de implementar las medidas. Por su parte Costa Rica, ni Guatemala han incorporado a su normatividad la de precios de transferencia.

Es preciso señalar que todos los países pueden sufrir el desvío de las utilidades que les correspondería gravar, en tal sentido, al margen del criterio de gravamen a éstos –sea por renta de fuente mundial o territorial- las medidas antielusión, entre las que se encuentran las normas de precios de transferencia, tienen por objetivo evitar el desgaste de sus bases imponibles. En tal sentido, el criterio de gravamen de renta exclusivamente territorial no es incompatible con las reglas de precios de transferencia. A continuación se exponen algunos problemas relacionados con precios de transferencia:

1. A diferencia de lo que sucede con los CDIs, en los que existen dos modelos a seguir, en cuyo caso los países optan por alguno, en el tema de precios de transferencia se cuenta con las Directrices elaboradas por la OCDE⁶⁴ las cuales son de común aceptación, lo cual constituye un gran avance; sin embargo, existe el problema de la metodología de precios de transferencia con características peculiares que distan de la prevista por la OCDE en sus Guías. Tal es el caso de Brasil que cuenta con reglas y metodología propias, que harían inaplicables en algunos supuestos lo previsto en las Directrices.
2. En los países en los que se cuenta con legislación sobre precios de transferencia, existe muchas veces el problema de la falta de vinculación jurídica de los criterios de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

Las excepciones a la falta de vinculación pueden encontrarse en algunos CDIs, tal como el suscrito entre España y Perú el 06.04.2006⁶⁵, cuya primera cláusula del Protocolo establece que las disposiciones de ese CDI, siempre que mantengan el criterio establecido en el MCOCDE, se interpretarán de acuerdo a los comentarios del MCOCDE. Es preciso señalar que si bien no se hace referencia expresa a la Guía, el comentario 1 al artículo 9 de los Comentarios del MCOCDE nos remiten a tal Guía y reconoce que ese reporte representa principios internacionalmente acordados y prevé la guía para la aplicación del principio *arm's length* el cual tiene en el artículo 9 del CDI su declaración autoritativa⁶⁶.

Por su parte, la legislación interna del Perú, dispone expresamente que las Guías de la OCDE constituyen fuente de interpretación, de la misma forma lo hace Colombia.

⁶⁴ La referencia a Guía o Directrices está referida a la Guía de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, elaboradas en 1995 por la OCDE.

⁶⁵ Aún no perfeccionado conforme a los procedimientos constitucionales de ambos países.

⁶⁶ OECD "*Model Tax Convention on Income and on Capital*", Versión condensada, enero 2003, Página 138.

Respecto a las fiscalizaciones de precios de transferencia, el SII ha recogido los lineamientos desarrollados por la OECD, discutidos en la publicación "Transfer Pricing Guidelines" de 1995, en particular, en cuanto a los criterios y recomendaciones para la aplicación de los métodos de ajustes de precios de transferencia, la utilización de información y las variables insertas en el análisis de comparabilidad y las consideraciones necesarias en la determinación de ajustes.

3. El establecimiento de “refugios seguros” (safe harbor rules)

Si bien las reglas *safe harbor* pueden constituir mecanismos que facilitan o favorecen la aplicación y cumplimiento de las normas de precios de transferencia para las pequeñas y medianas empresas que quieren iniciar su expansión internacional, la OCDE considera que tales mecanismos pueden poner en riesgo el objetivo del principio de libre competencia.

Sin embargo, algunos regímenes simplificados de determinación de precios de transferencia han sido aceptados, entre otros, el régimen de las maquiladoras en México, previsto en un acuerdo bilateral entre Estados Unidos y México.

Desde la perspectiva de la AT los *safe harbor* son convenientes porque usualmente excluyen del ámbito de control a un grupo importante pero no muy significativo de contribuyentes. Debe notarse que existe gran variedad de *safe harbors*, en tal sentido, éstos pueden agruparse en:

1. Los que liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla *arm's length*.
2. Los que implican el cumplimiento de la regla *arm's length*

Dentro de los países objeto de análisis se han identificado los dos tipos antes citados, en Colombia y Perú los *safe harbors* liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla de valoración de libre competencia, a diferencia de los *safe harbors* contenidos en la legislación de México y Brasil, en los que se presume el cumplimiento de la obligación sustancial.

- En Colombia existen dos parámetros alternativos: el patrimonio bruto y los Ingresos brutos. Adicionalmente, se toma en cuenta el monto anual por tipo de operación. En tal sentido, la normatividad establece la obligación de conservar por cinco (5) años la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa para los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales

mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

No habrá lugar a preparar y conservar documentación comprobatoria por los tipos de operación de ingreso, egreso, activos y pasivos, cuyo monto anual acumulado en el correspondiente año gravable no supere los quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes del período gravable al cual corresponde la documentación sustentatoria.

- En el Perú, respecto al cumplimiento exclusivamente de obligaciones formales, a efecto de garantizar una mejor administración del Impuesto, la ley faculta a la SUNAT a exceptuar de la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa y/o de contar con el estudio técnico de precios de transferencia, salvo en el caso de transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Conforme a lo antes señalado, el *safe harbor* prevé montos a partir de los cuales existe la obligación de presentar una declaración jurada anual informativa (cuando en el ejercicio gravable al que corresponda la declaración el monto de operaciones supere los doscientos mil nuevos soles (S/. 200,000.00) y de contar con estudio técnico de precios de transferencia (cuando en el ejercicio gravable los ingresos devengados superen los seis millones de nuevos soles (S/. 6'000,000.00) y el monto de operaciones supere un millón de nuevos soles (S/. 1'000,000.00)).

- En México el parámetro está constituido por los ingresos; sin embargo distingue a las actividades empresariales, de la actividad de prestación de servicios. En tal sentido, los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000 (US \$ 1.16 millones), así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000 (US \$ 269 mil) no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquellos que hayan efectuado operaciones con sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes.
- En Brasil existe una presunción de aplicación correcta a partir de una ratio de utilidad, en tal sentido se presume el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia a los contribuyentes que tengan una renta neta originada en exportaciones a partes vinculadas, antes de la liquidación del impuesto a la renta en una cantidad equivalente a por lo menos el 5% (cinco por ciento) por encima de sus ventas.

4. La traslación de bases tributarias hacia países agresivos, ocasionada indirectamente por el diferente nivel de desarrollo de la normatividad tributaria sobre precios de transferencia que puede llegar a condicionar la política comercial y de precios de

transferencia de las empresas multinacionales, pudiendo llegar a suponer una traba a la liberalización del comercio internacional. El extremo contrario, es que la ausencia de precisión en la regulación concede un margen excesivo de discrecionalidad a la actuación de la administración que merma la seguridad jurídica y/o facilita la planificación fiscal.

Para evitar los problemas antes señalados, la reacción de los países debería tender a la superación progresiva de la regulación unilateral de los precios de transferencia, propiciando una mayor coordinación y consenso entre los Estados.

5. La realización de un ajuste primario, sin el ajuste de correspondencia constituye un problema en la tributación de los no residentes, en tanto, éste proceder constituye una situación de doble o múltiple tributación.

Si bien la solución está prevista en el segundo párrafo del artículo 9 del MCOEDE incorporado en 1977 en el que se regula la posibilidad de efectuar un ajuste correspondiente para eliminar los efectos negativos derivados de la doble imposición generada, existen muchas situaciones en que éste no se produce. Teóricamente, cuando una autoridad de un Estado ajusta un precio de transferencia puede producirse una sobreimposición que exige un ajuste correspondiente, para evitar la doble imposición internacional económica o jurídica.

En primer lugar, debe notarse que la situación descrita se presenta con mayor frecuencia en los países que no han implementado una red de CDIs, en tanto, la existencia de tales convenios -incluso sin la incorporación expresa del segundo párrafo del artículo 9 del MCOEDE⁶⁷-, lo faculta a la realización del ajuste correspondiente.

Por su parte, ante la existencia de un CDI la incorporación del segundo párrafo del artículo 9 en sí misma, no prevé la realización automática del ajuste de correspondencia, sino que habilita la iniciación de un procedimiento amistoso, sin que las autoridades queden obligadas a llegar a un acuerdo. En tal sentido, en la actualidad existe dependencia del ajuste de correspondencia al procedimiento amistoso.

La pretendida imperatividad del ajuste correlativo queda supeditada a la efectividad de los mecanismos procedimentales de acuerdo amistoso recogidos por el propio CDI⁶⁸. La inexistencia de un mecanismo compulsivo para la práctica del ajuste correspondiente, podría convertir en infructuosas las disposiciones de los CDIs para conseguir la restitución de la situación de libre concurrencia tras la práctica del ajuste primario por parte de alguno de los Estados Contratantes.

⁶⁷

4.33 Directrices.

⁶⁸

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo en "Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea". Crónica Tributaria N° 177/2005 (33-82), Página 54.

Adicionalmente, pueden existir diversos factores que impiden la práctica de dicho ajuste, consolidándose la situación de doble imposición generada tras el ajuste primario. Entre otras:

- La firmeza de una resolución judicial
- La prescripción de la acción administrativa o del derecho del particular para solicitar la modificación de su situación tributaria
- La falta de encaje jurídico del acuerdo amistoso adoptado
- La firma de una APA unilateral con la administración que debe practicar el ajuste correlativo.

4.5.5 Ausencia de un régimen jurídico respecto al procedimiento amistoso

En la actualidad no se ha desarrollado un régimen jurídico en las legislaciones respecto al procedimiento amistoso, ni a los efectos de tal procedimiento dentro de los procedimientos internos de aplicación de los tributos. Las legislaciones omiten referencia a los efectos del procedimiento amistoso, siendo necesario dotar de eficacia al resultado de tal procedimiento. Se reconocen como los temas fundamentales que requieren regulación los siguientes:

- La prescripción de derechos y acciones
- La firmeza de los actos administrativos de determinación y ejecución de la deuda
- El devengo de intereses
- La suspensión de la ejecutividad de la determinación interna
- La modificación de la deuda tributaria

4.5.6 Declaraciones Juradas y otras Obligaciones Formales

Los países que han incorporado en su legislación sobre Impuesto a la Renta normas de Precios de Transferencia en la mayoría de los casos prevén la obligación de presentar en forma periódica una declaración informativa en la que se detalle las transacciones realizadas con empresas vinculadas con distintos niveles de detalle con la finalidad de analizar la incidencia en los resultados de los sujetos del Impuesto; adicionalmente, se requiere que los contribuyentes cuenten con estudios técnicos de precios de transferencia que sustenten sus valoraciones.

Recientemente se observa una tendencia creciente al requerimiento de las obligaciones formales, fundamentalmente porque las Administraciones Tributarias perciben que la exigencia, por ejemplo, del estudio técnico, obliga al contribuyente a agotar los esfuerzos por obtener usualmente el mejor método o cumplir la legislación de precios de transferencia. Es importante resaltar que el cumplimiento de obligaciones formales, usualmente va de la mano con la disminución de sanciones, muchas veces, de montos muy significativos.

De alguna manera con el establecimiento de la obligación de realizar un estudio por parte del contribuyente se delega parte de la tarea de control o fiscalización, ya que cualquier auditoría partirá del estudio técnico presentado por el contribuyente, cuya omisión implica que la AT inicie desde las bases su tarea de control.

En cuanto a la declaración jurada de operaciones o transacciones con empresas asociadas o partes vinculadas, la tendencia es que las administraciones tributarias las utilicen para una óptima selección de contribuyentes a fiscalizar.

- En el caso de Venezuela la presentación de la indicada declaración se realiza en junio de cada año y en ella se informa sobre las operaciones realizadas el año anterior con empresas vinculadas. Además, la legislación venezolana también establece la obligación de conservar la documentación que sustenta el cálculo de los precios de transferencia, incluida la información de los terceros que han servido como comparables en el cálculo, traducida al castellano.
- En Argentina, la Resolución General AFIP N° 1122/01 (Boletín Oficial 31/10/2001) aplicables para ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/00 implementa la obligatoriedad de presentaciones de Declaraciones Juradas juntamente con un informe firmado por contador público y requisitos de documentación y justificación de precios. (Ver recuadro 27).

Se sanciona particularmente la falta de presentación de la declaración jurada informativa en tiempo y forma, su falta de presentación a requerimiento, el no proporcionar datos a solicitud de la AFIP y la falta de conservación de comprobantes que justifiquen los precios de transferencia, así como también, el incremento de la multa por omisión de impuestos.

El monto de la pena a aplicar en la totalidad de los casos mencionados, correspondiente a operaciones internacionales, resulta varias veces más elevado que el establecido para la misma infracción en materia de operaciones internas.

- En Colombia la Ley N° 788 del 27 de diciembre de 2002, vigente a partir del año gravable 2004 incorporó la legislación relativa a precios de transferencia. La normatividad establece la obligación de conservar por cinco (5) años la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa conforme a unos umbrales fijados en función al patrimonio e ingresos de los contribuyentes. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, cabe señalar que la ley establece las sanciones a aplicarse así como un régimen de gradualidad de las sanciones en función a la oportunidad de subsanación.
- En el Perú los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia deben presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas; o de las transacciones que realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición; asimismo, dichos contribuyentes deberán, cuando corresponda, conservar la documentación e información detallada por cada transacción que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los

criterios considerados, para lo cual deberán contar con un estudio técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia. (Ver recuadro 28).

Recuadro 27

Argentina – Documentación e información de personas o entidades vinculadas

La Resolución General N° 1122 prevé la documentación e información que deben presentar las personas o entidades vinculadas.

- a) Con relación al sujeto residente en el país: sus datos identificatorios y sus funciones o actividades (producción, investigación, desarrollo, comercialización, venta, distribución, fletamento, inventario, instalación, servicios posventa, administración, contaduría, legal, personal, informática, financiera, etc.), activos utilizados, riesgos asumidos, y estructura organizativa del negocio.
- b) Respecto de las personas vinculadas del exterior -de conformidad a lo dispuesto por el primer artículo agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones- y de los sujetos no vinculados localizados en países de baja o nula imposición: apellido y nombres, denominación o razón social, código de identificación tributaria, domicilio fiscal y país de residencia y la documentación de la que surja el carácter de la vinculación aludida -en caso de existir esta última-. La información antedicha procederá aún cuando no se hayan realizado operaciones con los mencionados sujetos.
- c) Información sobre las transacciones realizadas entre el contribuyente y sujetos vinculados del exterior -de conformidad a lo dispuesto por el primer artículo agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones- y de los sujetos no vinculados localizados en países de baja o nula imposición: su cuantía y la moneda utilizada.
- d) En el caso de empresas multinacionales o grupos económicos: 1. La conformación actualizada del grupo empresario, con un detalle del rol que desempeña cada una de las empresas. 2. Los socios o integrantes de cada una de las empresas, con indicación del porcentaje que representa su participación en el capital social. 3. El lugar de residencia de cada uno de los socios e integrantes de las empresas del grupo, con excepción de la parte del capital colocado mediante la oferta pública a través de bolsas y mercados de valores. 4. Apellido y nombres del presidente o de quién haya ocupado cargo equivalente en los últimos tres (3) años dentro del grupo económico, con indicación del lugar de su residencia. 5. El lugar de radicación de cada una de las empresas. 6. La descripción del objeto social de cada una de ellas. 7. La descripción de la o las actividades que específicamente desarrollan dichas empresas. 8. La lista de las empresas integrantes del grupo autorizadas a cotizar en bolsas y mercados de valores, con indicación de la denominación de la entidad y el lugar donde fue otorgada dicha autorización. 9. Los contratos sobre transferencia de acciones, aumentos o disminuciones de capital, rescate de acciones, fusión y otros cambios societarios relevantes. 10. Los ajustes en materia de precios de transferencia que hayan practicado o se hubieran efectuado a las empresas del grupo en cualquiera de los últimos tres (3) años; a su vez deberán informar si alguna de ellas se encuentra bajo fiscalización por precios de transferencia a las fechas de vencimiento de los plazos para

presentar, respectivamente: la declaración jurada semestral, la declaración jurada complementaria anual y la declaración jurada determinativa anual del impuesto a las ganancias.

- e) Estados contables del contribuyente -incluso los estados consolidados, de corresponder- del ejercicio económico al que corresponda el período fiscal, como asimismo los de las personas vinculadas del exterior, estos últimos cuando resulte pertinente en función del método de determinación del precio de transferencia utilizado.
- f) Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados a él en el exterior (acuerdos de distribución, de ventas, crediticios, de establecimiento de garantías, de licencias, "Know-How", de uso de marca comercial, sobre atribución de costos, desarrollo e investigación, publicidad, etc.).
- g) Información sobre la situación financiera del contribuyente.
- h) Información relativa al entorno de la empresa, los cambios previstos, la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, el marco legal, el progreso técnico y el mercado de divisas.
- i) Información relativa a las estrategias comerciales adoptadas por el contribuyente.
- j) Estructura de costos del contribuyente y/o del sujeto vinculado del exterior.
- k) Métodos utilizados por el contribuyente para la determinación de los precios de transferencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la transacción o empresa, así como las causas por las cuales han sido desechadas las restantes metodologías de cálculo.
- l) Papeles de trabajo con el detalle de los cálculos efectuados por el contribuyente para ajustar las diferencias resultantes de los criterios de comparabilidad, conforme al método de determinación de los precios de transferencia utilizado.
- m) Información sobre transacciones o empresas comparables, con indicación de los conceptos e importes ajustados con la finalidad de eliminar las diferencias.
- n) Papeles de trabajo donde consten los procedimientos de determinación del rango y el valor resultante de la aplicación de la metodología de cálculo.
- ñ) Información de si los sujetos localizados en el extranjero se encuentran alcanzados por regímenes de determinación de precios de transferencia, y en su caso, si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal sobre la materia ante las autoridades o tribunales competentes. En este supuesto, además, deberá indicarse el estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia autenticada de las pertinentes resoluciones.

Recuadro 28
Perú – Estudio Técnico de Precios de Transferencia

El Estudio Técnico de Precios de Transferencia deberá contener, entre otras, la siguiente información, cuando fuera aplicable:

- a) Información de las transacciones con partes vinculadas: Acuerdos o contratos que rigen las relaciones entre las partes vinculadas. Productos y/o servicios ofrecidos y mercados en los que actúa, con descripción de la actividad productiva y de los flujos económicos que soporta (negocio, productos, proveedores o clientes). Intangibles involucrados, trascendencia económica y propiedad de los mismos. Distribución entre las partes intervinientes del resultado, de la operación que se deriva de la aplicación del método de valoración utilizado. Estructura organizacional del grupo y de las empresas o entidades que lo integran a nivel nacional y/o mundial.
- b) Información económico - financiera del contribuyente: 1. Estados financieros. 2. Presupuestos y proyecciones de su actividad y desarrollo. Descripciones de los flujos financieros fundamentales.
- c) Información funcional: 1. Descripción de las funciones realizadas por la empresa o entidad al interior de un grupo económico o no, en relación con las funciones globales realizadas por las partes en su conjunto, entre ellas, distribución, control de calidad, publicidad y marketing, recursos humanos, inventarios, investigación y desarrollo. 2. Descripción de los riesgos asumidos por la empresa o entidad desde cuya perspectiva se prepara la documentación. 3. Activos asignados a la empresa o entidad.
- d) Operaciones a las que se aplica precios de transferencia: 1. Descripción desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero, de las operaciones a las que se aplican precios de transferencia. 2. Compra y/o venta de bienes, prestación de servicios, transferencia de intangibles u otras operaciones económicas a terceros independientes durante el ejercicio materia de evaluación.
- e) Elección del Método y Análisis de Comparabilidad: 1. Información disponible sobre operaciones idénticas o similares de otras empresas o entidades que operan en los mismos mercados y de los precios, de ser conocidos, que las mismas aplican en operaciones comparables, con partes independientes, a las que son objeto de análisis. 2. Descripción de las fuentes de las cuales se ha tomado la información. 3. Justificación de la selección de la información realizada. 4. Determinación y descripción del método de valoración que se utiliza, destacando las circunstancias económicas que deben entenderse básicas para su aplicación. 5. Justificación y cálculo de los ajustes realizados. 6. Valor y/o rango de precios o márgenes de utilidades que se derivan de la aplicación del método utilizado.

4.5.7 Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia - (APAs)

Las legislaciones de Argentina, Brasil y Chile no contemplan la posibilidad de suscribir de Acuerdos Previos sobre Precios, en el contexto de empresas asociadas, a diferencia de los previsto por sus normas en Colombia, México, España y Perú.

Se considera importante que las legislaciones incluyan la posibilidad de celebrar APAs, en tanto otorgan seguridad jurídica al contribuyente y, por su parte, la AT no gastará esfuerzos en la auditoría de las empresas que celebran APAs, en tal sentido, se identifica como aspectos necesarios en la regulación de estos acuerdos, que se prevea:

- La posibilidad de solicitar prórrogas
- La posibilidad de que tengan efectos retroactivos
- Que existan plazos reglamentarios para resolverlos
- Que se garantice al contribuyente la reserva de la información brindada
- Que se brinde la posibilidad de modificarlos ante el cambio de circunstancias y condiciones económicas

En los últimos años la celebración de APAs se ha incrementado en los países que contemplan su celebración y se convierte en una práctica que atenúa los litigios entre contribuyentes y AT, además de otorgar al inversionista extranjero la seguridad jurídica que requiere. (Ver recuadro 29).

4.5.8 Procedimientos amistosos

Debe destacarse que en el ámbito internacional este tipo de mecanismos de resolución de conflictos han adquirido un mayor protagonismo en los últimos tiempos; por ello, y en aras de una mayor seguridad jurídica, las Administraciones Tributarias han ido desarrollando diferentes mecanismos que permitan la aplicación efectiva de estos procedimientos. En tal sentido, merecen destacarse los siguientes esfuerzos:

- i. La Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico (PATA) que en junio de 2004 publicó la “Guía Operativa del Procedimiento de Acuerdo Mutuo para los Países Miembros de la Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico”; así como la “Guía Operativa de Acuerdos Previos de Previos para los Países Miembros de la Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico”.
- ii. El Convenio Europeo de Arbitraje en el que existe un período de tiempo para que los dos Estados afectados se pongan de acuerdo para eliminar la doble imposición, transcurrido el cual, si no se ha alcanzado un acuerdo, se constituye una comisión consultiva que emite un dictamen que será obligatorio para ambos Estados, salvo que acuerden algo distinto en un plazo concreto.
- iii. El primer párrafo del artículo 25 del MCOCDE, que prevé el establecimiento de un plazo para que las Administraciones Tributarias alcancen un acuerdo (3 años), y,

ante la ausencia del mismo, se establece la posibilidad de acudir a una comisión consultiva para que resuelva las cuestiones pendientes entre ambas Administraciones.

- iv. En el ámbito de la Unión Europea, el establecimiento de un Código de Conducta para la aplicación del Convenio 90/436/CEE (Convenio de Arbitraje), relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas y de la aprobación en el ámbito de la OCDE de un manual para la aplicación efectiva de los procedimientos amistosos.

Caso de Japón – Procedimientos de Acuerdo Mutuo⁶⁹

En Japón, la sección encargada de los Procedimientos de Acuerdo Mutuo (MAP⁷⁰) fue creada en junio de 1982 e inicialmente se ubicó bajo la dependencia del Secretariado del Ministro. Posteriormente se establece la Oficina de Operaciones Internacionales en 1986 y la oficina del MAP fue establecida en julio de 1999. El personal de tal oficina es responsable de la totalidad de casos y procedimientos de Acuerdo Mutuo relacionados a casos de doble imposición, precios de transferencia, retenciones y establecimientos permanentes. Sin embargo, los casos relacionados con los APAs involucran más de la mitad de la carga que maneja la oficina en los últimos años.

La tabla de abajo describe la Oficina de Procedimientos de Acuerdos Mutuos:

COMISIONADO DE ASUNTOS INTERNACIONALES	DIRECTOR DE LA OFICINA DE PROCEDIMIENTOS DE ACUERDOS MUTUOS	GRUPO	JURISDICCIÓN
		1	Principalmente Norteamérica y Oceanía
2			
5			
6			
	DIRECTOR DE LA OFICINA DE PAM	3	Principalmente Europa Oeste y Asia
	4		

Existe tendencia creciente en el número de casos de MAP recibidos y más del 90% (noventa por ciento) de los mismos se encuentran relacionados a la tributación de los precios de transferencia. Entre ellos, el número de los casos de APAs bilaterales acompañados del MAT se ha incrementado. Entre julio del 2005 y junio del 2006 el número de casos presentados a MAP fue de 129, de los cuales 119 son casos vinculados a precios de transferencia, de los cuales 92 tratan sobre APAs. Efectuando una comparación con la información de hace diez años se observa que los casos de MAP se han multiplicado aproximadamente por cuatro y los vinculados a APAs por seis.

⁶⁹ Agencia Nacional Tributaria De Japón (NTA) “APA Program Report 2006” Octubre 2006.
⁷⁰ Por sus siglas en inglés: Mutual Agreement Procedure.

El mayor número de procedimientos de acuerdo mutuo lo constituyen los APAs suscritos con Estados Unidos, Australia y Canadá. Los procedimientos con países del Asia con poca experiencia en este tipo de acuerdos se está incrementado. Mientras que en 1995 se negociaron APAs con once (11) países, tal cifra se incrementó el año 2005 a veintitrés (23).

Recuadro 29
Estados Unidos – Estadística reciente de APAs⁷¹

El reporte del Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (IRS) sobre su programa de APA correspondiente al trimestre que finalizó el 30 de setiembre de 2007 informa de:

- 25 APA concluidos, de los cuales 17 son bilaterales, 3 unilaterales y 5 modificaciones a APAs.
- 16 posiciones bilaterales completadas.
- 55 reportes anuales revizados y cerrados.
- 34 nuevos APA recibidos, de los cuales 23 son asuntos bilaterales y 11 unilaterales.

El programa de APA finalizó su cuarto trimestre fiscal con un inventario de 251 asuntos abiertos de los cuales 210 son bilaterales y 41 unilaterales.

4.5.9 Subcapitalización

El modo en que las empresas obtienen capital es de suma importancia para los países, en particular en los que se encuentran en vías de desarrollo, en tanto es de sumo interés atraer inversiones extranjeras que se concretan a través del establecimiento de sucursales, filiales u otros establecimientos permanentes. Sin embargo, es también de interés de los Estados que los contribuyentes paguen los tributos que les corresponden y tomar las provisiones que eviten el detrimento de las bases de imposición, entre otros, a través de la generación de gasto por el pago de intereses.

De los países estudiados México, España, Chile, Argentina y Perú cuentan con reglas para evitar la capitalización delgada de las empresas, más conocida como subcapitalización, a efecto de que los aportes de capital de los socios, no se disfracen de préstamos o créditos que generan en el futuro el pago de intereses que, a su vez, constituyen gasto deducible de las empresas. En Argentina el ratio es 2 y en los otros países citados, con algunas variantes el ratio es de 3 a 1, así por ejemplo, en México se hace referencia a tres veces el monto del capital contable. (Ver recuadros 30 y 31).

⁷¹ IENSTRA, John, IBFD Estados Unidos, "IRS releases transfer pricing APA report for fourth fiscal quarter of 2007". Base de datos del IBFD [TNS:2007-08-31:US-1](https://www.ibfd.org/US/2007-08-31-US-1).

Recuadro 30
Argentina – Recategorización de las operaciones de crédito

En Argentina, a partir del 2003 existe un ratio de endeudamiento relacionando el monto del pasivo en cuestión con el patrimonio neto existente al cierre del ejercicio. En tal sentido, los intereses no serán deducibles en la medida que los pasivos que los originan excedan dos (2) veces el importe del patrimonio neto del ejercicio.

La consecuencia es que el exceso no se considera gasto deducible, y, asimismo, se recategorizan las operaciones de crédito como un efectivo aporte de capital, en virtud de la legislación existente relacionada al principio de la “realidad económica”.

Recuadro 31
Chile – Exceso de Endeudamiento

En Chile se considera que existe Exceso de Endeudamiento, cuando el endeudamiento total por las operaciones correspondiente a créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales, saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistemas de cobranzas y bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, cuyo interés esté afecto o no a la tasa especial de impuesto adicional del 4% (cuatro por ciento), sea superior a tres veces el patrimonio del contribuyente.

En tales casos, se aplica un impuesto que grava a la empresa receptora del crédito con un 35% (treinta y cinco por ciento) (con derecho a rebajar el 4% (cuatro por ciento) de impuesto retenido al acreedor del crédito por concepto de intereses), pudiéndose rebajar como gasto de la empresa.

4.5.10 El intercambio de información

Anteriormente se preveía que el intercambio de información era relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio; sin embargo, en la actualidad la tendencia es no limitar al impuesto a la renta el intercambio y hacerlo extensivo a otros tributos. Tal es el caso del CDI del Perú con Chile que expresamente señala que la información podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado (Impuesto General a las Ventas); mientras que en su CDI con Canadá se prevé la utilización de la información respecto a cualquier impuesto.

De los países materia de la investigación se observa que el intercambio de información fundamentalmente se sustenta en los CDIs celebrados, y excepcionalmente, en convenios específicos de intercambio de información, como se detalla a continuación:

- España tiene convenios específicos de intercambio de información con Francia, Portugal, Chile, Argentina, Holanda y Suecia.
- Argentina cuenta con convenios específicos de intercambio de información con Chile, Brasil, Perú y España; asimismo, está facultada a realizar comprobaciones simultáneas con los citados países.
- Perú tiene un convenio específico de intercambio de información suscrito con Estados Unidos en el año 1992, el cual viene siendo aplicado fluidamente.

En cuanto al funcionamiento del práctico del intercambio de información en el ámbito internacional actualmente es valorado positivamente.

La importancia del intercambio de información en España es tal, que un compromiso de efectuarlo por parte de otro Estado –a través de un CDI o un convenio específico- tiene el efecto incluso de excluir de la consideración de paraísos fiscales a los países comprendidos en el Real Decreto 1080/1991.

En España se aprecia un uso creciente, calificado por algunos como “imparable” lo cual es evidenciado con la información estadística del siguiente cuadro⁷².

Evolución de los intercambios de información "Previa Solicitud"

EJERCICIO	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
SOLICITUDES DE ESPAÑA	91	132	322	957	889	643	931	1,335
SOLICITUDES A ESPAÑA	102	216	492	739	1152	1206	1372	1707

Se espera que el intercambio de información constituya una técnica normal o habitual para los países, para lograrlo se considera importante que:

- Los Estados alcancen el convencimiento de que al facilitar la actuación contra el fraude de otra Administración, se está protegiendo su propia lucha contra el fraude, al menos de forma indirecta, por el simple hecho de que se están poniendo las bases que permiten asegurar, en cierta manera, la futura colaboración del ahora solicitante.

⁷² BUSTAMANTE ESQUIVIAS, María Dolores, “Instrumentos de Asistencia Mutua en materia de Intercambios de Información (Impuestos Directos e IVA), Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.o 23/02.

- Que las áreas de la AT encargadas de los intercambios tengan una relación fácil y fluida con los órganos de control⁷³. Deberían ser órganos estrechamente vinculados, con una comunicación fluida y posibilidades reales de coordinación, con aquellos otros órganos responsables del tratamiento y almacenamiento de datos en las bases informáticas, y con los responsables de la planificación y la selección de los contribuyentes que han de ser objeto de control, especialmente para todas aquellas cuestiones que van a surgir en relación a la organización y realización de los intercambios automáticos de datos.
- Que los documentos que formulan las peticiones tengan un contenido preciso, claro, suficiente motivación y justificación de las necesidades, así como la información y antecedentes que faciliten la atención del pedido, a efecto de su atención rápida.
- Que los datos incorporen una adecuada identificación de los contribuyentes a los que se refieren, de tal manera que puedan ser correctamente imputados a sus titulares, almacenados en las bases de datos y utilizados para posibles actuaciones de control, con rapidez y eficacia, para lo cual sería un gran adelanto el llegar a acordar la existencia y utilización a estos fines de un número de identificación fiscal internacional.
- Que los países regulen el procedimiento y operatividad del intercambio de información, de forma que no se improvisen procedimientos. Entre otros, se considera que en España ha jugado un rol importante la regulación interna del intercambio de información internacional a través del Reglamento de Cooperación 218/92.

4.5.11 Comprobaciones simultáneas

Dentro del esquema del intercambio de información, surge en muchos casos la necesidad de llevar a cabo comprobaciones simultáneas. Un acuerdo para comprobaciones simultáneas es aquel celebrado por dos o más Estados para comprobar simultánea e independientemente (cada Estado en su propio territorio de soberanía) las circunstancias fiscales de uno o varios contribuyentes sobre los que las autoridades tributarias de los Estados implicados tengan un interés común y relacionado, y siempre con la intención de intercambiar aquella información de interés que obtengan.

Las comprobaciones simultáneas son posible, entre otras vías, mediante la aplicación del artículo 26º del MCOCDE. La OCDE ha publicado en 1992 un Modelo de Acuerdo para que, existiendo previamente un CDI, los estados interesados puedan suscribir un Acuerdo de estas características.

⁷³ En la mayoría de las Administraciones Tributaria las funciones encomendadas a la autoridad competente en materia de intercambio de información internacional, son ejercidas en la practica por un órgano (usualmente el área relacionada con servicios al contribuyente) sin relación jerárquica o de compendia con los órganos de control que son los interesados directos y últimos en los intercambios.

V. CONCLUSIONES

1. La tendencia es la regulación similar de los no residentes, lo cual es evidenciado, entre otros, por la adopción por parte de todos los países del criterio de calificación de las personas naturales como residentes con la permanencia de 183 días o 6 meses en el país; así como por el otorgamiento del crédito por impuestos pagados en el exterior al residente que, a su vez, es no residentes de otro(s) Estado(s).
2. Se observa la tendencia a hacer atractivo el establecimiento de la residencia de las personas naturales en determinados países que gravan por renta de fuente mundial, a través de la concesión del beneficio de tributar sólo por las rentas de fuente propia durante algunos períodos tributarios.
3. Todos los países gravan las rentas generadas en su territorio; sin embargo, en todas las legislaciones se prevén exenciones y tipos preferentes, orientadas básicamente a la atracción de capitales del exterior (exenciones y tipos preferentes para intereses por créditos del exterior) y de tecnología (tipos preferentes para regalías), respondiendo así a los avances tecnológicos unidos a la movilidad de las personas y capitales.
4. Todos los países que han adoptado el principio de gravamen por renta de fuente mundial, unilateralmente a través de su legislación otorgan el crédito directo por el impuesto efectivamente pagado por el contribuyente, y en la mayoría de casos, adicionalmente, conceden un crédito indirecto por el impuesto pagado por la sociedad que distribuye dividendos.
5. La tendencia es ampliar el crédito por el impuesto pagado en el exterior e incluso prever su arrastre en ejercicio futuros, con el objetivo de evitar las situaciones que impliquen doble imposición, llegando incluso a eximirse del gravamen en fuente cuando no se conceda crédito en el país de residencia.
6. El otorgamiento de créditos por el impuesto pagado en el exterior contra el impuesto del país de residencia, implica en muchos casos que el país de fuente no grave por la renta generada en el extranjero, coincidiendo las bases imponibles de la renta *gravada* generada en el país de residencia con la renta de fuente mundial.
7. La obtención de rentas a través de establecimientos permanentes se somete a un tratamiento más favorable que el otorgado a los residentes, en tanto la tributación, en la mayoría de los casos, se limita a la generada en el país de la fuente, en contraposición al gravamen por renta de fuente mundial aplicable a los residentes.
8. Ante la creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones se requiere revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional, en tal sentido, es importante resaltar la utilización de criterios de

sujeción sencillos y concurrentes, tal como la residencia del pagador de forma adicional a los criterios tradicionales.

9. La tendencia es la creación de mecanismos alternativos a la consideración de la renta bruta como base imponible, en tal sentido, el establecimiento de rentas netas presuntas (directamente o a través del otorgamiento de deducciones “flat”) constituye un mecanismo alternativo que está siendo usado cada día más por las legislaciones.
10. El régimen de tributación de los no residentes evidencia que la legislación de los países, así como sus prácticas administrativas y de gestión, están en permanente cambio orientado a adaptarse a la movilidad de capitales y personas, maximizando el uso de la tecnología.
11. No se han identificado prácticas que impliquen el ejercicio irrazonable de la jurisdicción tributaria sobre los no residentes, salvo las medidas defensivas en contra de los paraísos fiscales, las cuales no son materia de disconformidad de la comunidad internacional, en la medida que el esfuerzo para erradicar la competencia tributaria dañina involucra a todos los países.
12. La tendencia es a la disminución de las tasas de gravamen en fuente, en particular en intereses y regalías pagadas al exterior. De igual forma, se observa que los países más agresivos en el gravamen en fuente en la celebración de sus CDIs han cedido notoriamente al prever los porcentajes máximos de gravamen en fuente para efecto de la renta compartida, principalmente en lo relativo a rentas pasivas.
13. La tendencia de los países es a la proliferación de medidas defensivas a efecto de evitar el otorgamiento de beneficios a personas naturales o jurídicas establecidas en paraísos fiscales, fundamentalmente a través de la negación de exenciones, tipos preferentes, créditos, deducciones y pérdidas en las situaciones en las que está involucrado un país o territorio de baja o nula imposición.
14. La tendencia es la implementación del registro obligatorio de los contribuyentes no residentes, fundamentalmente de los inversionistas, a efecto de un control óptimo a nivel del país de fuente de la renta y de un óptimo almacenamiento de intercambio susceptible de ser intercambiada.
15. Los CDIs no constituyen el único instrumento que faculta el intercambio de información entre las AT, en tanto, los países han incursionado en la celebración de convenios específicos de intercambio siguiendo los modelos elaborados por la OCDE y el CIAT.
16. La tradicional figura del agente de retención, en la actualidad está dejando de ser el único mecanismo de recaudación del tributo de los no residentes, encontrando en el sustituto, el custodio, el fedatario, el depositario y el gestor modalidades adicionales para el control de los no residentes.

17. La tendencia es que la legislación unilateral de cada Estado prevea la solución a la doble imposición ocasionada por el conflicto fuente – residencia; sin embargo, permanece la necesidad de suscribir CDIs porque la necesidad de eliminar la doble imposición generada por los ajustes de precios de transferencia, acceder al intercambio de información, al procedimiento de acuerdo mutuo, al establecimiento de rentas compartidas, entre otros, hacen urgente incursionar o desarrollar la red de CDIs de cada país.
18. La celebración de los CDIs requiere de medidas administrativas que garanticen su funcionamiento eficaz (no basta con negociarlos), tales como la implementación de formularios, devoluciones y la emisión del certificado de residencia, de forma que este último constituya una herramienta de control de la AT y que, a la vez, libere al retenedor de responsabilidad antes su presentación.
19. La tendencia es que las AT requieran que sea el propio contribuyente el que elabore o fabrique documentación que sustente la aplicación de la metodología de precios de transferencia; asimismo, mediante el requerimiento de información a través de una declaración de transacciones u operaciones con empresas asociadas, la AT traslada parte del trabajo de control al propio contribuyente.
20. Por otra parte la celebración de APAs por parte de la administración tributaria con los contribuyentes se ha incrementado, fundamentalmente los casos en los que está involucrada más de una AT, constituyendo este un mecanismo que evita que las AT destinen recursos a la fiscalización y control.
21. El establecimiento de “refugios seguros” (*safe harbor rules*) en la mayoría de los esquemas adoptados por los países, está orientado a la exoneración del cumplimiento de obligaciones formales, subsistiendo la obligatoriedad de establecer los precios, márgenes y contraprestaciones en función al principio *arm's length*.
22. Se están multiplicando esfuerzos para establecer lineamientos claros y regulaciones para que el procedimiento amistoso logre el propósito por el que se lo incluye en los CDIs.
23. Los países han equilibrado el otorgamiento de tasas preferentes a los intereses por créditos del exterior con la protección de su recaudación, a través del establecimiento de reglas que pretenden evitar la capitalización delgada de las empresas.
24. La tendencia es que incluso la limitación considerada más importante impuesta por el derecho internacional, constituida por el principio en virtud del cual un Estado no puede ejercer actividad administrativa alguna en territorio de otro Estado, está siendo superada por las ATs que acuerdan asistencia en la recaudación, a través de una cláusula en los CDIs, o de convenios específicos al respecto.

VI. PROPUESTAS A FUTURO

- i) Si bien corresponde a la legislación tributaria interna de cada país establecer la estructura tributaria que para ese país se ha diseñado por parte del legislador, resulta conveniente lograr la aproximación de las legislaciones de los diferentes países, a efecto de que sus figuras tributarias sean más parecidas y sean menos frecuentes los conflictos al pretender gravar a los residentes por renta de fuente mundial.
- ii) Debe tratar de eliminarse el gravamen real del no residente, incluyendo mecanismos que permitan aproximar la tributación a una base imponible coincidente con la renta neta, fundamentalmente previendo para el caso de los inversionistas extranjeros la posibilidad de recuperar su capital invertido, libre de gravamen.
- iii) Debe evaluarse la posibilidad de que la AT emita una certificación para que el no residente recupere su capital invertido que, respecto al agente de retención, lo libere de la responsabilidad de calcular la renta neta unilateralmente y por otro, que reúna las siguientes características:
 - Que se emita antes de la transferencia
 - Que el procedimiento de emisión de tal certificado sea expeditivo
 - Que el certificado tenga un periodo de vigencia que equilibre los intereses del no domiciliado y de la AT: que le permita una negociación sin premura y que no se modifiquen las circunstancias de su emisión, respectivamente.
- iv) Es recomendable que los Estados reconsideren la calificación del “territorio”, en tanto el concepto tradicional que lo vincula al espacio físico ha evolucionado y actualmente existen supuestos en los que se puede evitar el gravamen por lo limitado de la definición de territorio.
- v) Se recomienda la adopción por parte de varios y distintos países de un Certificado de Residencia Único, que pueda ser emitido en línea y sea susceptible de verificaciones posteriores por parte de las AT y los agentes de retención y otros obligados. El citado certificado debe equilibrar el interés de control por parte de las AT y la simplicidad en su emisión a efecto de no crear trabas al contribuyente.
- vi) Se sugiere la implementación de un Registro o Rol de contribuyentes con vigencia internacional, ya que será la única forma de acelerar el intercambio de información y de controlar a los no residentes, que a su vez son residentes de otro Estado. Mientras tanto, el otorgamiento de un registro para los no residentes dentro de un país por parte de una AT resulta igualmente conveniente, en tanto, se podrá almacenar tal información de una forma organizada, susceptible de posteriores intercambios y, a su vez, tiene un efecto

disuasivo en el contribuyente que tiene conocimiento de que la AT cuenta con su información.

- vii) Se recomienda la utilización a nivel masivo de declaraciones electrónicas, en tanto a la AT le conviene disponer de información de mayor calidad, más limpia (menos errores), más rápido y con menor intermediación de terceros. Por otro lado se brinda al contribuyente facilidades para la presentación y pago electrónico de las declaraciones tributarias.
- viii) Se sugiere adoptar medidas defensivas contra los territorios de baja o nula imposición, cuidando que el otorgamiento de exenciones, tipos preferentes y créditos beneficien a sujetos instalados en los citados países, lo cual incentiva la proliferación de paraísos fiscales.
- ix) Es recomendable que los países adopten medidas antielusivas relativas a precios de transferencia y subcapitalización, entre otros, de modo que los contribuyentes residentes no asuman la carga que implica que otros contribuyentes obligados no lo hagan. En tal sentido, se sugiere la implementación jurídica y práctica de la celebración de APAs, el intercambio de información, la suscripción de CDIs y la solución de controversias a través del procedimiento de acuerdo mutuo.
- x) Se recomienda crear una red de convenios de intercambio de información, sean éstos específicos o contenidos en un CDI a efecto de lograr un control eficiente de las operaciones celebradas por residentes en un país que a la vez son no residentes de otro. A su vez, se considera una práctica positiva que los países regulen las etapas y áreas obligadas a atender los pedidos de información de otras AT, a efecto de contar con procedimientos expeditivos y eficientes de intercambio de información.
- xi) En cuanto a lo formal, sería conveniente que la regulación del impuesto a la renta aplicable a los no domiciliados se encuentre contenida en una sola norma, o en una parte específica de la ley general del impuesto a la renta, de forma que permita a través de la independencia mejorar la coordinación y seguridad jurídica, en un ámbito tan relevante como es el de la fiscalidad internacional, para quienes, obteniendo rentas en un Estado, no residen allí.



ANEXO ÚNICO
MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

**ATESTADO DA AUTORIDADE FISCAL
BRASILEIRA
BRASILIAN TAX AUTHORITY CERTIFICATE
ATTESTATION DE L'AUTORITÉ FISCALE
BRÉSILIENNE**

NUMERO / NUMBER / NUMERO

**1. IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE / TAXPAYER'S
IDENTIFICATION / IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE**

NÚMERO DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE TAXPAYER'S IDENTIFICATION NUMBER / NUMÉRO D'EN REGISTREMENT DES CONTRIBUABLES	OCUPAÇÃO PRINCIPAL OU RAMO DE ATIVIDADE BUSINESS ACTIVITY / ACTIVITÉ PRINCIPALE
--	--

**2. BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO / INCOME BENEFICIARY /
BÉNÉFICIAIRE DU REVENU**

NOME OU RAZÃO SOCIAL / FULL NAME OR COMPANY NAME / NOM OU RAISON SOCIALE
--

3. ENDEREÇO / ADDRESS / ADRESSE

LOGRADOURO (rua, avenida, etc) / STREET / RUE	NÚMERO / NUMBER / NUMÉRO	COMPLEMENTO / COMPLEMENT / COMPLÉMENT
BAIRRO DISTRITO / DISTRICT / QUARTIER	CEP / ZIP CODE / CODE POSTALE	DDD - TELEFONE / PHONE NUMBER / TÉLÉPHONE
MUNICÍPIO / CITY / VILLE	UF / STATE / DÉPARTAMENT	PAÍS / COUNTRY / PAYS

**4. PARA FINS DE REDUÇÃO OU ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A
RENDA**

**FOR INCOME TAX REDUCTION OR EXEMPTION PURPOSE
AUX FINS DE RÉDUCTION OU EXEMPTION DE L'IMPÔT SUR LE
REVENU**

ESPÉCIE DE RENDIMENTO / TYPE OF INCOME / TYPE DE REVENU	DE ACORDO COM O ARTIGO / PURSUANT TO ARTICLE / SELON L'ARTICLE	DA CONVENÇÃO ENTRE OF CONVENCIÓN BETWEEN / DE LA CONVENTION ENTRE PAÍS: E O BRASIL COUNTRY: AND BRAZIL PAYS: ET LE BRÉSIL
---	---	--

**5. PAGADOR DO RENDIMENTO / PAYING ESTABLISHMENT /
ÉTABLISSEMENT PAYEUR**

NOME OU RAZÃO SOCIAL / NAME OR COMPANY NAME / NOM OU RASON SOCIALE	NÚMERO DE INSCRIÇÃO CADASTRAL IDENTIFICATION NUMBER / NUMÉRO D'ENREGISTREMENT
--	--

6. ENDEREÇO (PAÍS) / ADDRESS (COUNTRY) / ADRESSE (PAYS)

--

7. RENDIMENTO / INCOME / REVENU

VALOR DO RENDIMENTO BRUTO / GROSS AMOUNT OF INCOME / MONTANT BRUT DU REVENU	PERÍODO DE REFERÊNCIA / REFERENCE PERIOD / PÉRIODE DE RÉFÉRENCE
DATA / DATE / DATE	ASSINATURA DO BENEFICIÁRIO / SIGNATURE OF THE RECIPIENT / SIGNATURE DU BÉNÉFICIAIRE

105

**O BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO ACIMA NOMEADO É
RESIDENTE OU DOMICILIADO NO BRASIL.**

