

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
ESCUELA DE CONTABILIDAD



“ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LA COMPARACION DE LOS
MECANISMOS DE DOBLE IMPOSICIÓN DE CHILE Y
ALEMANIA EN RELACION CON EL PERÚ – CHICLAYO 2015”

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE:
CONTADOR PÚBLICO

AUTOR:

RORY DARWIN VÁSQUEZ MORALES

Chiclayo, 03 de Febrero del 2016

**“ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LA COMPARACION DE LOS
MECANISMOS DE DOBLE IMPOSICIÓN DE CHILE Y
ALEMANIA EN RELACION CON EL PERÚ – CHICLAYO 2015”**

POR:

RORY DARWIN VÁSQUEZ MORALES

Presentada a la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica
Santo Toribio de Mogrovejo, para optar el Título de:

CONTADOR PÚBLICO

APROBADO POR:

Mg. Leoncio Oliva Pasapera
Presidente de Jurado

Mg. Carlos Angeles Velasquez
Secretario de Jurado

Mg. Jose Luis Cari Luque
Vocal/Asesor de Jurado

CHICLAYO, 2016

DEDICATORIA

A DIOS por ser la luz que guía mi vida y por estar siempre a mi lado dándome la fuerza necesaria para superar los diversos obstáculos que se presentan en nuestra vida.

A mis padres, mi hermano, por su comprensión, cariño, ayuda y paciencia.

AGRADECIMIENTO

Gracias a Dios por su generosidad,
Guía y amor incondicional.
A mi familia por su ejemplo y apoyo
permanente.

A mi asesor, quien con su
colaboración y conocimientos hizo
posible la realización de este trabajo.
A nuestros profesores por
transmitirnos sus sabios
conocimientos. A mis compañeros,
colaboradores y amistades.

ESUMEN

En la investigación realizada se determinó que era relevante la explicación al problema de la doble imposición, a través de los mecanismos que cada país utiliza, estableciendo la forma en que los estados se distribuyen la potestad tributaria para gravar los distintos tipos de rentas. Así, respecto de ciertos tipos de renta, el Estado de la residencia es decir, donde reside la persona que percibe la renta, tiene un derecho exclusivo de imposición. Respecto de otros tipos de renta, ambos estados tienen derecho de imposición, pudiendo el estado de la fuente esto es, donde se genera la utilidad, estar sujeto a un determinado límite. En este caso, la doble tributación se evita por medio de los mecanismos internos permanentes contemplados por cada estado, que deben ser permanentes y no sólo cuando se va a gravar alguna operación imponible siendo lo habitual que el estado de la residencia otorgue un crédito por el impuesto pagado en el estado de la fuente. Para concretar este concepto es necesario bajar barreras tributarias a los flujos internacionales de inversión, estrategia que se ha ejecutado de los cuales los países seleccionados mediante una combinación de políticas unilaterales, bilaterales y multilaterales, haciendo uso de la combinación de políticas lo cual se profundiza en los últimos años con la suscripción de convenios que permiten regularizar la doble imposición.

Palabras Claves: imposición, unilateral, bilateral, multilateral.

ABSTRACT

The investigation found that it was relevant and important the problem of double taxation, through agreements that each country makes, establishing how the states the power to tax are distributed to tax different types of income. Thus, for certain types of income, state of residence ie where the person receiving the income resides, has an exclusive right to tax. For other types of income, both states have the right of taxation, can the state of the source that is, where the utility is generated, be subject to a certain limit. In this case, double taxation is avoided by permanent internal mechanisms provided by each state, which must be permanent and not just when you are a taxable transaction tax being the usual state of residence grants a credit for the tax paid in the source state. To realize this concept is necessary to lower tax international flows of investment barriers , a strategy that has been implemented which countries selected by a combination of unilateral, bilateral and multilateral policies , using the policy mix which deepens recent years with the signing of agreements that allow regularize double taxation.

Words keys: taxation, unilateral, bilateral, multilateral

INDICE

DEDICATORIA	3
AGRADECIMIENTO	4
ESUMEN	5
ABSTRACT.....	6
INDICE	7
I. INTRODUCCIÓN	11
II. MARCO TEORICO	13
2.1. Antecedentes	13
2.2. Teorías	15
2.2.1.- Desde el punto de vista de los poderes públicos:	15
2.2.2.- Desde el punto de vista del contribuyente:.....	16
2.2.3.- Un mismo período de tiempo:	16
2.3. Bases teóricas.....	17
2.3.1.- la doble imposición:	17
2.3.2.- Doble imposición jurídica y económica.....	18
2.3.3.- Causas de la doble imposición	18
2.3.4.- Tipos de conflicto.....	19
2.3.4.1.- El criterio de la residencia	19
2.3.4.2.- El criterio territorial real o del estado de la fuente	19
2.3.5.- Consecuencia de la doble imposición.....	20
2.3.5.1.- Carga Fiscal Excesiva e Injusta sobre el Contribuyente.....	20
2.3.5.2.- Freno al Desarrollo económico - inversiones extranjeras.	21
2.3.5.3.- Incremento de la Evasión Fiscal a Nivel internacional.	21
2.3.6.- La potestad tributaria entre los estados.....	22
2.3.6.1.- Características de la Potestad Tributaria	22
2.3.6.2.- Carácter Originario.....	23
2.3.6.3.- Permanente e Imprescriptible.	23
2.3.6.4.- Carácter Irrenunciable.	23
2.3.6.5.- Carácter Abstracto.	24

2.3.6.6.- Órganos que ejercen el Poder Tributario.....	24
2.3.7.- Los límites a la potestad tributaria.....	26
2.3.7.1.- Principio de Legalidad y Reserva de ley.	27
2.3.7.2.- Principio de Igualdad.....	28
2.3.7.3.- Principio de No Confiscatoriedad.	30
2.3.8.- Mecanismos para evitar la doble imposición	31
2.3.8.1.- Mecanismos Unilaterales.....	31
2.3.8.2.- Mecanismos Bilaterales.....	35
2.3.9.- Ventajas y Desventajas de los Convenios para evitar la Doble Imposición.....	36
2.3.10.- Sistema tributario Alemán.....	41
2.3.10.1. Aspectos de la tributación alemana	42
2.3.10.2.- Principios de la tributación.....	43
2.3.10.3.- Tributación empresarial o societaria	49
2.3.10.3.2.- Impuesto sobre Actividades Económicas.....	50
2.3.10.3.3.- Recargo de Solidaridad.....	52
2.3.10.4.- Tributación individual	52
2.3.10.5.- Impuestos indirectos.....	55
2.3.11.- Sistema tributario Chileno.....	57
2.3.11.1.- Impuestos directos e indirectos	57
2.3.11.2.- Características del sistema tributario.....	57
2.3.11.3.- La carga tributaria.....	58
2.3.11.4.- Estructura.....	59
2.3.11.5.- Impuesto a las Rentas	60
2.3.11.5.- En el impuesto a las ventas y servicios (I.V.A.).....	63
2.3.11.6.- Impuestos adicionales a las ventas (D.L. 825)	64
2.3.12. Sistema tributario Peruano.....	70
2.3.12.1. Elementos.....	70
2.3.12.2.- Tributo	71
2.3.12.3.- Clasificación de los tributos	73
III. METODOLOGÍA.....	74
3.1.- Tipo de Estudio.....	74
3.2.- Diseño de Investigación	74

3.3.- Población Muestral	74
3.4.- Métodos, Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	74
3.5.- Plan de procesamiento para análisis de datos.....	76
IV. RESULTADOS Y DISCUSION	77
4.1. Doble Tributación	77
4.2. Modelos de Convenio.	79
4.3. Análisis en Alemania	83
4.4. Análisis en Chile	89
4.4.1. Los Domiciliados	91
4.4.2. Los No Domiciliados	92
4.5.- Análisis en el Perú	100
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	113
VI: REFERENCIA BIBLIOGRAFIA	117
.....	119

INDICE DE FIGURAS

FIGURA 1: Estructura Tributaria del Sistema Tributario Chileno:.....	59
FIGURA 2: Sistema Tributario Peruano.....	120
FIGURA 3: Estructura del Sistema Tributaria Chileno	120

INDICE DE TABLAS

TABLA 1: Cuadro Comparativo de Convenios y Mecanismos de Doble Imposición de Chile y Alemania y Perú.....	¡Error! Marcador no definido.
TABLA 2: Cuadro Comparativo de los Criterios de Vinculación de Chile, Alemania y Perú. ...	82
TABLA 3: Matriz operativa de variables.....	¡Error! Marcador no definido.
TABLA 4: Lista de Cotejos.	¡Error! Marcador no definido.

I. INTRODUCCIÓN

El mundo complejo de las relaciones económicas internacionales planteó serios problemas a los países que intervinieron en las transacciones que forman parte del comercio exterior, surgieron problemas que día a día tienden a incrementarse, debido a la absoluta interdependencia existente entre las naciones en vías de desarrollo, exportadoras de materias primas, insumos básicos y los países altamente desarrollados, exportadores de artículos manufacturados, capitales y tecnología, etc.

Entre dichos problemas destacaron, como uno de los de mayor importancia, el relativo a la doble imposición internacional, cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países se gravó con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos, la coexistencia entre las soberanías de los estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo lo que dio lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos tributarios, Según Vallejo, J. & Gutierrez M. (2002) "El efecto inmediato es el problema de la doble imposición internacional, a corto y mediano plazo pueden aparecer problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios en proporción directa a la doble imposición, barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica". En esencia la doble imposición internacional apareció como un serio obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial, desde luego, cada país en ejercicio de su potestad tributaria como nación independiente, puede gravar en la forma que más convenga a sus intereses, las transacciones internacionales en las que sus súbditos intervengan, pero tal actitud aunque de manera inmediata satisfaga propósitos recaudatorios a la postre encarece y desalienta el comercio exterior.

Cuando las operaciones de compra venta, transferencia de tecnología y financiamiento, efectuadas de un país a otro, implicaron un doble pago de impuestos a la exportación e importación sobre la renta, al valor agregado y sobre capitales, el margen de utilidad razonable que debe quedar a beneficio de los interesados se reduce a su mínima expresión y en algunos casos se vuelve inexistente. Según Carmona, M., Serrano, F., & Bustos, B. (2002) "Ahora bien, no debe perderse de vista que sin márgenes razonables de utilidad, ninguna actividad económica se lleva a cabo en forma prolongada y que el fisco cuya única fuente de ingresos está constituida por quienes generan riqueza a través de su trabajo personal o de la realización de actividades industriales y comerciales al castigar en exceso dichos márgenes a fin de cuentas se está castigando a sí mismo."

Por esa razón, los estados buscaron fórmulas de solución conjunta al problema de la doble imposición, ya que de otra manera, la magnitud de los costos del comercio exterior puede llegar a privarlos de importantes ingresos fiscales. Es cierto que, para lograr lo anterior, cada estado involucrado debe sacrificar en alguna forma parte de su soberanía tributaria, pero ellos es preferible y aconsejable a cambio de permitir el flujo internacional de bienes y servicios, cuyo volumen reflejado en impuestos y divisas lo resarcirá ventajosamente del sacrificio efectuado.

II. MARCO TEORICO

2.1. Antecedentes

- Los Criterios de Vinculación a Propósito de la Doble Imposición Internacional. Pontificia Universidad Católica del Perú. Concluye:

Que el problema de la doble imposición surge debido a que los estados en virtud de su facultad tributaria, si bien admiten una clasificación sobre la base de su justificación, sean personales, nacionalidad, residencia, domicilio u objetivos y la fuente ya sea el lugar de origen de la renta, al ser utilizados por los estados, estos les confieren connotaciones particulares que, a pesar de ser los mismos, tienen contenidos diferentes y ocasionan así el fenómeno nocivo de la doble imposición.

Comentario:

Los criterios de vinculación en relación a la doble imposición desempeñan un rol muy importante; asimismo analizaré las diferentes situaciones tributarias, de los países de Chile y Alemania, que al momento de realizar sus operaciones tributarias que mecanismos toman en cuenta para evitar la doble imposición incluso si se llevara a cabo la doble imposición que repercusiones tendrían ambos países.

- “Los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Instituto Estudios Fiscales de España. Concluye:

Según lo expuesto, la inversión directa depende de una variedad de factores entre los cuales el régimen fiscal de las mismas es uno o más, lo que queda patente después de analizar los datos que aquí se ofrecen es que existe una relación entre

la disposición a firmar convenios para evitar la doble imposición y el volumen de inversión recibida.

Comentario:

En cierto modo al referirnos acerca de los convenios para evitar la doble imposición en consecuencia disponemos de una extensa red de convenios muestra una actitud abierta al exterior y receptiva al mantenimiento de relaciones económicas. Además dado que muchos países desarrollados realizan convenios entre sí pero que pasa cuando realizan convenios con países en desarrollo, asimismo tener en cuenta los diferentes mecanismos de aplicación para cada país que tengan operaciones internacionales por el hecho de que cada país tiene diferentes formas de gravar la renta.

- Análisis Tributario y Contable para Evitar la Doble Tributación. Universidad de Cuenca – Ecuador. Concluye:

Que al realizar un análisis tributario y contable para evitar la doble imposición se basan en los criterios de vinculación en la cual para los domiciliados utilizan el criterio de residencia y para los no domiciliados el criterio de fuente, pero en la mayoría de casos para algunos países es una herramienta importante en materia tributaria, que puede atraer mayor inversión extranjera.

Comentario:

Del mismo modo al analizar las diferentes situaciones en las que se encuentran los países al realizar las operaciones y negocios internacionales teniendo en cuenta que todo país no se rigen las mismas fuentes de renta y que criterio de vinculación es utilizado en la mayoría de países pero a diferencia de otros países utilizan sus propias fuentes generados de renta.

- La Doble Tributación Internacional las Realidades de los Convenios. Pontificia Universidad Javeriana de Colombia. Concluye:

Que las soluciones reales y efectivas al tema de la doble imposición son difíciles de plantear, teniendo en cuenta que la mayoría de países latinoamericanos, primordialmente importadores de capital tiene fuentes de ingreso y buscan mayor. La cuestión que para algunos agentes económicos internacionales no les conviene generar doble imposición porque cada país tiene sus diferentes fuentes de gravar la renta.

Comentario:

Buscar soluciones o eliminar definitivamente la doble imposición en sí de por medio es un tema que extensamente abarca diferentes situaciones a nivel internacional que no se lograría completar, la doble imposición es un tema que siempre se va a generar porque cada país constantemente buscara ampliar o aumentar sus bienes capitales tal como podría suceder al tener acuerdos o relaciones comerciales con países en desarrollo, como también países desarrollados que de una u otra manera buscaran expandirse.

2.2. Teorías

2.2.1.- Desde el punto de vista de los poderes públicos:

Consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.

2.2.2.- Desde el punto de vista del contribuyente:

Consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados. Cuando la doble imposición se produce respecto de una misma persona, se habla de doble imposición jurídica, siendo necesario entonces que la renta (o el patrimonio) que gravan los dos (o más) Estados haya sido obtenida por una persona, titular de la renta (o patrimonio).

En el segundo caso, es decir, cuando la doble imposición se da sobre la misma renta (o patrimonio), pero su titularidad no se detenta por igual persona, se está en presencia, tal como ya se mencionó, de una doble imposición económica, como sucede en el caso de la percepción de los beneficios societarios unido al gravamen de los dividendos que, sobre esos mismos beneficios, reciben los accionistas.

Asimismo, es de mencionar que la distinción entre ambos tipos de doble imposición resulta importante pues aquella que pretende evitarse por mediación de los Convenios es la "doble imposición jurídica", por considerársele atentatoria a los principios de equidad y justicia.

2.2.3.- Un mismo período de tiempo:

Para la existencia de una doble imposición es condición necesaria que los impuestos que se yuxtaponen lo hagan en relación con la concurrencia del hecho imponible en el mismo período de tiempo, en tanto éste debe recaer sobre la capacidad económica ostentada, poseída u obtenida, en un mismo momento.

2.3. Bases teóricas

2.3.1.- la doble imposición:

Es una figura de carácter internacional, la cual también es aplicable al ámbito interno de los países, existe doble o múltiple tributación cuando el mismo sujeto pasivo tributario es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo y parte de dos sujetos activos o con poder tributario para realizarla.

Según Amatucci, A. (2001) "El fenómeno de la doble imposición es debido, en otras palabras, al hecho de que dos Estados tiene una pretensión impositiva, ambos según el criterio mixto de la imposición total del sujeto domiciliado en el país y de la imposición de los sujetos no domiciliados en el país limitada a los réditos de procedencia nacional".

Para que exista doble imposición se requiere la configuración de por lo menos una cuádruple identidad:

- Identidad en la naturaleza del impuesto, esto es en presencia de dos impuestos sancionados por dos estados que sean iguales o por lo menos equivalentes.
- Coincidencia en el presupuesto de hecho o un mismo elemento material de hecho imponible.
- Simultaneidad en el periodo de tiempo en la concurrencia de las normas de los sistemas tributarios.
- Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.

Según Garcia, B. (2003) “Añade otro elemento que procede para la doble imposición más de un estado debe ejercitar su potestad tributaria esto es la Convergencia de dos o más autoridades fiscales soberanas”. Y de no producirse este último hecho es decir la convergencia de las potestades tributarias de diferentes estados, “No se estaría ante un caso de doble imposición, sino ante un fenómeno similar que puede presentarse en un determinado país por la coexistencia de distintos poderes tributarios (internacional, nacional y local)”.

2.3.2.- Doble imposición jurídica y económica

2.3.2.1.- Doble imposición jurídica

Se da cuando una misma persona es gravada por una misma capacidad económica en más de un estado.

2.3.2.2.- Doble imposición económica

Se da cuando una misma capacidad objeto de impuesto es gravada a personas diferentes por más de un estado.

2.3.3.- Causas de la doble imposición

Generalmente los países aplican en mayor o menor grado algún tipo de impuesto basado en:

El principio de territorialidad o de fuente Según Rohatgi, R. (2008) “Somete a impuesto a aquellos ingresos generados dentro del territorio del estado o considerados de fuente nacional”.

Muchos países aplican sistemas de tributación basados en el principio de residencia o nacionalidad...“ Según Rohatgi, R. (2008) “Se entiende como domicilio el lugar de residencia habitual, dentro de determinado territorio”.

2.3.4.- Tipos de conflicto

No obstante existe la posibilidad de conflictos por las diferencias existentes en los criterios jurisdiccionales de imposición derivados de la diferencia en la definición de las reglas de atribución de rentas. Este conflicto surge porque los ordenamientos internos de los estados involucrados han adoptado distintos criterios de imposición como lo son el de la residencia o el territorial.

2.3.4.1.- El criterio de la residencia

También denominado de la universalidad o principio de impuesto bajo fuente mundial, sujeta a imposición por sus rentas de fuente nacional y extranjera a los sujetos, que con independencia de su nacionalidad o ciudadanía tengan su residencia en el territorio del estado.

2.3.4.2.- El criterio territorial real o del estado de la fuente

Sujeta a imposición a los residentes o no residentes en el territorio del estado únicamente por sus rentas de fuente nacional, esto es por las ganancias cuya fuente productora pueda localizarse en dicho territorio.

➤ Fuente – Residencia:

El conflicto clásico se da de la interacción entre normas tributarias de un país con sistema de residencia respecto a un país con sistema de fuente o territorial.

Por ejemplo:

Si un banco Suizo otorga un préstamo a un inversionista peruano, el interés pagado por éste constituirá una renta gravable para el banco suizo, por el principio de residencia, y constituirá una renta gravable en Perú, por cuanto la Ley de Impuesto Sobre la Renta de nuestro país considera el interés de fuente peruano por el hecho de que el Capital haya sido invertido en el país. Este tipo de conflictos actualmente son muy frecuentes a nivel internacional y tienen que ver con la prestación de servicio, contratos internacionales de licencia, operaciones de importación y exportación, etc.

➤ **Fuente – Fuente:**

Por ejemplo:

Si dos países poseen sistemas territoriales no hay lugar a la doble imposición en virtud ambos exceptúan las rentas de origen externos. Ejemplo España y Perú, una empresa de hoteles elabore manuales de gerencia y diversos conocimientos técnicos del negocio hotelero y los cede a otro grupo peruano, bajo las reglas de asignación de fuente de España la elaboración de ese producto es de fuente español, mientras que en Perú muy probablemente considere el pago como una contraposición por asistencia técnica.

2.3.5.- Consecuencia de la doble imposición**2.3.5.1.- Carga Fiscal Excesiva e Injusta sobre el Contribuyente**

La doble imposición puede llegar a constituirse en confiscatoria y violatoria de la garantía constitucional de la capacidad contributiva y por lo tanto,

la superposición de gravámenes en ausencia de coordinación fiscal o internacional puede hacer inviables proyectos de inversión una vez considerada la excesiva carga tributaria.

2.3.5.2.- Freno al Desarrollo económico - inversiones extranjeras.

La doble imposición puede convertirse en un serio obstáculo a la inversión extranjera, desalentar el flujo de capitales, financiamiento externo, tecnología, etc. Se debe considerar que en las medidas que las aspiraciones del fisco son muy altas, los inversionistas extranjeros elaboran contratos o acuerdos con los inversionistas nacionales con el objeto de trasladar el pago del impuesto local al adquirente de producto, del servicio o del prestatario, mediante cláusulas de asunción de impuestos, que le permiten al inversionista extranjero recibir la contraprestación pactada en el contrato efectivamente libre de impuesto. Lo señalado se traduce en mayor costo en la elaboración de los productos en nuestros países y en una posición desventajosa para los inversionistas nacionales que deseen competir en los mercados externos.

2.3.5.3.- Incremento de la Evasión Fiscal a Nivel internacional.

La internacionalización de la economía ha traído incentivos mayores a la evasión y la elusión fiscal internacional, cada vez más sofisticada que solo puede ser atacada mediante la colaboración y la asistencia mutua entre los estados. Es por esto que los convenios de doble imposición traen entre sus objetivos el combate y el freno a la evasión y en algunos casos a la elusión tributaria, por medio de mecanismos de colaboración e intercambio de información fiscal entre las administraciones tributarias, así como una disminución de las cargas fiscales para el inversionista que disminuye el incentivo de continuar con estas prácticas.

Para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) Los efectos perjudiciales de la doble tributación para el desarrollo de los intercambios

de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas “son demasiados conocidos como para insistir en la importancia que tiene la remoción del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países”.

2.3.6.- La potestad tributaria entre los estados

El tema de la potestad tributaria es fundamental del derecho constitucional tributario, donde la relación autoridad-libertad se presenta más problemática y conflictual, ya que la carencia de una sistema tributario racionalmente fundado encuentra una de sus causas en la falta de profundización del sistema fiscal, el fenómeno de la tributación afecta a todos los ciudadanos de forma cada vez más compleja, pues con los avances en la economía nacional y el desarrollo de la política, la sociedad y la cultura, nuestro país se ve en la situación de tener que cubrir cada vez mayores necesidades por medio de los servicios que brinda, siendo así, que los ingresos tributarios se tornan imprescindibles para la consecución de los objetivos que se traza el estado a corto, mediano y largo plazo, es que resulta necesario realizar un análisis de la forma en que se viene ejerciendo la potestad tributaria en nuestro país, ya que muchas veces, por la urgencia económica, y la necesidad de cubrir vacíos en el presupuesto, nuestro legislador guiado por el afán de lograr mayores ingresos al tesoro público, Según Córdón E. (2001) “Se ejerce la potestad tributaria deliberadamente, preocupándose más por cuánto se recauda, antes que observar cómo se recauda, pasando muchas veces por encima de los principios constitucionales que deben delimitar y condicionar dicho ejercicio.”

2.3.6.1.- Características de la Potestad Tributaria

La Potestad Tributaria, como manifestación de la Soberanía que goza el Estado, es una sección especializada de ésta, por lo que tiene

características y rasgos propios que permiten delimitarla de forma precisa, según Cordón, E. (2001) “Estas características que describen a la potestad tributaria, permiten una mejor identificación al momento de observar su ejercicio por parte del estado”.

2.3.6.2.- Carácter Originario.

La potestad tributaria comprende a todo estado desde el punto de vista que posee una soberanía política y, como consecuencia, una soberanía tributaria. El estado es, pues, el titular de la potestad tributaria, tal como lo señala la constitución, ejerciéndola a través de los distintos niveles de gobierno (Nacional, Regional y Local). La potestad tributaria es connatural al estado, por lo tanto sólo puede extinguirse con el estado mismo.

2.3.6.3.- Permanente e Imprescriptible.

La potestad tributaria es permanente, en cuanto el estado siempre goza de ella, independientemente de su ejercicio o no por parte de éste, siendo así que el ejercicio efectivo de dicha potestad pueda suspenderse durante un determinado lapso, pues es imprescriptible para el estado al permitirle obtener los medios necesarios para su subsistencia. Cabe señalar que lo que prescribe es la acción del estado para perseguir el cobro de un tributo, lo cual no extingue en modo alguno su potestad tributaria.

2.3.6.4.- Carácter Irrenunciable.

El estado no puede renunciar a la potestad tributaria esencial para su subsistencia, lo cual no obsta a que se pueda abstener de ejercitarlo respecto de determinados sectores económicos, zonas o personas por razones de fomento, social, cultural o de otra índole, al formar parte de la Soberanía del

estado, la potestad tributaria conferida a éste, le pertenece de forma absoluta, siendo irrenunciable, por formar parte del estado mismo.

2.3.6.5.- Carácter Abstracto.

La potestad tributaria es esencialmente abstracta. Su existencia no depende de que en la administración se concrete una actividad efectiva. Es decir, su existencia no está supeditada a su ejercicio y puesta en ejecución. Al ser una manifestación del poder del estado para normarse y regular su actividad política, económica y social, se configura en el ejercicio de la institución de normas tributarias por parte de los órganos facultados para ello, presentándose así como una fuerza abstracta que permite la imposición de los distintos tributos a los contribuyentes.

2.3.6.6.- Órganos que ejercen el Poder Tributario.

En un estado descentralizado como el nuestro, la distribución de la potestad tributaria, propone que las normas tributarias producidas por los distintos niveles de gobierno, respondan a una política tributaria integral y coherente, las cuales deben apuntar hacia similares objetivos, comprendiendo los aspectos políticos, administrativos y fiscales que involucren a todos los sectores intervinientes y en los distintos niveles de actuación, de modo que el diseño de esta política tributaria pueda perfectamente suponer la adopción de mecanismos formales al momento de instituir tributos, todos ellos compatibles entre sí, por la necesidad de armonizar y racionalizar el sistema tributario a nivel del gobierno nacional, Regional y local, evitando así diferencias entre las distintas jurisdicciones.

Según Marquez, E. (1999). “La distribución territorial de la potestad tributaria importa la existencia de un gobierno nacional con poder de imperio (en este caso, tributario) sobre todo el territorio del país con relación a las cuestiones inherentes a toda la nación”, coexistiendo con gobiernos regionales y locales con poder

sobre su respectivo territorio con respecto a sus asuntos de interés propio, estando facultadas para establecer los tributos que la constitución le señala a fin de lograr su fines y objetivos particulares.

Por ello, esta distribución es un instrumento cuyo fin es asegurar que el estado cumpla sus funciones y preste los servicios de manera más eficaz y eficiente, para mejorar la calidad de vida de los habitantes, siendo así, que el ejercicio de la potestad tributaria debe realizarse en concordancia a los límites que la constitución le señala a cada nivel de gobierno.

2.3.6.6.1.- El Gobierno Nacional.

El gobierno nacional es quien tiene la titularidad sobre los hechos imponible a nivel nacional, al referirnos a éste, se hace alusión a la actividad propia del estado, como lo es la función legislativa, la cual es exclusiva y excluyente al momento de la creación de tributos mediante leyes (o normas con rango de ley) que establezcan el pago de tributos, las cuales podrán aplicarse en todo el territorio nacional.

Según Cordón, E. (2001) “El gobierno nacional es el gran detentador de la potestad tributaria, y quien, en ejercicio de esa potestad, ha creado todos los impuestos especie de tributo que proporciona mayor recaudación tributaria actualmente vigentes en el Perú, independientemente de quien sea el sujeto activo de la obligación tributaria, el ente a cuyo favor se destina el recurso tributario y el ámbito espacial de aplicación del tributo”.

En cuanto al poder ejecutivo, la constitución le reconoce una potestad tributaria para regular aranceles y tasas mediante decretos supremos. En tal virtud, la potestad tributaria en el gobierno nacional, es ejercida por el por el poder ejecutivo (tasas y aranceles) y el Poder Legislativo (resto de tributos).

2.3.6.6.2.- Gobierno Regional.

El gobierno regional se constituye y organiza sobre las circunscripciones de la región que lo conforma, la potestad tributaria en los gobiernos regionales queda limitada a la creación de contribuciones y tasas dentro de los límites de su jurisdicción y otros que le señale la ley. Las regiones instituyen sus tributos por medio de las Ordenanzas Regionales.

2.3.6.6.3.- Gobierno Local.

Los gobiernos locales poseen potestad tributaria tratándose de contribuciones por obras cuya realización beneficie a los contribuyentes, y tasas que se traduzcan en un servicio personalizado prestado por el gobierno local al contribuyente. Los gobiernos locales ejercerán su potestad tributaria a través de su principal órgano que es la Municipalidad respectiva, y mediante la ordenanza municipal, la cual tiene rango de ley.

2.3.7.- Los límites a la potestad tributaria

La supremacía de la constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento jurídico en su conjunto, obligan a interpretar éste en cualquier momento de su aplicación en el sentido que resulta de lo señalado por los principios constitucionales.

Siendo así que los principios constitucionales se consagran como parámetros o columnas sobre los cuales se construye y desarrolla todo el ordenamiento, como consecuencia derivada del carácter normativo de la constitución y de su rango supremo.

Los principios jurídicos no son en sí normas jurídicas, aun cuando compartan su naturaleza prescriptiva reguladora de conductas. Por ello, violar un principio jurídico implica atentar contra el ordenamiento jurídico positivo en su integridad, y no meramente contra un comando normativo específico.

Según Medrano, H. (2001) “Estos principios, a su vez, pueden dividirse en “Principios formales y materiales de la actividad tributaria estatal”. Entre los primeros se encuentran el principio de legalidad y reserva de ley, los cuales se refieren principalmente a los cauces por las que discurren la elaboración de normas tributarias”, es decir, las vías por las cuales se da la creación del tributo.

Entre los segundos destacan los principios de igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, que limitan no el procedimiento, sino el contenido de las normas tributarias, acentuando el carácter vinculante de las normas constitucionales que determinan que el poder tributario no sólo esté sujeto a los principios formales sino también a los principios materiales que condicionan el ejercicio de la potestad tributaria.

2.3.7.1.- Principio de Legalidad y Reserva de ley.

El principio de legalidad tributaria, al cual la doctrina también ha denominado como principio de estricta legalidad, constituye una regla de derecho constitucional tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos.

Según Vallejo, J. & Gutierrez, M. (2002). “Este principio supone que la potestad tributaria sea ejercida a través de los órganos que la constitución señala que se encuentran facultados para ello, mediante el instrumento que sea pertinente y sobre las materias a que alcanza dicha potestad”, siendo un instituto que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo

referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de formación por vía distinta a la legislativa.

Es en base a este principio que, al instituirse los tributos sólo podrá hacerse por leyes o normas con rango de ley, ya que sostiene que existen materias que sólo pueden ser disciplinadas mediante normas primarias de rango legal, siendo la tributación una de ellas, es decir, que sólo pueden ser objeto de regulación a través de leyes.

La reserva de ley se refiere básicamente a que existen aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria que deben estar contenidas en una norma con rango de ley, es decir, que se reserva a la ley ciertos aspectos que no deben llegar a regular normas con rango secundario.

El dictado de leyes formales, expedidas con la intervención del poder ejecutivo, puede decirse que satisface el principio de legalidad, en cuanto los órganos legislativos, a través de la delegación o de la ratificación posterior, controlándose así lo realizado por el poder ejecutivo.

De lo expuesto, puede decirse que el principio de legalidad y de reserva de ley constituyen una garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por la Constitución, siendo este principio una institución netamente constitucional.

2.3.7.2.- Principio de Igualdad.

Este principio coincide sustancialmente con el principio de generalidad de la imposición. Según Vallejo, J. & Gutierrez, M. (2002). "El

principio de igualdad ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de distribuir la carga tributaria en forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica”, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes, llamándose a la primera “Igualdad Horizontal”, y a la segunda “Igualdad Vertical”.

El principio de la igualdad ante la carga fiscal puede ser entendido en dos sentidos:

Sentido Jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza, y de religión, de manera que los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante un mismo régimen tributario.

Sentido Económico, el cual es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y capacidad contributiva de cada uno.

El sentido jurídico y económico de la igualdad tributaria orientan el establecimiento de los tributos, lo cual significa que la norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación, tal como está configurado el presupuesto respectivo en la norma creadora del tributo o en una posterior.

Dependiendo de lo dispuesto por la norma en el caso de encontrarse en situaciones distintas que denoten diferentes capacidades contributivas, pues el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios.

Pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstención de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esta diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable.

2.3.7.3.- Principio de No Confiscatoriedad.

Este principio parte del respeto al derecho a la propiedad que debe tener el órgano que ejerce la potestad tributaria, y constituye en un límite a su ejercicio desproporcionado.

Es por ello, que este principio es una prohibición dirigida al legislador, fundamentada en la protección de derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico, como el gravamen proporcionado y medido sobre la propiedad de la persona.

Según Medrano, H. (2001). “Este principio es denominado principio jurídico indeterminado”, ya que sólo podrá determinarse si un tributo tiene efectos confiscatorios o no, al realizarse en examen de confiscatoriedad teniendo en consideración las circunstancias que rodean cada caso concreto”, es decir, que deberá observarse si el tributo en cuestión llega a afectar la propiedad de la persona de forma desproporcionada y confiscatoria.

En ese sentido, un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita.

Es por ello, que este principio opera como límite de las facultades impositivas de los órganos que gozan de la potestad tributaria, pues no podrán establecerse tributos que supongan la destrucción o agotamiento del patrimonio que los

contribuyentes ostentaban antes de que se les aplique un tributo, de modo tal que resguarda el derecho a la propiedad consagrado constitucionalmente, Ya que este límite dimana del reconocimiento de la propiedad, cuya finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad contributiva que la sustenta.

2.3.8.- Mecanismos para evitar la doble imposición

El fundamento de los mecanismos que se exponen a continuación obedecen a evitar que las rentas o dividendos tributen dos veces debido al origen de las actividades y situación de las empresas, sobre todo en el ámbito internacional, donde se da habitualmente el caso de que por sus actividades tributan en los países donde las desarrollan y, posteriormente, deberían tributar en España que es donde se encuentra la empresa matriz. La solución para evitar la doble tributación debe surgir de tratados bilaterales o multilaterales, siendo los procedimientos más importantes para evitar la doble imposición, los siguientes:

2.3.8.1.- Mecanismos Unilaterales.

Los mecanismos unilaterales están basados en las políticas y regulaciones que un país puede adoptar para reducir o eliminar la carga que representa la doble imposición sobre sus residentes, cuando ellos generan rentas en el extranjero y se ven gravados por el país de la fuente. Estas medidas son tomadas con prescindencia de la legislación existente en el país de la fuente y de cualquier disposición contenida en tratados bilaterales (o multilaterales si fuera el caso) para evitar doble imposición.

Hay tres preguntas básicas que uno debe responder al diseñar un sistema para gravar las rentas provenientes de inversiones internacionales.

Primero, se debe determinar qué será gravado. Las opciones incluyen gravar las rentas de fuente mundial, gravar únicamente las rentas de fuente local y eximir las de fuente extranjera, o gravar en general las rentas de fuente mundial exonerando ciertos tipos de renta de fuente extranjera.

Segundo, se debe establecer si se desea y cómo lograrlo, resolver situaciones de doble tributación internacional.

Finalmente, la respuesta anterior lleva a la tercera pregunta:

¿Quién tiene prioridad para gravar una renta? O visto de otra forma,

¿Qué rentas deben ser consideradas de fuente local y cuáles de fuente extranjera?

2.3.8.1.1.- Mecanismo de Excepción.

Las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación, están exentos en el estado de residencia, es decir consiste en que las rentas que recibe la empresa matriz de las sociedades del exterior no se integren en su base imponible.

El objetivo, tal y como se ha mencionado en el párrafo anterior, es asegurar que estas rentas tributen únicamente en el país donde se han generado, evitando la doble tributación cuando se integre en la matriz. Para ello se admiten dos alternativas:

2.3.8.1.1.1.- Exención Simple:

Cuando las rentas o el patrimonio, obtenidos en el estado de la fuente, no se tienen en cuenta en ningún momento en la base imponible del perceptor.

2.3.8.1.1.2.- Exención con Progresividad:

Cuando dichas rentas o patrimonio solamente se computan con el objeto de determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente.

Como lo señala Garcia, B. (2003) “el sistema de exención presenta dos variantes, según sea simple o con progresividad. Afirma que “En el primer caso las rentas exentas no son tomadas en cuenta a ningún efecto por el país en cuestión. En el segundo, en cambio, el país se reserva el derecho de considerar la alícuota progresiva que luego ha de aplicarse exclusivamente sobre las rentas gravadas del contribuyente.” El método de exención tiene la ventaja de ser consistente con una política de importación o repatriación de capitales y preservar la neutralidad competitiva empresarial. En efecto, este mecanismo garantiza que la renta de fuente extranjera no estará sujeta al pago de un impuesto

2.3.8.1.2.- Mecanismo de Imputación o Crédito Fiscal.

Este método consiste en el reconocimiento que el Estado de residencia realiza sobre el pago de los impuestos que sus residentes con domicilio, realizan en el exterior, pago que podría ser utilizado como crédito tributario. Es decir, el Estado de la residencia grava las rentas de fuente extranjera, aún si las mismas han estado sujetas a imposición en el Estado de la fuente, pero admite la aplicación como crédito del tributo pagado en este último, lo que origina una reducción del impuesto en el lugar de residencia. En este método se refleja la aplicación del

criterio de renta mundial pues reconoce el impuesto pagado tanto en el estado fuente como en el residencia. Este método a su vez tiene dos variantes:

- Imputación integra o de deducción total, y
- Imputación ordinaria o de deducción limitada,

2.3.8.1.3.- Mecanismo de Deducción.

Este método consiste en que el estado de residencia considera en su base imponible tanto los ingresos de fuente nacional como de fuente extranjera y, faculta al contribuyente para que del impuesto adeudado se deduzca el gravamen que surge de aplicar su propia alícuota a los ingresos extranjeros.

Según Talledo, C. (2010) “Este método no permite una delimitación de la doble tributación, tan solo concede un alivio parcial. Examinando su conveniencia, solo resulta favorable cuando el descuento en exceso por impuestos del exterior no puede compensarse en años futuros. En tales casos, la deducción al menos incrementa las pérdidas compensables.

2.3.8.1.4.- Método Impuesto no Pagado Crédito Ficticio.

Este método consiste en que el estado de la residencia otorga un crédito equivalente al impuesto que hubiera sido aplicable en el estado de la fuente de no haber mediado una exoneración tributaria. La doble imposición no tiene por finalidad principal mitigar la doble imposición internacional, sino evitar que los beneficios fiscales otorgados por el país de la fuente afecten al contribuyente frente a sus competidores en ese mercado como consecuencia del gravamen impuesto por el estado de la residencia. También constituye un mecanismo para que el sacrificio recaudatorio del estado de la fuente no resulte

inocuo y termine beneficiando al estado de la residencia, lo que constituye un reconocimiento al principio de equidad entre naciones.

Este método es muy utilizado por los países importadores de capital que manejan un criterio territorial o de fuente, pues a través del mismo se establecen ventajas favorables para atraer la inversión.

2.3.8.1.5.- Imputación del Impuesto Subyacente.

Este mecanismo busca evitar la doble imposición económica, pues permite usar como crédito tributario no sólo el impuesto soportado por retención en la fuente sino también el que ha gravado a la sociedad filial, por los beneficios distribuidos.

2.3.8.2.- Mecanismos Bilaterales.

Estos mecanismos abogan por la implementación de tratados internacionales suscritos por dos países con la intención de aliviar situaciones de doble tributación sobre las inversiones que los residentes de un país efectúan en el otro estado contratante probablemente los antecedentes de estos tratados para evitar doble imposición internacional se remontan a 1928, cuando la liga de las naciones preparó los primeros borradores de un convenio modelo bilateral para el recíproco alivio de doble tributación sobre la renta. Ese modelo y sus posteriores versiones adoptadas por otros organismos internacionales han servido de base para la celebración de los más de 1,700 tratados bilaterales sobre la materia, vigentes alrededor del mundo

La mayoría de los tratados suscritos en la actualidad están basados en uno de los siguientes modelos: El de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE en español u OECD por sus siglas en inglés), el de la Organización de Naciones Unidas para ser suscrito entre países en desarrollo y países desarrollados (ONU o UN por sus siglas en inglés) y el Estados Unidos en su versión actual adoptada en Septiembre de 1996.

Los convenios bilaterales son considerados herramientas fundamentales para lidiar con situaciones de doble imposición internacional, no solo porque permiten aliviarla sino también porque facilitan el libre movimiento de capitales, bienes y servicios, colaborando además a diseñar un régimen coherente y uniforme de tributación internacional, lo cual podría llevar en algún momento a la implantación de tratados multilaterales que agrupen a bloques de países.

2.3.9.- Ventajas y Desventajas de los Convenios para evitar la Doble Imposición.

La suscripción de un convenio para evitar la doble imposición depende de una serie de aspectos que cada país define en función de sus propios intereses y de la concepción que tenga sobre el rol que juegan en este tipo de instrumentos dentro de un mundo globalizado en el que cada vez más se celebran acuerdos de libre comercio para fomentar el intercambio de bienes y servicios. Sin embargo, la aplicación de los convenios de doble imposición puede implicar ciertas ventajas y desventajas.

Según Rohatgi, R. (2008) "A continuación se detallan las ventajas generales de celebrar un Convenio de doble imposición:

2.3.9.1.- Ventajas Generales:

Produce un aumento en la producción de bienes y servicios e incrementa el empleo en el país, tanto directo como indirecto, aumenta la transferencia de tecnología de vanguardia.

Permiten financiar la expansión de la planta productiva del país, al producirse un aumento en la producción nacional y una mejora en las condiciones de la producción.

Son instrumentos que pueden usar además las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, intercambio de información entre las administraciones tributarias.

2.3.9.1.1.- Ventajas desde la perspectiva del país contratante.

A continuación se detallan las ventajas de celebrar un Convenio de doble imposición:

Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga al inversionista seguridad respecto de los elementos negociados en un convenio los que van a permanecer invariables para las partes contratantes, aún en el supuesto de modificación de ley interna.

Consolidan bilateralmente un marco normativo predecible y seguro, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.

Según Gildemeister, H. (1995) “Son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así, la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiere.

Facilitan que la administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.

2.3.9.1.2.- Ventajas desde la perspectiva de los inversionistas.

Los Convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición, los cuales no pueden ser alterados para los países contratantes. Las empresas y los trabajadores pueden esperar que los tratados que siguen los modelos de las Naciones Unidas o de la OCDE serán interpretados y aplicados consistentemente con los comentarios publicados.

En principio, un convenio usualmente no modifica el tratamiento común otorgado por la ley interna de un país; sin embargo, normalmente fija límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos países.

Por ejemplo, el convenio suele establecer tasas límites de retención en el país de la fuente para dividendos, intereses y regalías, reconociendo el derecho del país de residencia de gravar también dichas rentas pero otorgando un mecanismo para neutralizar o compensar el pago efectuado en el país de la fuente, evitando así la doble imposición.

Bajo ninguna circunstancia, un convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la ley interna. Por ejemplo, el acordar una tasa de retención en la fuente sobre dividendos, no implica que los inversionistas del otro país contratante se encuentren obligados a pagar dicha tasa de retención en tanto nuestra ley no afecte los dividendos.

El procedimiento amistoso, mediante el cual la administración tributaria del propio país interviene en la solución de controversias, otorga seguridad al inversionista respecto a la protección de sus legítimos intereses.

La inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va a cambiar su política gravando a los extranjeros en igual medida que los residentes.

2.3.9.2.- Desventajas de celebrar Convenios para evitar la doble imposición.

En general, el definir la exclusividad de uno de los Estados para gravar determinadas rentas, así como compartir la tributación respecto de otras, conlleva necesariamente para el otro un menor ingreso fiscal por la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas.

Según Vallejo, J. & Gutierrez, M. (2002). La desventaja de suscribir un Convenio para evitar la doble imposición es la pérdida de recaudación. Este proceso conlleva necesariamente a la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, entre las que se encuentran las denominadas rentas pasivas, como es el caso de los dividendos, intereses o regalías, lo que resulta indispensable para evitar la doble tributación internacional.

También podrían configurarse casos en que existan actividades generadoras de rentas que no califiquen como establecimientos permanentes o base fija, y consecuentemente no gravadas en el país de la fuente.

También se puede considerar como desventaja de suscribir estos Convenios al surgimiento de la doble imposición y el uso abusivo de los Convenios.

2.3.9.3.- Doble imposición.

Surge a nivel internacional cuando el Estado que goza de la potestad impositiva conforme a las cláusulas de un Convenio para evitar la doble imposición, no hace uso de este derecho en razón de su legislación interna (que concede una exención o no contiene una disposición que grave el hecho) y el otro Estado contratante carece de potestad impositiva en virtud al propio Convenio, o cuando uno de los Estados contratantes tiene conflicto de calificación (elemento material), quedando involuntariamente una renta sin someterse a imposición.

Según Vallejo, J. & Gutierrez M. (2002). "Es el caso de la aplicación de un criterio de la Decisión 578 - Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina". Tal es el caso de una empresa nacional de ingeniería domiciliada en el Perú que prestará servicios a una empresa residente en Colombia, tal servicio podría no estar sujeto a imposición en ninguno de los dos países.

La posición de la administración tributaria en el Perú establece que por el artículo 14º de la Decisión 578 se aplica el criterio de la fuente, es decir, la renta será grava en el país donde se presta el servicio en este caso Colombia y considerará esta renta como exonerada, es decir, al liquidar el Impuesto a la Renta anual,

adicionará los costos y gastos y deducirá los ingresos relacionados con este proyecto.

La administración tributaria de Colombia señala que el artículo 14° de la Decisión 578 establece que el país con derecho a practicar la retención del Impuesto a la Renta es nuestro país, debido a que el lugar donde se produce el beneficio es en el Perú debido a que la empresa nacional de ingeniería es la que registra el gasto.

De lo mencionado en los párrafos anteriores se tiene que para el Perú quién debe practicar la retención del Impuesto a la Renta es Colombia y este país considera que es el Perú el que debe tributar.

En conclusión el país a gravar la renta es Colombia y no el Perú, por ser Colombia ser el país de la fuente, pero no lo practica por la interpretación que la Administración Tributaria de Colombia tiene del artículo 14° de la citada Decisión, configurándose la doble no imposición.

2.3.10.- Sistema tributario Alemán

Tiene en cuenta factores tan importantes como el funcionamiento de su sistema impositivo para valorar las ventajas y sobre todo los inconvenientes de las condiciones fiscales del país germano.

En Alemania existen tres niveles de gobierno previstos por la constitución:

- El Gobierno federal,
- Los gobiernos Regionales, y
- Las comunidades.

Según Mellado, J. (2007) “Las competencias para establecer y cobrar impuestos corresponden al gobierno federal; los gobiernos regionales también obtienen algunos tributos especiales”, si bien requieren una autorización previa del Consejo Federal. Al sostenimiento del sistema fiscal alemán deben contribuir todos los ciudadanos y es muy importante señalar que apenas existe la evasión fiscal.

2.3.10.1. Aspectos de la tributación alemana

2.3.10.1.1. Personas físicas

Según Hernandez, B. (2012) “La ley alemana considera que un individuo (persona física) es residente en Alemania si tiene su residencia o domicilio habitual en el país. Tener domicilio habitual en Alemania equivale a estar presente físicamente por un período de más de seis meses dentro de un año natural o bien por un período de seis meses consecutivos pasando por el cierre de un ejercicio fiscal”.

Todos los individuos residentes son gravados en función de su renta mundial. Los individuos no residentes son gravados únicamente en función de sus ingresos de fuente alemana. El ingreso de fuente alemana es aquel generado directamente en Alemania. Lo anterior incluye especialmente ingresos por bienes raíces en Alemania o resultantes de las actividades de un establecimiento permanente la nacionalidad no es en sí misma un criterio para establecer la residencia o gravabilidad fiscal, aunque podría ofrecer indicación (en casos excepcionales) sobre el arraigo que tenga un contribuyente en relación con al menos dos países.

2.3.10.1.2.- Personas Jurídicas

Las sociedades con una sede registrada o con sede de dirección efectiva en Alemania son consideradas residentes en Alemania. Las sociedades

extranjeras que no tengan sede legal ni sede de dirección efectiva en Alemania se consideran no residentes.

2.3.10.1.3.- Repatriación de Beneficios

Las sociedades no residentes pueden repatriar libremente los beneficios u otros rendimientos de sus sucursales en Alemania sin que estén sujetos a gravámenes adicionales.

2.3.10.2.- Principios de la tributación

2.3.10.2.1.- Tributación de Residentes

Así como en la mayor parte de las naciones que pertenecen a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el sistema tributario alemán se fundamenta en el principio de imposición a escala mundial o sobre la renta global. De este modo se grava la totalidad de las rentas percibidas y como regla general también las ganancias patrimoniales por residentes en Alemania, sin importar el lugar del que proceda materialmente dicho rendimiento económico.

Según Mellado, J. (2007) "Las sociedades de capital, como por ejemplo las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, son consideradas sujetos pasivos a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Las sociedades de personas, como por ejemplo otras formas de sociedades, han de observar el régimen de transparencia fiscal a efectos del impuesto sobre sociedades y por consiguiente sus impuestos se establecen a nivel de sus respectivos socios.

Una sociedad se estima residente en Alemania a efectos fiscales si su domicilio social o su sede de dirección efectiva se hallan en territorio alemán. Las sucursales de sociedades extranjeras en Alemania están sometidas y quedan gravadas como

no residentes en base al principio de la tributación sobre la fuente local por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre Actividades Económicas en la medida en que la renta pueda atribuirse a este establecimiento.

Según Hernandez, B. (2012) “Los tipos impositivos aplicables son los mismos tanto para las sucursales como para las sociedades residentes en Alemania, si bien los beneficios transmitidos por una sucursal alemana a su casa matriz en el exterior, no están sometidos a la retención fiscal que se aplica sobre las distribuciones de dividendos efectuadas por sociedades alemanas.

2.3.10.2.2.- Tributación de no Residentes

En Alemania no existe un código separado sobre un Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), sino que las reglas fiscales para los no residentes están contenidas en las mismas leyes que se aplican a los residentes.

Como norma general, los ingresos que se originen en Alemania obtenidos por no residentes están sometidos a retención fiscal sobre los ingresos brutos sin posibilidad de deducción alguna. Sin embargo, una excepción a esta regla opera cuando dichos ingresos sean atribuibles a un establecimiento permanente mantenido en Alemania, caso en el cual se tributa sobre la base neta líquida atribuible al establecimiento permanente. Ante la carencia de un convenio de doble imposición, el tipo de retención es del 20%, exceptuando a los intereses, a los que se le practica una retención fiscal del 30%.

Según Hernandez, B. (2012) La transposición de la directiva de la Unión Europea concerniente a empresas matrices y filiales al derecho nacional alemán permite que los accionistas de la Unión Europea disfruten de exención de la retención fiscal en relación con dividendos distribuidos por empresas alemanas, en tanto que se observen unos determinados requisitos. Adicionalmente, a la luz del

derecho interno alemán, los intereses y los royalties abonados a prestamistas de la Unión Europea están exentos de retención fiscal en Alemania.

2.3.10.2.2.1.- Tipo de gravamen

Tal como hemos indicado antes, los beneficios empresariales en Alemania se gravan fundamentalmente por vía del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Actividades Económicas. Al primero se le aplica un suplemento, llamado "recargo de solidaridad" del 5,5% sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades.

Según Hernandez, B. (2012) "El Impuesto sobre Sociedades se grava a un tipo del 15% tanto a las empresas alemanas como a las foráneas, impuesto que se incrementa al 15,83% en función del mencionado recargo de solidaridad del 5,5%. Por consiguiente, no existe distinción en el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades aplicado a los beneficios de una sociedad de responsabilidad limitada alemana respecto del que se aplica a los beneficios de una sucursal (o de la participación en una sociedad colectiva) de una sociedad extranjera.

Las sociedades extranjeras pueden repatriar libremente los beneficios u otros rendimientos de sus sucursales en Alemania sin que estén sujetos a gravámenes adicionales. No hay impuesto sobre la distribución de los beneficios de las sucursales al extranjero ni ninguna otra figura equivalente a la retención fiscal que se practica al reparto de dividendos en sociedades de capital.

2.3.10.2.2.2.- Base imponible

2.3.10.2.2.2.1.- Rentas, plusvalías y ganancias patrimoniales

Como regla general, la base imponible comprende la totalidad de las rentas, incluyendo plusvalías y ganancias patrimoniales, generadas en un ámbito empresarial, independientemente de su tipo o lugar de realización (principio de la

tributación de la renta global), salvo disposición legal contraria. Una exención importante podría aplicar por ej. A dividendos recibidos por filiales dentro o fuera de Alemania (95%) o por rentas generadas en el extranjero a través de establecimientos permanentes dentro los límites establecidos por los convenios de doble imposición que han sido pactados por Alemania (91 CDI en vigor, al 1º de enero de 2011). La tributación se efectúa pues de conformidad con la normativa básica del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y en caso de sociedades de capital, también del impuesto sobre actividades económicas.

Según Mellado, J. (2007) No obstante lo anterior, los contribuyentes alemanes pueden optar, en determinados casos, por retrasar la tributación de plusvalías producto de operaciones de enajenación de ciertos activos fijos que sean reemplazados por otros similares, a condición de que el nuevo activo haya sido incorporado en el mismo ejercicio o en el ejercicio anterior (reserva especial para la reinversión).

2.3.10.2.2.2.- Deducciones

Generalmente se permite la deducción de la base imponible de todo tipo de gastos o costes relacionados efectivamente con las operaciones de la actividad comercial o profesional, incluso amortización de bienes, independientemente de que estos costes o gastos tengan naturaleza ordinaria o extraordinaria. Aun así, algunas restricciones aplican en cuanto a la deducción de ciertos gastos excluidos (por ej. no se puede deducir más que 70% de los costes de agasajo de comidas de negocio) o reglas especiales para tomar en cuenta ciertos costes o gastos del negocio (por. ej. costes de viaje, coche de empresa, etc.).

Según Calderon J. (2006) "En este orden, la restricción más grave es la limitación de la deducción de los costes de la financiación de las actividades comerciales con fondos ajenos en un año fiscal, lo que resulta en un traslado de los costes de financiación no deducibles a los 5 ejercicios siguientes. Un denominado "saldo positivo de actividades de financiación" (costes de financiación ajena menos ingresos de financiación) será deducible hasta un 30% del "EBITDA fiscal" (resultado contable más ajustes impositivos según la normativa tributaria) de cada año fiscal. A esta regla general se le aplica una excepción según la cual se pueden deducir todos los costes de financiación ajena hasta un límite de EUR 3 millones por año fiscal. Adicionalmente, hay que tomar en cuenta reglas especiales para grupos de empresas y en caso de financiación por un socio.

Las reglas anteriormente indicadas también se aplican por lo general para determinar la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas. Sin embargo, existen varias reglas especiales definidas por ley en cuanto a la deducción de costes de financiación ajena, alquileres, regalías, leasing, etc. El Impuesto sobre Actividades Económicas es deducible de su propia base imponible y de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. No es deducible del Impuesto sobre la renta de las personas físicas sino que se permite un crédito fiscal para el IAE efectivamente pagado.

2.3.10.2.2.3.- Pérdidas netas de explotación

La regulación vigente del Impuesto sobre Sociedades en Alemania permite utilizar las pérdidas netas de explotación que se hayan sufrido durante los ejercicios fiscales precedentes para compensar beneficios obtenidos en ejercicios posteriores hasta un tope de 1 millón de euros por año fiscal sin limitación alguna. Las pérdidas que excedan este importe serán deducibles hasta

un límite de 60% en un año fiscal. Del mismo modo, es posible compensar las pérdidas con resultados de ejercicios precedentes aunque en este caso sólo hasta EUR 511.500 del ejercicio anterior (en caso de la liquidación efectuada por un matrimonio de manera conjunta el límite es EUR 1.023.000).

Según Hernández, P. (2012) Otra restricción vigente es la limitación del uso fiscal del traslado de pérdidas a ejercicios futuros de una sociedad de capital en caso de la transferencia directa o indirecta de sus participaciones o acciones dentro de un periodo de 5 años (transferencias > 25 % < 50 % : pérdida parcial del traslado; transferencias > 50 % : pérdida total del traslado de pérdidas).

2.3.10.2.3.- Tributación de Grupos Empresariales

Una empresa con su casa matriz en Alemania, junto con sus sucursales en territorio alemán, puede considerarse una única entidad a efectos fiscales.

El producto de tal consideración se conoce como. Los resultados anuales se unen y consolidan en las cuentas y en los resultados tributarios de la sociedad matriz, resultando por consiguiente factible la compensación de los beneficios y las pérdidas del grupo.

Igual consideración se puede conceder a efectos del impuesto sobre actividades económicas.

Las empresas no residentes pueden gozar de este estatus particular, siempre y cuando la empresa matriz o la empresa que ejerza el control tengan un establecimiento permanente en Alemania, al cual sea posible imputarle la totalidad de pérdidas y beneficios.

2.3.10.2.3.1.- Tratamiento impositivo de la reestructuración empresarial

Según Calderon, J. (2006) "La Ley que regula el Tratamiento Fiscal de la Reestructuración Empresarial se basa en la idea de la neutralidad fiscal de reestructuraciones tales como fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y otras transacciones comparables. Las reglas fiscales que aplican a estas reestructuraciones complementan en Alemania a la normativa general de los impuestos sobre la renta. Dichas reglas son complejas y han sido modificadas varias veces. Desde que se promulgara en 2006 la última modificación a esta ley, hacienda alemana ha estado trabajando en una circular interpretativa, cuya publicación se espera para otoño de 2011.

Otros aspectos fiscales de la reestructuración empresarial no están incluidos en esta ley sino que se encuentran en leyes especiales, en particular en la ley sobre el IVA y del Impuesto sobre la Adquisición de Bienes Inmuebles. La última ha sido modificada al respecto el 22 de diciembre de 2009 y en vigor desde el 1º de enero de 2010.

2.3.10.3.- Tributación empresarial o societaria

2.3.10.3.1.- Impuesto sobre Sociedades

Las sociedades de capital y personas jurídicas equiparadas reciben tratamiento de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. El tipo estándar es del 15%. Ahora bien, la carga tributaria combinada en Alemania se sitúa entre 30 - 33%, al incluirse al IS el recargo de solidaridad del 5,5% y el Impuesto sobre Actividades Económicas (que tiene una tasa que varía entre las diversas municipalidades - véase ejemplo en 2.2.5).

Según Mellado, J. (2007) El tipo de Impuesto sobre Sociedades para los beneficios retenidos, acumulados o provisionados y para los beneficios distribuidos de una

compañía tiene un valor homogéneo del 15%. Si se reparten los beneficios entre los titulares de las acciones o participaciones sociales, estos beneficios serían nuevamente gravables fiscalmente por vía del IRPF (personas físicas) o del IS (sociedades de capital), según el caso.

Para evitar un doble gravamen a cargo de personas físicas, se aplica el denominado método de imposición parcial del 60%. En virtud de este método, únicamente el 60% de los dividendos y beneficios distribuidos son objeto de tributación, quedando sujeto éste al IRPF en relación con los titulares de las acciones, mientras que la parte restante queda libre de imposición. En el caso de un contribuyente que esté sujeto al pago del IS, el 95 % de los dividendos y de ganancias patrimoniales producto de una enajenación de acciones o participaciones sociales está exento de tributación.

2.3.10.3.2.- Impuesto sobre Actividades Económicas

Según Calderon, J. (2006) “El impuesto sobre actividades económicas debe pagarlo cualquier persona (física o jurídica) que ejerza una actividad comercial o industrial en Alemania. El monto depende de la tasa decretada por el municipio y de un coeficiente multiplicador (la tasa efectiva varía del 14% al 17% de los beneficios, antes de deducir la propia tasa).

Toda actividad comercial llevada a cabo en territorio alemán se estima hecho generador del Impuesto sobre Actividades Económicas. El concepto de actividad comercial incluye todas aquellas actividades no asalariadas con las que se perciben beneficios sostenibles, de modo particular las actividades de las sociedades de capital. En cambio, están exentos de este impuesto los autónomos que ejercen profesiones liberales, tales como artistas, arquitectos, abogados, médicos, etc. Las empresas cuya actividad principal consiste exclusivamente o

casi exclusivamente en el alquiler de bienes inmuebles a terceros (personas no vinculadas a la empresa) pueden solicitar la exención del resultado de la base imponible para los efectos del IAE.

Según Hernández, B. (2012) En el caso de las personas físicas comerciantes y de las sociedades de personas opera una exención fiscal hasta EUR 24.500 por año. El tipo del Impuesto sobre actividades económicas sufre un incremento escalonado para los beneficios que sobrepasan esa cantidad de entre un 1% a un 5%. Para las sociedades de capital se aplica uniformemente un tipo del 5%, y no existe reducción tributaria. La base de cálculo para la tributación es el beneficio industrial el cual se determina a partir de un procedimiento de evaluación regulado legalmente.

Sin embargo, la cantidad final del impuesto sobre actividades económicas dependerá del municipio en el que se haya asentado la actividad comercial. Esto es así puesto que cada municipio ha fijado un tipo de gravamen municipal con el cual se multiplica el coeficiente impositivo determinado según el tipo de impuesto legal. Este tipo de recargo municipal oscila entre un mínimo legal de 200% y un máximo que puede llegar actualmente a 490%, especialmente en zonas urbanas. El impuesto sobre actividades económicas es deducible de su propia base, de lo cual se deriva un tipo efectivo que fluctúa entre poco menos del 10% y cerca del 20%, según el lugar. Este impuesto es asimismo deducible como gasto a efectos del Impuesto sobre Sociedades. No es deducible del Impuesto sobre las personas físicas sino que se permite un crédito fiscal para el IAE efectivamente pagado.

2.3.10.3.3.- Recargo de Solidaridad

Según Mellado, J. (2007) "A partir del año 1991 tanto el Impuesto sobre Sociedades como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se "recargan" con este suplemento de 5,5 % sobre el impuesto a pagar con el propósito de financiar los costes de reunificación e incorporación de la antigua República Democrática Alemana (RDA). En el ámbito de la tributación empresarial, el recargo se aplica únicamente al Impuesto sobre Sociedades y no al Impuesto sobre Actividades Económicas. El recargo de solidaridad fue introducido como un gravamen de tipo temporal; sin embargo el legislador no ha definido aún fecha para su eliminación.

2.3.10.3.2.- Incentivos Fiscales

Por otro lado, así como existe un recargo existe también un incentivo para inversiones en la parte este del país, denominado. Este esquema de incentivo fomenta proyectos de inversión en los estados federados de Berlín, Mecklemburgo- Pomerania Occidental, Sajonia, Sajonia-Anhalt y Turingia. Los fondos que se otorgan a inversionistas con proyectos en Alemania del este, que cumplan con unos determinados requisitos establecidos por ley, están exentos del pago de impuestos.

2.3.10.4.- Tributación individual

2.3.10.4.1.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.3.10.4.1.1.- Principios Fundamentales

Está obligado a tributar IRPF todo ciudadano con domicilio principal en Alemania o que resida de forma habitual en el país. Se considera que una persona reside de modo principal en Alemania si habita allí un periodo

superior a los seis meses (183 días) por año. Existe en este caso una obligación tributaria ilimitada para la totalidad de ingresos percibidos a nivel mundial, ya sean éstos salarios, intereses o reparto de beneficios. En cambio, sobre los ciudadanos que residen plena o parcialmente en el exterior pesa una obligación tributaria limitada. Éstos deben tributar únicamente en función de sus ingresos y beneficios de capital generados a nivel nacional (de fuente alemana).

En general, están sujetos a tributación por concepto del IRPF todos los ingresos y ganancias patrimoniales generados por concepto de trabajo por cuenta ajena, actividad autónoma no asalariada, actividades comerciales, bienes patrimoniales, alquiler y arrendamiento, ingresos originados a partir de una actividad agrícola y/o forestal y cualesquiera otros ingresos.

Según Hernández, B. (2012) Una peculiaridad del sistema impositivo alemán lo representan las reglas especiales sobre la determinación de la renta a gravar a cargo de los socios de una sociedad de personas que desarrolle actividades comerciales. Los beneficios de sociedades de personas son atribuibles directamente a sus socios en base al principio de transparencia fiscal y así están sometidos al IRPF (personas físicas) o IS (sociedades de capital) como ganancias de sus socios.

La sumatoria del conjunto de ganancias de la sociedad menos diversas deducciones individuales por gastos y costes asumidos por cada socio a título individual en proporción a su participación en la sociedad, más ingresos y ganancias individuales del socio como consecuencia de contratos particulares celebrados con la sociedad, por ejemplo contratos de alquiler, arrojará la base imponible especial objeto de tributación y posterior liquidación a cargo de cada uno de los socios.

2.3.10.4.1.1.- Deducciones y créditos fiscales

Según Caldero, J. (2006) Son deducibles la mayoría de las contribuciones a seguros, los gastos educativos y formativos, las contribuciones al seguro de jubilación, las pensiones alimenticias y las donaciones a organizaciones sin fines de lucro.

2.3.10.4.1.2.- Retenciones sobre el Salario

La retención del impuesto a la renta IRPF que se efectúa sobre el salario del empleado, denominada Impuesto sobre el Salario se calcula en base al salario mensual de éste.

Es obligación del empleador deducir este impuesto (sumando el recargo de solidaridad) y reenviarlo a las autoridades fiscales. Tal como se puede advertir en la tabla que figura a continuación, las contribuciones a la Seguridad Social representan una carga para el empleador en tanto que las mismas se dividen entre empleador y empleado.

2.3.10.4.1.3.- Impuesto Eclesiástico

Según Hernandez, B. (2012) "En Alemania la pertenencia a una confesión religiosa puede conllevar la retención por parte del empleador sobre el salario del empleado que así lo declare de un denominado Impuesto Eclesiástico destinado a las Iglesias que son beneficiarias del mismo (tal como la católica y el protestante-luterano). Este impuesto puede también formar parte de la declaración del IRPF de autónomos y desempleados.

El Impuesto Eclesiástico se calcula en base a un 8 - 9% del IRPF, es decir que una persona que gane un salario de 50.000 euros y pague un IRPF promedio equivalente al 20%, esto es EUR 10.000, pagaría 8 - 9% de los EUR 10.000 por concepto de Impuesto Eclesiástico, lo que es igual a EUR 800 (900).

2.3.10.4.1.4.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El tipo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones oscila entre 7% y 50% dependiendo del monto de la transferencia o la estrechez del vínculo entre donante y donatario, con varias exenciones disponibles. Los activos/propiedades de una compañía se valúan al valor o precio de mercado. Bajo ciertas condiciones, la sucesión de bienes de una compañía puede llegar a efectuarse en un 85% o un 100% libre de impuestos.

2.3.10.5.- Impuestos indirectos

Según Calderon, J. (2006) “Los impuestos indirectos representan un ingreso importante para el presupuesto público de la federación, los estados federados y los municipios”. El más importante de ellos es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Nos referiremos además al Impuesto sobre las Primas de Seguro, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre la adquisición de éstos, dejando fuera la mención sobre aranceles, impuestos medioambientales, entre otros.

2.3.10.5.1.- Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto aplicado al consumo de bienes y servicios en Alemania. El IVA no se carga directamente a los contribuyentes, sino que el mismo es pagadero únicamente por el beneficiario final de un determinado bien o servicio. El tipo de IVA vigente y general es del 19% a partir de 2007, inferior a la media europea. Existe, no obstante, un tipo reducido del 7% para ciertos bienes y servicios de demanda diaria, tales como los productos alimenticios, periódicos, transporte público de pasajeros o el alojamiento en hoteles. Una excepción plena existe para el caso de los servicios financieros, médicos y educativos así como para oficios de interés público.

Según Mellado, J. (2007) "Sujeto pasivo del IVA es cualquier empresario que ejerza particularmente actividades profesionales, comerciales o empresariales con ánimo de lucro, sin importar si se trata de persona física o jurídica (incluyendo autónomos e importadores), de su nacionalidad, residencia ni de su sede central de gestión".

Las sociedades extranjeras tienen derecho a recuperar el IVA pagado en Alemania en base a una solicitud de devolución, a condición de:

- a) que no efectúen suministros que estén sometidos a IVA en Alemania;
- b) que efectúen exclusivamente suministros sujetos cuando para éstos sea aplicable el "mecanismo de inversión del sujeto pasivo"; y,
- c) que el transporte transfronterizo siempre se realice a tipo cero.

2.3.10.5.2.- Impuesto sobre las Primas de Seguro

Las primas de seguro están sujetas a un tipo del 19% y representan uno de los pocos ejemplos de un impuesto sobre consumos específicos aplicado en Alemania a un servicio. Para evitar una doble imposición, las primas de seguro están exentas del IVA.

2.3.10.5.3.- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Este impuesto se trata de un impuesto anual establecido por las autoridades locales sobre la propiedad real. El propietario es el sujeto pasivo. El mismo se determina por aplicación al valor del inmueble de unos tipos que fluctúan entre el 2,6 por 1000 y el 3,5 por 1000, multiplicados por un índice corrector dispuesto por las autoridades locales.

2.3.10.5.4.- Impuesto sobre la Adquisición de Bienes Inmuebles

Según Calderon, J. (2006) Este impuesto grava la venta o cambio de propietario de inmuebles ubicado en territorio alemán, así como también las transmisiones que impliquen adquisición de una participación en el capital social igual o mayor al 95% de una compañía propietaria de bienes reales, en proporción a la relación subyacente entre el valor de la propiedad inmobiliaria y el valor de los activos restantes de la empresa.

En general, este impuesto equivale a 3,5% del precio de compra, salvo en Berlín, Hamburgo y Sajonia-Anhalt donde el mismo asciende a 4,5%.

2.3.11.- Sistema tributario Chileno

Se puede conceptualizar éste, como el:

“El conjunto de normas que ponen en movimiento el poder tributario y que, además, establece los medios de administración y fiscalización de los tributos”.

2.3.11.1.- Impuestos directos e indirectos

2.3.11.1.1.- Directos

Son aquellos que gravan o afectan la obtención de la renta o riqueza en manos del sujeto que la obtiene.

2.3.11.1.2.- Indirectos

Afectan la manifestación de la riqueza gravando actos y/o contratos.

2.3.11.2.- Características del sistema tributario

2.3.11.2.1.- Multiplicidad de Tributos:

Lo que presenta ventajas y desventajas, es ventajoso por el hecho de que produce una diversificación de las fuentes de tributación y a la vez mejora la amplitud de sectores, actividades o personas que resultan afectadas por la tributación, con lo que se cumple en mejor forma con el principio de la generalidad. Sin embargo, presenta desventajas, derivadas, por Ejemplo, de la complejidad para su cumplimiento, y la complejidad para su fiscalización.

2.3.11.2.2.- Diversidad de tipos de Tributos:

Toda vez que se conjugan impuestos directos e indirectos, personales y reales, internos y externos, acumulativos y no acumulativos, trasladables y no trasladables, progresivos y proporcionales, etc.

2.3.11.2.3.- No hay determinación o preferencia por un tipo de Tributo:

La estructura del Sistema Tributario chileno presenta un gran predominio de los impuestos que gravan el consumo y una menor participación de los impuestos a la renta. Es manifiesta la importancia que tiene el I.V.A. en la recaudación total de los impuestos. (50.4% del total de la recaudación).

2.3.11.3.- La carga tributaria

Un tema importantísimo al estudiar el Sistema Tributario Chileno, dice relación con determinar si los Tributos, considerados en su conjunto, resultan elevados o no. Una de las formas de establecer lo anterior, es mediante el establecimiento de la relación entre la carga tributaria y el PIB (producto interno bruto, que cuantifica los bienes y servicios que se traspasan al Estado).

La carga tributaria en Chile se sitúa en torno al 20% del PIB, sin incluir la seguridad social, con lo que se aprecia una carga inferior a la de los países desarrollados y

mayor que las del resto de Latinoamérica. Si se considera la seguridad social, se encontraría en un nivel medio en Latinoamérica.

2.3.11.4.- Estructura

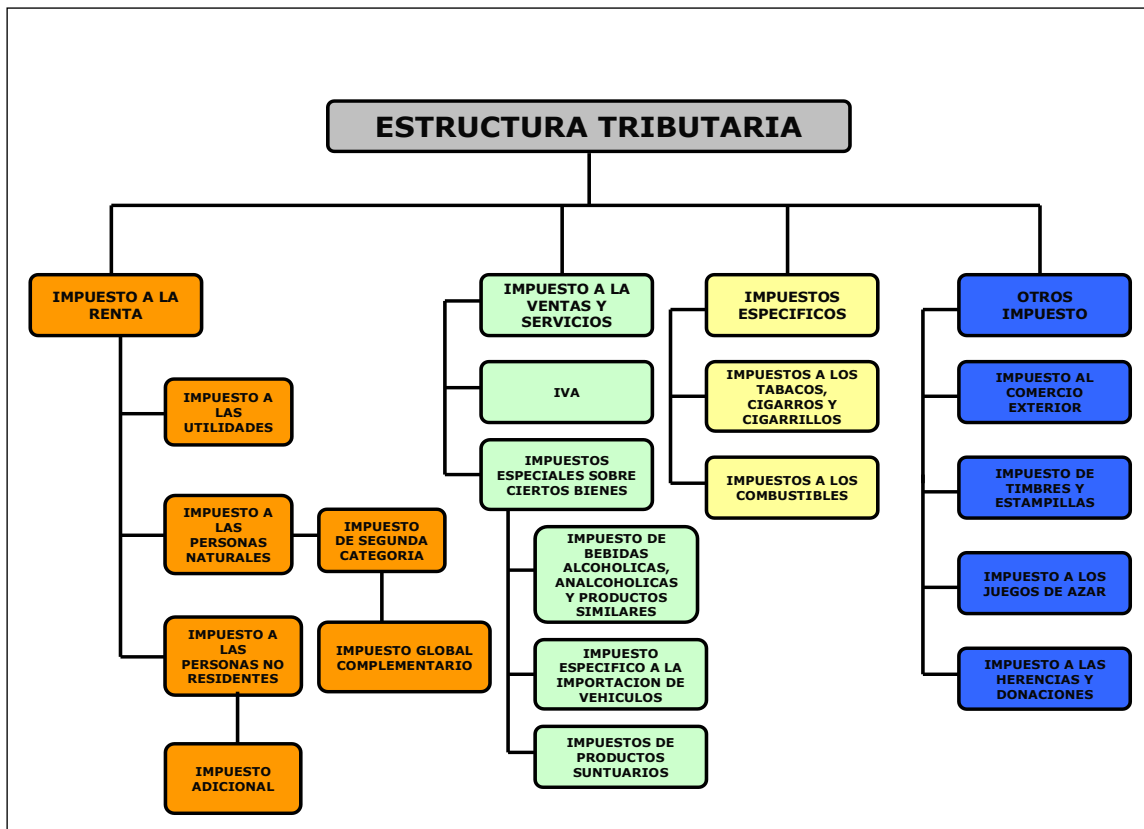


FIGURA N° 1: Estructura Tributaria del Sistema Tributario Chileno

FUENTE: http://www.sii.cl/portales/inversionistas/imp_chile/estructura_tributaria.htm

FECHA: 2014

Hemos mencionado que el Sistema Tributario Chileno se encuentra estructurado sobre la base de una pluralidad o multiplicidad de tributos, de manera bastante compleja.

El sistema tributario chileno está estructurado por pocos impuestos de alto rendimiento. Por expreso mandato de la Constitución Política de Chile su uso o destino no está predeterminado.

Los impuestos existentes se pueden clasificar en cuatro tipos: Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Impuestos Específicos y Otros Impuestos; tal como se muestra en el mapa.

En términos de recaudación, los impuestos sobre el consumo juegan un rol predominante y, entre estos, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el más importante, representando más de la mitad de la recaudación tributaria.

2.3.11.5.- Impuesto a las Rentas

2.3.11.5.1.- Impuesto de Primera Categoría

El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas provenientes del capital obtenido, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, con una tasa vigente durante el año comercial 2001 del 15%. Por los años comerciales 2002 y 2003 dicho tributo se aplicó con tasa 16% y 16,5%, respectivamente.

A contar del 1° de enero del año 2004 la citada alícuota queda en forma permanente en un 17%. Este impuesto se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. La excepción la constituyen los contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transporte, que pueden tributar a base de la renta presunta, cuando cumplan con los requisitos que exige la Ley de la Renta.

Las empresas del estado deben pagar adicionalmente al Impuesto de Primera Categoría, un impuesto especial del 40% sobre las utilidades generadas como la tributación en definitiva está radicada en los propietarios, socios o accionistas de las empresas, el impuesto de Primera Categoría que pagan estas últimas, constituye un crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional que afecta a las personas antes indicadas.

2.3.11.5.2.- Impuesto Único de Segunda Categoría

El impuesto único de segunda categoría grava las rentas del trabajo dependiente, como ser sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores. Es un tributo que se aplica con una escala de tasas progresivas, declarándose y pagándose mensualmente sobre las rentas percibidas provenientes de una actividad laboral ejercida en forma dependiente, y a partir de un monto que exceda, a contar del 1° de enero del 2002, de 13,5 UTM. El citado tributo debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el respectivo empleador, habilitado o pagador de la renta.

En el caso que un trabajador tenga más de un empleador, para los efectos de mantener la progresividad del impuesto, deben sumarse todas las rentas obtenidas e incluirlas en el tramo de tasas de impuesto que corresponda, y proceder a una nueva liquidación anualmente dicho tributo en el mes de abril del año siguiente.

Si además se perciben otras rentas distintas a las señaladas, se deben consolidar tales ingresos en forma anual y pagar el Impuesto Global Complementario. En este caso, el Impuesto Único de Segunda Categoría pagado mensualmente sobre los sueldos, pensiones y demás rentas accesorias o complementarias, se da de crédito en contra del impuesto Global Complementario.

2.3.11.5.3.- Impuesto Global Complementario

El impuesto global complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Afecta a

los contribuyentes cuya renta neta global exceda, a contar del 1° de enero del 2002, de 13,5 UTA. Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Se aplica, cobra y paga anualmente.

Las tasas del impuesto único de segunda categoría y del impuesto global Complementario son equivalentes para iguales niveles de ingreso y se aplican sobre una escala progresiva que tiene actualmente ocho tramos.

En el primer caso, se aplica en forma mensual y en el segundo, en forma anual. Su tasa marginal máxima fue del 45% hasta el año 2001, la cual disminuyó a 43% a contar del 1 de enero del 2002, para llegar al 40% a contar del año 2003. Sin embargo, la ley contempla algunos mecanismos que incentivan el ahorro de las personas y al hacer uso de ellos les permite disminuir el monto del impuesto que deben pagar.

2.3.11.5.4.- Excesiva complejidad:

Se establece una diversidad de tributos; existe un complejo procedimiento para su determinación, que pasa por la determinación de la base imponible, sistema de créditos contra el impuesto (en su gran mayoría dispersa en leyes especiales). Existencia de regímenes tributarios diversos, como ser en base a Renta efectiva y en base a Renta Presunta, en base a Retiros o no, con o sin contabilidad completa o simplificada, etc. Se habla de lo menos 14 regímenes deferentes.

Inequidad Horizontal:

Se mencionan las diferencias de tratamiento entre las rentas del capital (Primera Categoría – empresarios) y las rentas del trabajo. Los empresarios, por regla general, sólo tributan sobre rentas retiradas de la empresa para su consumo, en cambio para el trabajador, todos sus ingresos se encuentran sujetos a tributación.

Otro aspecto dice relación con la posibilidad de deducir gastos. En países europeos, especialmente en España las personas naturales pueden, por ejemplo, deducir gastos de salud, seguro, vivienda, lo que no ocurre en Chile respecto de los trabajadores afectos a Impuesto Único a los Trabajadores.

Tasa marginal excesiva:

Se critica por cuanto castiga la iniciativa personal, lo que de alguna manera incentiva la evasión tributaria sea lícita (elusión) o ilícita, a través de muy diferentes y variados proceder. La tasa promedio internacional es de un 30%, y en Chile llega a un 40% en el Impuesto Global Complementario (durante el año 2001 se aprobó una ley que dispuso una baja gradual de las tasas máximas o marginales del Impuesto Global Complementario).

Discriminación respecto de las Sociedades Anónimas:

Esto podría llegar a constituir un elemento que atenta contra la neutralidad de los tributos, toda vez que significa o puede significar, que el empresario al decidir qué tipo de organización societaria asumir, deberá considerar necesariamente las normas tributarias, con lo que hay una injerencia en sus decisiones.

2.3.11.5.- En el impuesto a las ventas y servicios (I.V.A.)

El Impuesto a las Ventas y Servicios grava la venta de bienes y prestaciones de servicios que define la ley del ramo, efectuadas entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, y de servicios, con una tasa vigente a contar del 1° de enero de 1998 del 18%. A partir del 1° de Octubre de 2003 dicho tributo se aplica con una tasa del 19%, alícuota que a contar del 1° de enero del 2007 desciende al 18%.

El artículo 7° de la Ley N° 20.102, publicada en el D.O. de 28 de abril de 2006, deroga, a contar de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, el literal b), del

artículo 1°, de la Ley N° 19.888 la tasa del 18%, en consecuencia, en el 19% la tasa del I.V.A. Este impuesto se aplica sobre la base imponible de ventas y servicios que establece la ley respectiva. En la práctica tiene pocas exenciones, siendo la más relevante la que beneficia a las exportaciones.

2.3.11.5.1.- Existencia de exenciones:

Por esta vía se crea un abanico de actividades económicas que se ven liberadas de esta carga tributaria. Se estima que su derogación podría representar un 10% de aumento de la recaudación del I.V.A., la existencia de estas exenciones afecta a la neutralidad del impuesto, ya que habrá sectores de la economía no gravados, por ejemplo, hay un incentivo al transporte de pasajeros sobre el transporte de carga, ya que éste sí se encuentra gravado.

2.3.11.5.2.- Crédito especial del I.V.A. de la Construcción:

La forma en que ha operado este crédito especial, ha significado en la práctica transformarlo casi en una exención total. Este opera sólo en el mercado de viviendas de cualquier valor y no sólo en viviendas sociales, con lo que tampoco se cumple el objeto para el cual fue establecido.

2.3.11.6.- Impuestos adicionales a las ventas (D.L. 825)

Existiendo diversas tasas y aplicación sobre bienes específicos, su costo de fiscalización es muy elevado en relación con la recaudación que producen, especialmente considerando el impuesto a los bienes suntuarios (su incidencia en la recaudación total es de 0,003%). Estos impuestos se han justificado tradicionalmente sustentados en el efecto distributivo del ingreso que ellos representarían, sin embargo, atendida su escasa incidencia, no resulta gravitante en la redistribución de los ingresos.

2.3.11.6.1.- la Primera Venta o Importación Habitual o No de Artículos que la Ley Considera Suntuarios

Se paga un impuesto adicional con una tasa de 15% sobre el valor en que se enajenen. Entre estos suntuarios están los artículos de oro, platino y marfil; joyas y piedras preciosas; pieles finas; alfombras, tapices y cualquier otro artículo de similar naturaleza, calificados como finos por el Servicio de Impuestos Internos; vehículos casa-rodantes autopropulsados; conservas de caviar y sucedáneos; armas de aire o gas comprimido, sus accesorios y proyectiles, excepto los de caza submarina. Los artículos de pirotecnia, tales como fuegos artificiales, petardos y similares pagarán con tasa del 50%.

En el caso de los objetos de oro, platino y marfil; joyas y piedras preciosas; y pieles finas, quedan afectas a la misma tasa del 15% por las ventas posteriores, aplicándose las mismas normas generales del Impuesto al Valor Agregado.

2.3.11.6.2.- Impuesto al Lujo en los Automóviles

El artículo 46 y el 46 bis fueron derogados a contar del 1° de enero de 2007, por el artículo 1° de la Ley N° 19.914, publicada en el D.O. de 19 de noviembre de 2003, que se transcribe textualmente:

“Artículo 1°.- Deróguense a contar del 1 de enero de 2007, los artículos 46 y 46 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley N° 825, de 1974.

En los períodos que a continuación se señala, el valor aduanero determinado de conformidad a lo establecido en los artículos 46 y 46 bis del decreto ley N° 825, de 1974, será incrementado en US\$ 2.500 dólares de los Estados Unidos de América

por cada período, y el impuesto se aplicará con las tasas que se indica, en reemplazo de la establecida en el artículo 46:

- A contar del 1 de enero de 2004, se aplicará una tasa de 63,75 por ciento sobre el valor aduanero determinado para ese año.
- A contar del 1 de enero de 2005, se aplicará una tasa de 42,50 por ciento sobre el valor aduanero determinado para ese año.
- A contar del 1 de enero de 2006, se aplicará una tasa de 21,25 por ciento sobre el valor aduanero determinado para ese año.”

2.3.11.6.3.- Impuesto Específico que se aplica en la Importación de vehículos

En el caso de los vehículos cuyo valor aduanero exceda de US\$ 22.788,49, se aplica una tasa de un 42,50% sobre el valor aduanero que exceda de este monto (esta cifra se actualiza anualmente de acuerdo con la variación experimentada por el Índice Oficial de Precios al por mayor de los Estados Unidos de América).

Están exentos de este impuesto los vehículos dedicados al transporte de pasajeros con más de quince asientos; camiones y camionetas con capacidad de carga superior a los 2.000 kilos, tractores, carretillas automóviles, vehículos casa-rodantes autopropulsados o para transporte fuera de carretera, coches celulares, ambulancias, coches mortuorios y blindados para el transporte.

2.3.11.6.4.- Impuesto a los Tabacos

Los cigarrillos puros pagan un impuesto de 51% sobre su precio de venta al consumidor, incluido impuestos.

Los cigarrillos pagan un impuesto de 50,4% sobre su precio de venta al consumidor, por cada paquete, caja o envoltorio; Mientras que el tabaco

elaborado, sea en hebras, tableta, pastas o cuerdas, granulados, picadura o pulverizado, paga 47,9%; además, estos artículos pagan una sobre tasa adicional de 10%.

2.3.11.6.5.- Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y productos similares

La venta o importación de bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares paga un impuesto adicional, con la tasa que en cada caso se indica, que se aplica sobre la misma base imponible del Impuesto a las Ventas y Servicios.

Las siguientes son las tasas vigentes para este impuesto:

- a) Licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermut: tasa del 27%.
- b) Vinos destinados al consumo, ya sean gasificados, espumosos o champaña, generosos o asoleados, chichas y sidras destinadas al consumo, cualquiera que sea su envase, cerveza y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, tasa del 15%.
- c) Las bebidas analcohólicas naturales o artificiales, jarabes, y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares y las aguas minerales o termales que hayan sido adicionadas con colorante, sabor o edulcorante: tasa de 13%. Este impuesto no se aplica a las ventas que efectúa el comerciante minorista al consumidor final, tampoco a las ventas de vino a granel realizadas por productores a otros vendedores sujetos de este impuesto. Las

exportaciones en su venta al exterior se encuentran exentas, sin perjuicio de la recuperación del tributo por el exportador.

2.3.11.6.6.- Impuestos a los Combustibles

La Ley establece un gravamen a la primera venta o importación de gasolina automotriz y de petróleo diésel. Su base imponible está formada por la cantidad de combustible, expresada en metros cúbicos. La tasa del impuesto es de 1,5 UTM por Metro cúbico para el petróleo diésel y de 6 UTM por metro cúbico para la gasolina automotriz.

La Ley establece un sistema de recuperación en la declaración mensual de IVA, del impuesto al petróleo diésel soportado en su adquisición, cuando no ha sido destinado a vehículos motorizados que transiten por calles, caminos y vías públicas en general. Por otra parte, la Ley N° 19.764, de 2001, permite a las empresas de transporte de carga que sean propietarias o arrendatarias con opción de compra de camiones de un peso bruto vehicular igual o superior a 3.860 kilogramos, recuperar en la forma que se establece en la misma Ley, un porcentaje de las sumas pagadas por dichos vehículos, por concepto del impuesto específico al petróleo diésel.

La Unidad Tributaria Mensual (UTM) es una unidad económica que se utiliza para fines tributarios y se reajusta mensualmente de acuerdo al IPC. Su valor a julio del 2008 es de \$ 35.648.

2.3.11.6.7.- Impuesto a los Actos Jurídicos (de timbres y estampillas)

El Impuesto de Timbres y Estampillas grava los documentos que dan cuenta de una operación de crédito en dinero y su base imponible está formada por el monto numérico del capital indicado en cada documento.

Existen tasas fijas y tasas variables. Los cheques girados en el país tienen una tasa fija de \$ 159 por cheque (hasta junio del 2008). Dicho monto también se aplica a los giros o pagos con motivo de una orden de pago y a otros giros, cargos o trasposos de fondos que autorice o efectúe el comitente de la cuenta corriente; Los protestos de cheques por falta de fondos, las actas de protesto de letras de cambio y pagarés a la orden tienen, una tasa de 1% sobre su monto, con un mínimo de \$ 2.648.- (hasta junio del 2008) y un máximo de 1 U.T.M.

Las letras de cambio, pagarés, créditos simples o documentarios, entrega de facturas o cuentas en cobranza, descuento bancario de letras, préstamos y otras operaciones de crédito de dinero están afectos a una tasa de 0,1125% por cada mes o fracción que media entre su fecha de emisión y vencimiento, con un máximo de 1,35% a contar del 1° de enero del 2008. Los instrumentos a la vista o sin plazo de vencimiento tienen una tasa de 0,5625% sobre su monto a contar del 1° de enero del 2008.

2.3.11.6.6.- Impuesto al Comercio Exterior

Los Impuestos al Comercio Exterior son fundamentalmente los derechos específicos y/o ad valorem que se establecen en el Arancel Aduanero y gravan actualmente con una tasa única de ocho por ciento a la importación de todas las mercaderías procedentes del extranjero. (Dicha tasa ha disminuido gradualmente y se fijará en un 6% a contar del 1° de enero del año 2003, conforme al artículo 1° de la Ley 19.589 de 1998). Los derechos específicos, se expresan en dólares y se aplican a algunos productos importados que también se producen en el país, con el objeto de corregir distorsiones de precios.

El valor aduanero se determina a partir del precio de transacción; incluye todos los gastos originados en el traslado de las mercaderías hasta su lugar de entrada al

territorio nacional, tales como carga y descarga, transporte, comisiones, seguros, corretajes, intereses y embalajes. Es importante señalar que debido a los convenios comerciales que ha suscrito nuestro país con otras naciones, algunos productos se ven afectados con tasas arancelarias menores al 8%. De hecho, de acuerdo con lo publicado por el Servicio Nacional de Aduanas el arancel promedio fue de un 6,33%.

- Se señala que estos impuestos se han constituido en un costo para la empresa, ya que distorsiona las decisiones de financiamiento de ellas.
- En cuanto a los impuestos a los cheques, letras, pagarés, mutuos de dinero, protestos de documentos, etc., se señala que no tienen ninguna racionalidad económica.

2.3.12. Sistema tributario Peruano

El sistema tributario peruano es el conjunto ordenado, racional y coherente de normas, principios e instituciones que regula las relaciones que se originan por la aplicación de tributos en nuestro país.

2.3.12.1. Elementos

El Sistema Tributario está constituido por los siguientes elementos:

2.3.12.1.1. Política tributaria

Son los lineamientos que orientan, dirigen y fundamentan el sistema tributario. Es diseñada y propuesta por el Ministerio de Economía y Finanzas.

2.13.1.2.- Normas Tributarias

Son los dispositivos legales a través de los cuales se implementa la política tributaria. En nuestro país, comprende el Código Tributario y una serie de normas que lo complementan.

2.13.1.3.- Administración tributaria

Está constituida por los órganos del estado encargados de aplicar la política tributaria. A nivel de Gobierno central, es ejercida por dos entidades: la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, más conocida como SUNAT y la Superintendencia Nacional de Administración de Aduanas o SUNAD. Los Gobiernos Locales recaudan sus tributos directamente en la mayor parte de los casos.

2.13.2.- Tributo

Se conoce así a las aportaciones en dinero o en especie que el Estado, o entidades públicas designadas por ley, exigen con el objeto de obtener recursos para enfrentar sus gastos y satisfacer las necesidades públicas. Existen diversos tipos de tributos. Entre ellos podemos identificar:

2.13.2.1.- Impuesto

Tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

Por ejemplo, el impuesto a la renta. Uno aporta el impuesto, pero la contraprestación del Estado por ese aporte no se visualiza de forma inmediata, sino a través de los servicios estatales de educación, salud, administración de justicia, etc.

2.13.2.2.- Contribución

Genera beneficios derivados de servicios colectivos específicos que realiza el Estado. Por ejemplo, las aportaciones a ESSALUD, benefician directamente en prestaciones de salud para quienes realizan esa aportación y para sus familias.

2.13.2.3.- Tasa

Genera la prestación efectiva por el Estado de un servicio público Individualizado en la persona que paga por ese servicio. Por ejemplo, el pago del T.U.U.A. (Tarifa Unificada por Uso de Aeropuerto) que es el tributo o tasa que se paga cuando alguien desea embarcarse usando los servicios del aeropuerto.

De acuerdo a la naturaleza del servicio, las tasas pueden ser:

2.13.2.3.1.- Arbitrios:

Por la prestación o mantenimiento de un servicio público. Lo recaudan los Gobiernos Locales.

2.13.2.3.2.- Derechos:

Por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos. Por ejemplo, el pago de derechos para obtener una copia de la Partida de Nacimiento o de un asiento (ficha de registro) en los Registros Públicos.

2.13.2.3.3.- Licencias:

Gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización. Por ejemplo las Licencias Municipales de Funcionamiento de Establecimientos Comerciales o Licencias de Construcción.

2.13.3.- Clasificación de los tributos

2.12.3.1.- Gobierno Central

2.12.3.1.1.- Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales a aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Las rentas de fuente peruana afectas al impuesto están divididas en cinco categorías, además existe un tratamiento especial para las rentas percibidas de fuente extranjera.

- Primera categoría, las rentas reales (en efectivo o en especie) del arrendamiento o sub – arrendamiento, el valor de las mejoras, provenientes de los predios rústicos y urbanos o de bienes muebles.
- Segunda categoría, intereses por colocación de capitales, regalías, patentes, rentas vitalicias, derechos de llave y otros.
- Tercera categoría, en general, las derivadas de actividades comerciales, industriales, servicios o negocios.
- Cuarta categoría, las obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio.
- Quinta categoría, las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia.

III. METODOLOGÍA

3.1.- Tipo de Estudio

El tipo de estudio de la investigación que se realizó: Básica en su nivel Ex Post Ipso (Descriptivo - Explicativo)

3.2.- Diseño de Investigación

El diseño metodológico en la investigación desarrollada: Diseño transeccional descriptivo.

La investigación permitió evaluar la problemática tributaria que enfrentan los países, que aplican diferentes mecanismos para evitar la doble imposición, se ha evaluado y explicado los resultados obtenidos de los tres países seleccionadas.

3.3.- Población Muestral

La población estuvo conformada por mecanismos de regulación que se ejecutan en Alemania (PD) país perteneciente a Europa y los mecanismos de regulación que se ejecutan en los países de Chile y Perú (PED) pertenecientes a América del Sur, relacionado con el ámbito tributario internacional.

3.4.- Métodos, Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

3.4.1.- Métodos

Los métodos que se tomó en cuenta:

Histórico: Este método permitió descubrir las causas y consecuencias del problema, además de realizar un análisis que permitió conocer la evolución que se ha experimentado a lo largo de los años y la medición del avance tributario.

Comparativo: Es el proceso mediante el cual se contrastaron los datos obtenidos relacionándolo con los indicadores de cada variable.

a) Analogía: se aplicó para conocer la similitud y diferencias en la aplicación de los mecanismos de regularización en cada país para evitar la doble imposición.

b) Documental: Aplicado en la revisión de documentos fuentes como libros de diversos autores, material de cursos y seminarios, informes absolviendo consultas por las Administraciones Tributarias, publicaciones en páginas de internet, encuestas y estados financieros de las empresas. Los documentos fueron una de las evidencias concretas para la demostración de la hipótesis.

3.4.2.- Técnicas

Ficha Resumen: Utilizada en la síntesis de conceptos y aportes de las diversas fuentes para que sean organizados de manera concisa y pertinente sobre los contenidos teóricos o antecedentes consultados.

Ficha Textual: Sirvieron para la transcripción literal de contenidos, sobre su versión bibliográfica o fuente informativa original.

Ficha Bibliográfica: Se utilizaron permanentemente en el registro de datos sobre las fuentes recurridas y que se consulten, para llevar un registro de aquellos estudios aportes y teorías que dieron el soporte científico correspondiente a la investigación.

3.4.3.- Instrumentos

Análisis Documental: Permitió analizar la información acerca de los procesos tributarios, analizando la lista de cotejos que se encargó de almacenar la información incurrida dentro del proceso tributario a través de la recolección de datos

3.5.- Plan de procesamiento para análisis de datos.







Se realizó el acopio de información bibliográfica sobre los procesos tributarios, en el conocimiento teórico del tema se procedió analizar y aplicar los mecanismos de regularización.

IV. RESULTADOS Y DISCUSION

4.1. Doble Tributación

Es importante mencionar, además, que los distintos países aplican y desarrollan diferentes principios para gravar las rentas, es así como existen los principios de la fuente, residencia, nacionalidad.

TABLA N° 1: Cuadro Comparativo de Convenios y Mecanismos de Doble

País	Convenios más recientes	Mecanismos de Doble Imposicion
Alemania 		El método de exención no resulta de aplicación, sino que opera el método de imputación
Chile 		el principio de residencia sobre la renta mundial ya sea que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él.
Perú 		Nuestro país emplea a la fecha una combinación de los tres mecanismos para evitar la doble tributación internacional, un mecanismo unilateral, convenios bilaterales y además aplicamos la Decisión 578 que es un instrumento normativo multilateral vigente entre los países de la Comunidad Andina.

Fuente: Propia

Fecha: 2014

Imposición de Chile, Alemania y Perú

En este cuadro podemos observar que Alemania ha realizado convenios con: Argentina, Uruguay, México, Bolivia, España, Brasil, Canadá, Costa Rica, Paraguay, Perú. También Chile que ha realizado convenios con: México, Canadá, Argentina,

Polonia, Brasil, Ecuador, Francia, Suecia, Holanda, Bolivia, Estados Unidos, España, Colombia. Y por último Perú que a realizado convenios con: Chile, Canadá, Brasil, México, Portugal, Corea del Sur, suiza. Todo para poder mejorar sus relaciones internacionales a través de los social, económico, financiero y comercial, además de los mecanismos de doble imposición que cada uno aplica para poder llegar a un acuerdo con otros países.

4.1.1. Principio de la Fuente:

Generalmente se le denomina Fuente productora, es decir, la fuente de la renta está ubicada en el Estado donde se encuentran y usan los factores de producción, sin embargo existe otro enfoque que dice relación con la fuente pagadora, es decir, en el Estado donde la renta queda disponible y en donde se incurre en los costos para obtener dicha renta.

4.1.2. Principio de la Residencia:

La legislación tributaria en el caso de Chile no define el concepto de residencia, sólo el Código Tributario, en su artículo N° 8, define como Residente a toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos. Por otra parte el código civil en su artículo 59 define al domicilio, como la residencia acompañada, real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella.

4.1.3. Principio de la Nacionalidad:

Este principio aplicado en los Estados Unidos, junto con el de residencia, dice relación con la nacionalidad, es decir, se pagará impuesto, sin considerar la fuente

en forma independiente de donde se encuentre el contribuyente, por el sólo hecho de tener la nacionalidad.

4.2. Modelos de Convenio.

Son dos los modelos de convenio más utilizados internacionalmente: el de Organización de Naciones Unidas (ONU) y el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Ambos modelos reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, es de notar que el Modelo de las Naciones Unidas prioriza el criterio de la fuente. Adicionalmente, existen otros modelos como el del Pacto Andino, como veremos a continuación.

4.2.1. El modelo OCDE.

El primer convenio para evitar la doble tributación entró en vigencia hace más de cien años y desde entonces los convenios han evolucionado mucho. Cuando se discuten los convenios como concepto, es mejor hablar de convenios modelos; por eso cuando un país contempla un programa de convenios, normalmente estudia los modelos y escoge una estrategia acorde con las circunstancias del país.

La historia de los modelos de convenios comienza hace setenta años con la Sociedad de las Naciones. A través de su Comité de Asuntos Económicos, este organismo enfocó el problema de la doble tributación y emitió un primer modelo de convenio. Más adelante, durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo

Económico (OCDE). El convenio modelo generado por la OCDE, con enmiendas y explicaciones que se actualizan cada dos o tres años , continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales.

El convenio modelo de la OCDE presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras.

La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo, una empresa no paga impuestos si no tiene un «establecimiento permanente» concepto que queda definido en el convenio. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro.

La idea general es facilitar el comercio. Al eliminar preocupaciones tributarias en el país «receptor», este país se beneficiará más cuando las empresas tengan una mayor presencia. Pero hay que reconocer que este concepto sólo tiene sentido en el contexto del sistema de fuente mundial de tributación que nuestro país tiene.

4.2.2. El modelo ONU.

La Organización de las Naciones Unidas publicó ocho reportes titulados “Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Subdesarrollados” entre 1969 y 1980. Desde el primer reporte, se reconoció que:

Los lineamientos para los Convenios para prevenir la doble imposición de 1963 elaborados por la OCDE eran una guía útil y práctica para las negociaciones tributarias entre los países desarrollados; y,

Era necesario adaptar el patrón de la OCDE a los problemas de los convenios celebrados entre países desarrollados y subdesarrollados, en particular el flujo de una vía de inversión y el riesgo de pérdida de recaudación.

En 1974 las Naciones Unidas 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 las Naciones Unidas emite su Modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal.

El modelo de la ONU, pone más énfasis en los derechos de los países donde proviene la renta, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de donde proviene la renta, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

4.2.3. Modelo del Pacto Andino

Hace treinta años, en noviembre de 1971, los Países del Pacto Andino (hoy Comunidad Andina), celebraron un Convenio para Evitar la Doble Tributación. El mismo recoge el principio general de gravamen en la fuente de donde proviene la renta.

En efecto, el Convenio dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos.

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

Adicionalmente, se aprobó un Convenio Tipo para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y otros ajenos a la Comunidad, que es igual al celebrado entre los Países Miembros. Ello implica que el criterio jurisdiccional empleado, en uno y otro caso, es el de la territorialidad de la fuente. La consecuencia es que apoyan sus soluciones, para eliminar la doble tributación, en el principio de la imposición exclusiva por parte del país en el cual está ubicada la fuente productora.

La realidad ha demostrado que ningún País Miembro ha podido celebrar Convenios con terceros países utilizando ese modelo tipo. Los casos en los que Bolivia, Ecuador y Venezuela han suscrito acuerdos para evitar la doble imposición han sido sobre la base de los Modelos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) o el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

TABLA N° 2: Cuadro Comparativo de los Criterios de Vinculación de Chile,

PAIS	CRITERIOS DE VINCULACION	MECANISMOS UNILATERALES	MECANISMOS BILATERALES	MECANISMOS MULTILATERALES
ALEMANIA	Principio de Residencia	Imputación / Excepción con Progresividad	OCDE	ONU
CHILE	Principio de Renta Mundial	Imputación	OCDE	ONU
PERU	Principio de Renta Mundial	Imputación	OCDE	ONU PACTO ANDINO

Alemania y Perú

Fuente: Propia

Fecha: 2014

4.3. Análisis en Alemania

En el papel Alemania en Europa ha sido siempre importante, pero ha adquirido más relevancia en los últimos años, con motivo de la crisis financiera, que ha golpeado fuertemente a los países periféricos, pero que ha sido relativamente suave en ella. Este resultado tiene que ver sin duda, con su modelo económico, el conjunto de instituciones, políticas y culturas que dan a ese país un sello distintivo.

En Alemania se tributa en general por el total de los ingresos y el patrimonio generado en todo el mundo, no obstante, los convenios bilaterales regulan que Alemania renuncia a su derecho de gravar de forma ilimitada, siempre que los ingresos hubieran sido objeto de tributación en otro país. Están sujetos al pago de impuestos sin limitación alguna en Alemania, es decir, por todos sus ingresos y bienes patrimoniales, aquellas personas que, tengan su domicilio permanente o habitual en Alemania o tengan su residencia principal en Alemania.

Las personas que no cumplan estas condiciones pero que generen ingresos en Alemania estarán sujetas a tributación de forma limitada. Esto quiere decir que los ingresos generados en Alemania también habrán de tributar en el país.

Si una persona trabajara en distintos puestos situados en varios países, pero no residiera en Alemania y el empresario tampoco tuviera su domicilio social en Alemania, los ingresos generados en Alemania tributarían en este país siempre que hubiera trabajado durante al menos 183 días en él.

Los convenios bilaterales regulan hasta qué punto se puede diferir de estos principios. En caso de ingresos procedentes de un trabajo por cuenta ajena, el

empresario abonará a Hacienda el impuesto sobre la renta salarial. Los trabajadores por cuenta propia y otras personas obligadas al pago de impuestos deben realizar la declaración de impuestos.

La estructura del sistema tributario alemán, presentó una distinción fundamental entre impuestos directos e indirectos. Entre los indirectos destacaron el IVA, el impuesto sobre Primas de Seguros, el impuesto sobre Bienes Inmuebles y el impuesto sobre la Adquisición de Bienes Muebles.

En cuanto a los impuestos directos aplicables, los más importantes son el impuesto de Sociedades, el Impuesto a la Renta de Personas Físicas y el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Uno de los impuestos más conocidos es el IVA, un impuesto indirecto al consumo que actualmente alcanza el 19% en Alemania.

4.3.1. Impuesto a la Renta

Se trató de una tasa progresiva que se paga en función de la renta, con seis categorías fiscales distintas. Las categorías fiscales varían en función del estado civil, número de hijos y número de personas que trabajan en el hogar. Los datos sobre la categoría fiscal y los niños aparecen en la tarjeta de impuesto sobre el salario que se recibe del ayuntamiento. El tipo oscila del 14 al 45% y las rentas hasta 8.00 € (8 euros) están exentas de tributación.

Las empresas alemanas tributan en el Impuesto de Sociedades que se sitúa en un 15% tanto por los beneficios distribuidos como por los destinados a reservas, y se evalúa de modo independiente por cada municipio. A dicho porcentaje hay que sumar el llamado "recargo de solidaridad", equivalente al 1,5% sobre la cuota, este recargo tiene su origen en la época de la reunificación alemana. Por último, se

añade la llamada “tasa profesional”, que depende de la votada por cada municipio y de un coeficiente multiplicador, y se sitúa en torno al 13%. Podemos decir, por tanto, que los impuestos a pagar por las empresas alemanas suponen aproximadamente un 29% de sus beneficios.

4.3.1.1. El Método de Exención con Progresividad

Debido al origen de las actividades y situación de las empresas, sobre todo en el ámbito internacional, donde se da habitualmente el caso de que por sus actividades tributan en los países donde las desarrollan en general como regla se establece el método de exención con progresividad para toda renta obtenida o elemento patrimonial situado en el extranjero que hubiera sido efectivamente gravada, haciéndose referencia expresa a dividendos de participaciones sustanciales (10%) que no hubieran determinado un gasto deducible en la sociedad pagadora.

4.3.1.2. El Método de Imputación

El método de exención no resulta de aplicación, sino que opera el método de imputación en relación con determinadas categorías de rentas (determinadas ganancias patrimoniales, rentas del trabajo, remuneraciones de consejeros, pensiones privadas, renta de artistas y deportistas) y muy en particular rentas pasivas (beneficios de establecimientos permanentes y dividendos que caigan en el ámbito de aplicación del art.8 de la ley de impuestos extranjeros), tal y como establece el art.22.2.b y c del CDI. La cláusula de eliminación de la doble imposición en Alemania también contiene una cláusula específica relacionada con los conflictos de calificación y atribución, estableciendo la aplicación del método de imputación en dos casos:

a) supuestos de calificación o atribución asimétrica de la renta que no puede resolverse siguiendo el procedimiento amistoso del art.24.3 del CDI, de suerte que como consecuencia de tal diferencia de calificación o de atribución, la renta o el capital en cuestión quedaran sin imposición o sujetos a una imposición inferior a la que correspondería en caso de que hubiera acuerdo; y

b) rentas distintas de aquellas para las que se ha previsto expresamente el método de imputación en el apartado 2.b del art.22, previa notificación de Alemania al país extranjero.

4.3.2. Sistema fiscal e impuesto en Alemania.

El sistema fiscal Alemán, con los impuestos y tasas que lo configuran, se caracteriza por ser uno de los más complejos del mundo. Además, las retenciones fiscales sobre el sueldo aumentan casi hasta el 40% de media.

Una de las características centrales del sistema fiscal alemán y sus impuestos estriba en que se articula sobre un triple eje, configurado por los tres niveles de gobierno previstos por la constitución: el gobierno federal, los gobiernos regionales, y las comunidades. Al sostenimiento de este sistema ha de contribuir todo ciudadano. Cabe señalar que en Alemania apenas no existe la evasión fiscal.

❖ **Impuesto sobre el sueldo:** Este impuesto alemán es tributado por todo el mundo que tenga un sueldo. Obviamente se paga en base a las ganancias, de modo que puede oscilar entre el 15% y el 45%.

❖ **Impuesto sobre el volumen de negocio:** También conocida bajo el nombre de impuesto sobre el valor añadido, IVA. Este impuesto

asciende en Alemania al 19%, aunque en el caso de muchos bienes básicos, como productos alimenticios, periódicos o medios de transporte, se reduce al 7%.

- ❖ **Impuesto sobre la adquisición inmobiliaria:** Se trata de un impuesto que en Alemania se aplica al bien inmueble adquirido. Aumenta al 4,5% del precio de venta.

- ❖ **Impuesto sobre la empresa:** Esta tasa se impone sobre toda Sociedad Anónima y sobre toda Sociedad Limitada. Ascende al 25% de los beneficios.

- ❖ **Impuesto sobre el seguro:** Se trata de un impuesto tributado al Estado alemán por toda persona que esté en posesión de un seguro sanitario o de vida, sea este de índole pública o privada. Este impuesto oscila en Alemania entre 3,8% y el 19% sobre el precio del seguro.

- ❖ **Impuesto de carreteras:** Este impuesto en Alemania lo han de tributar todos aquellos que posean y usen un automóvil de forma reglamentaria. Este impuesto depende de la cilindrada y el número de caballos que posea el vehículo. Hay exenciones fiscales previstas para personas que presenten algún tipo de minusvalía física.

- ❖ **Impuesto sobre el petróleo o sobre la energía:** Este impuesto graba todo tipo de energía, sea su origen fósil o vegetal. Su valor asciende a 0,654€ para la gasolina y a 0,47€ para el gasóleo por litro sobre el precio final.

- ❖ **Impuesto sobre la corriente eléctrica:** Se trata de un impuesto sobre la electricidad, (energía transportada por una corriente eléctrica) Se trata del consumo real que hemos hecho de la electricidad a lo largo de un período. Esta tasa debe ser pagada por todas aquellas personas que hagan uso de la corriente eléctrica. Un megavatio de corriente le cuesta al contribuyente 20,50 €.
- ❖ **Impuesto sobre el tabaco:** Este impuesto no es homogéneo. Su valor depende del tipo de tabaco y del volumen del mismo (caja, cartón, etc.).
- ❖ **Impuesto sobre la industria y el comercio:** Todas las personas que trabajan por su cuenta deben pagar este impuesto. Su valor depende del número de metros cuadrados que posea el terreno.
- ❖ **Impuesto sobre el terreno:** Todas las personas que posean un terreno deberán pagar al gobierno comunal este impuesto. Su valor depende del número de metros cuadrados que posea el terreno. Es la tasa que hay que pagar sobre los bienes poseídos. En Alemania este impuesto se mueve entre 0,5% y el 1% del valor.
- ❖ **Impuesto patrimonial:** Es la tasa que hay que pagar sobre los bienes poseídos. En Alemania este impuesto se mueve entre 0,5% y el 1% del valor.

4.3.3. Medición de la evasión fiscal en Alemania.

Contrario a lo que se piensa, afecta a países con bajos impuestos como Estados Unidos, así como a naciones con altos niveles de impuestos como Alemania.

Según (Cordón Ezquerro, 2001) “Una organización que lucha contra la evasión fiscal, Tax Justice Network (TJN), Estados Unidos encabeza la tabla, seguido por Brasil, Italia, Rusia y Alemania. Se realizó en términos absolutos por la cantidad de dinero perdido por la evasión de la economía en negro o subterránea a nivel doméstico.

✓ **Alemania**

El tamaño de su economía en negro es del 16%, el doble de Estados Unidos, pero muy por debajo de los otros tres países y más en consonancia con las naciones más desarrolladas de la Unión Europea, como Francia o el Reino Unido. La presión fiscal germana es en torno al 40% del PIB: el dinero perdido en el agujero del mercado negro supera los US\$200 mil millones.

A pesar de esto, podemos decir que en Alemania al igual que en Estados Unidos hay un mayor respeto por el estado y el gobierno y una ética impositiva mayor que en los otros países. Sin embargo, en el más exclusivo mundo de los paraísos fiscales Alemania está experimentando una creciente ola de denuncias que ponen en entredicho este aparente civismo contributivo germano.

4.4. Análisis en Chile

En general, el sistema tributario en la renta utiliza criterios amplios, con pocas enumeraciones, generalmente no taxativas, atendiendo subjetivamente a la residencia como concepto amplio y la fuente de la renta, como concepto limitado.

En 1997 Chile inició el proceso de negociación bilateral de convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

Chile ha celebrado este tipo de convenios con diversos países sobre la base de criterios previamente establecidos, entre otros, la existencia de un Tratado de Libre Comercio, un flujo importante de capitales e intercambio tecnológico desde o hacia Chile, economías atractivas para el desarrollo de negocios, tanto para chilenos como para extranjeros, y el interés estratégico en la región.

El objetivo de estos Convenios es abrir la economía del país a nuevos mercados, a través de la reducción de las tasas impositivas. Los convenios promueven la colaboración entre las autoridades tributarias de los Estados Contratantes. Además, la existencia de los Convenios hace que Chile sea más interesante para los inversionistas extranjeros y por otro lado, estimula a los chilenos a invertir en otros países.

En sus convenios, en general, Chile sigue el Modelo Convenio de la OCDE, con algunas modificaciones importantes, por ejemplo en lo relativo a servicios que podrían constituir un establecimiento permanente sin tener una base fija o en temas como el transporte internacional.

Con respecto a la eliminación de la doble tributación, Chile aplica en su legislación interna y en sus Convenios un sistema de crédito ordinario.

En los casos en que no existe convenio para evitar la doble tributación, Chile otorga un crédito de hasta el 30% del impuesto pagado en el exterior por concepto de dividendos y retiros de utilidades. Si el impuesto efectivamente pagado afuera

por estos conceptos es inferior, se otorga el monto efectivamente pagado. El crédito se deduce del impuesto de Primera Categoría. Si quedan excedentes, se pueden usar como crédito para rebajar el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. En lo que concierne a las rentas de establecimientos permanentes o agencias, por el uso de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares percibidas en el exterior, se aplica un crédito igual a la tasa del impuesto de la Primera Categoría (actualmente de 20%) o, cuando esto es menor, por el monto de impuesto efectivamente pagado afuera. El crédito por esa renta sólo se aplicará contra el impuesto de Primera Categoría.

En los casos en que existe un Convenio, Chile también otorga un crédito ordinario.

Cabe hacer notar que la aplicación de este crédito es más amplia que en el caso en que no hay un convenio, ya que cubre todos los tipos de rentas comprendidas en el acuerdo.

El crédito es de hasta un 30%. Si el monto del impuesto efectivamente pagado en el exterior fuese inferior se otorgará como crédito el impuesto efectivamente pagado. El crédito se aplicará contra el impuesto de Primera Categoría o de Segunda Categoría y el exceso se puede imputar al Impuesto Global Complementario o al Impuesto Adicional.

4.4.1. Los Domiciliados

Toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre las rentas de cualquier origen se aplica el principio de residencia sobre la renta mundial, ya

sea que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él. Distinto es el caso de las personas sin domicilio ni residencia en Chile, las cuales solo pagarán impuestos por sus rentas de fuente chilena.

4.4.2. Los No Domiciliados

El caso de los extranjeros que adquieren residencia o domicilio en Chile difiere levemente de lo enunciado en el párrafo anterior, por cuanto durante los tres primeros años que permanezcan en Chile, contados desde su ingreso al país, pagarán impuesto solo por sus rentas de fuente chilena, período que podría ser prorrogado por el director regional. Una vez transcurridos los tres años y su prórroga, en caso de que esta hubiera sido concedida, el extranjero tributará bajo el principio de residencia sobre la renta mundial. Ciertamente, para gravar la renta obtenida por los No residentes, otros países utilizan criterios similares a los que utiliza nuestro país y definen los alcances de esos criterios de manera similar a nuestro ordenamiento jurídico, pero no de manera análoga, lo que da lugar a diferencias de aplicación tributaria importantes.

4.4.3. Principio de la residencia o Principio de la fuente

Los principios de la fuente y de la residencia han sido caracterizados como los dispositivos que definen el marco de neutralidad y de equidad en los tributos.

Para dar respuesta al interrogante arriba enunciado, es necesario tener presente que el principio de la residencia favorece ampliamente a los países exportadores de capital ya que les permite gravar las rentas generadas como resultado de la exportación de capital hecha por sus residentes al extranjero. Por otra parte, el principio de la fuente favorece claramente a los países importadores de capital debido a que permite gravar las rentas generadas por capitales importados a través de no residentes, definiendo que la tributación internacional de los ingresos consiste en la interacción de los principios de la fuente y de la residencia junto al

análisis de lo que hace o entrega cada país al otro. Esto último requiere además el entendimiento del porqué se hace.

No es sorprendente que los estados adopten medidas híbridas en la aplicación de los principios de tributación, ya sea de residencia o de la fuente de los ingresos, esto debido a intereses nacionales o por exigencias políticas internacionales. De todas maneras, es necesario aclarar que ninguna de las formas antes enunciadas previene ineficiencias que serán tratadas cuando se aborde el tema de la doble tributación internacional.

4.4.4. Neutralidad en la exportación de capital o en la importación

Mientras el principio de neutralidad en la exportación de capital intenta equilibrar la decisión ante la pregunta de hacia dónde debieran dirigirse las exportaciones de capital (o bien invertir en el escenario doméstico), el principio de neutralidad en la importación de capital intenta clarificar la decisión de si debiera importarse el capital, y en caso de que la respuesta a este interrogante sea positiva, de cuánto el país fuente de la renta debe ceder en su tributación, en el contexto de la interferencia de los impuestos y la eficiencia económica.

Es aceptado en la literatura internacional, que a diferencia del principio de exportación de capital, el principio de importación puede ser logrado si todos los países modifican su sistema impositivo hacia un sistema de impuestos en la fuente de la renta, bajo los supuestos teóricos ya enunciados.

Luego del análisis realizado, puede concluirse que los dos modelos más importantes neutralidad en la exportación y en la importación de capital no pueden satisfacerse simultáneamente a menos que las cargas internacionales de impuestos sean armonizadas.

Concluyendo, solo en las circunstancias hipotéticas mencionadas, los inversionistas podrían soportar la misma carga tributaria, sin importar dónde se invierta o la residencia de los inversionistas, logrando de esta forma el punto máximo de eficiencia económica buscada.

Es fácil visualizar que existen propulsores y detractores para ambos modelos, y más aún, puede pensarse incluso que el logro de una neutralidad global es un objetivo inverosímil y que sería ingenuo pensar que los intereses nacionales y consideraciones político-prácticas no jueguen un rol importante en las políticas tributarias internacionales de los países. En este escenario, resulta simple concluir una vez más, que lo óptimo entre estos dos principios se logra a través del compromiso e integración entre los modelos anteriormente enunciados.

4.4.5. El problema de la doble tributación

Bajo cualquiera de los principios de jurisdicción antes analizados (principio de la residencia, de la fuente o de nacionalidad) se puede presentar el concepto de tributación extra jurisdiccional. A modo de ejemplo, podemos decir que bajo el principio de residencia, la jurisdicción se extiende a rentas de fuente extranjera que son obtenidas por residentes. Bajo el principio de la fuente, la jurisdicción se extiende a rentas de fuente nacional percibida por no residentes, y bajo el principio de ciudadanía o nacionalidad, la jurisdicción es extendida a rentas de fuente extranjera percibida por ciudadanos o nacionales de un determinado Estado. Por norma general, cuando las autoridades de los países determinen la extensión en la jurisdicción tributaria, se presentará el problema de la doble tributación.

Podemos decir que “Existe doble tributación internacional en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios

Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo.

La introducción del Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio presentado por la OECD, define doble tributación jurídica internacional como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Por otra parte, la doble tributación económica internacional es definida como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a distintos contribuyentes respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

Con el propósito de aclarar aún más las diferencias teóricas acerca de la doble tributación internacional económica y jurídica, la OECD en su guía sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias (sostiene que la doble tributación significa la inclusión de la misma renta en una base imponible por más de una administración tributaria, cuando la renta se encuentra en las manos de diferentes contribuyentes (doble tributación económica, para empresas asociadas) o cuando la renta está en manos de la misma entidad jurídica (doble tributación jurídica, para establecimientos permanentes). Pudiéramos concluir de esta forma que doble tributación jurídica se encuentra contenida dentro del concepto de doble tributación económica.

En el campo de la tributación internacional podemos encontrar doble tributación debido a la interposición de los principios de residencia y de la fuente, producto de que el contribuyente posee doble residencia o bien que dos administraciones tributarias reclaman la fuente sobre una misma renta.

La interposición de los principios jurisdiccionales de residencia y de la fuente puede visualizarse por ejemplo cuando una empresa paga dividendos. Impuestos a los flujos de capitales al exterior (impuesto adicional en el caso de Chile) pueden concurrir en el país fuente de la renta. Además, si el receptor de esos flujos reside en otro estado, también sería aplicable el impuesto sobre los incrementos de patrimonio percibidos en el país de residencia. Otro ejemplo sobre la misma interposición de estos principios jurisdiccionales se visualiza cuando una empresa del país "A" que posee establecimientos permanentes alrededor del mundo, debe pagar impuestos sobre las rentas obtenidas de fuente mundial. Al mismo tiempo cada establecimiento permanente pagará los impuestos a la renta que corresponda en cada país fuente de esos ingresos.

La doble tributación resultante de una dualidad en la residencia puede ocurrir, aunque con menor frecuencia, debido a la gran movilidad de recursos y personas (en su concepto amplio) experimentada en los últimos años. Como la residencia posee definiciones de acuerdo a la jurisdicción que se analice, puede darse el caso en que una persona se considere residente por más de un estado.

Por último, puede darse el caso que la doble tributación internacional obedezca a una dualidad en la fuente de la renta. Esto ocurriría cuando dos estados reclamen jurisdicción sobre rentas que pueden generarse en más de una jurisdicción tributaria. Lo anterior se acrecienta con la utilización del comercio electrónico y la globalización en todos sus términos.

Es importante tener presente que dentro del concepto de doble tributación internacional existen cuatro elementos que se presentan en forma conjunta: hecho gravado, que este recaiga en la misma persona ya sea natural o jurídica

(sujeto del impuesto), dentro de un mismo período tributario y similitud en relación al impuesto aplicado.

Sin duda este problema de la interposición de jurisdicciones puede presentar situaciones donde la renta se grave más de dos veces, debilitando las relaciones comerciales entre los contribuyentes de cada país, ya que quienes efectúan operaciones comerciales internacionales tendrán que soportar para una misma operación más de un tributo.

Como se ha manifestado en la introducción del “Modelo de doble tributación de la OECD”, los efectos nocivos de la doble imposición en el intercambio de bienes, servicios, capital, tecnología y personas deben eliminarse por cuanto son obstáculos que imposibilitan el desarrollo económico de las relaciones entre países de una manera eficiente.

4.4.6. El Cobro de Impuestos

Los estados en teoría pueden adoptar cualquier principio para gravar a los contribuyentes, naturalmente se requiere que existan claras conexiones entre el país que cobrará los impuestos y el sujeto que terminará pagándolos.

En el contexto internacional existen tres claros principios para ejercer jurisdicción y de esta forma gravar a las personas sujetas a impuestos. La fuente, la residencia y ciudadanía o nacionalidad.

En relación al principio de la fuente, también conocido como el principio de territorialidad o tributación limitada, es necesario precisar que se basa en el origen económico de la renta. Este principio, desde la perspectiva de país en vías de desarrollo, debiera adquirir una vital relevancia por cuanto estos países son los que proveen los recursos, o expuesto de otra forma, son utilizados para la

confección de productos con ventajas económicas que son escasas de conseguir en países desarrollados, debido a las fronteras y capacidades de producción.

El principio de la residencia es también conocido como el principio de tributación de las rentas obtenidas a nivel mundial o tributación ilimitada. Este principio se basa en la jurisdicción en la que reside el individuo sin tomar en consideración el origen o fuente de las ganancias obtenidas. Con el objeto de lograr recaudar los impuestos provenientes de este principio, es necesario determinar el test o prueba que determine la residencia. La residencia puede comprender a nacionales y extranjeros que posean los vínculos necesarios que la legislación de cada país establezca.

Por último, el principio de la ciudadanía o nacionalidad consiste en que el Estado grava a sus nacionales sobre la renta mundial sin considerar si estos son residentes en el país o no. Este principio se sustenta en la teoría de la soberanía que un Estado puede ejercer sobre sus nacionales, lo que en términos simples indica relación con el cobro de impuestos por los derechos que disponen estas personas sobre el estado.

Un ejemplo del último principio es Estados Unidos, quien utiliza esta modalidad de tributación desde el año 1913, aunque definitivamente este principio es raramente utilizado en el mundo.

4.4.7. Evasión tributaria

Se define como 'brecha tributaria' a la diferencia entre lo que el Gobierno debería recaudar, de acuerdo con la letra y el espíritu de la legislación tributaria, y lo que realmente recauda. Hay diversas causas que explican el que los contribuyentes

paguen menos impuestos de los que deberían pagar, las que se pueden agrupar en tres categorías: subdeclaración involuntaria, elusión tributaria y evasión tributaria.

La elusión tributaria es un concepto algo etéreo, que hace referencia al uso abusivo de la legislación tributaria, es decir, que no respeta el espíritu de la ley, con el propósito de reducir el pago de impuestos. Por último, la 'evasión tributaria' corresponde a la subdeclaración ilegal y voluntaria de los impuestos. En este caso hay un acto deliberado por parte del contribuyente para reducir sus obligaciones tributarias. Dependiendo de la gravedad de estos actos, podrán ser tipificados como faltas o delitos tributarios.

Los métodos que se utilizan para las mediciones de incumplimiento generalmente miden la brecha tributaria. En efecto, hay de partida una dificultad evidente para distinguir la evasión tributaria de la subdeclaración involuntaria, puesto que se diferencian solamente en la intencionalidad de quien comete el acto, cuestión que no es posible calificar en un estudio cuantitativo.

En cuanto a la elusión tributaria, es difícil determinar hasta qué punto quedan incluidas en las estimaciones. Es probable que en los estudios muestrales de auditorías sea posible separar ambos conceptos, dependiendo de la habilidad del fiscalizador para detectarlos y distinguir una de otra.

En los métodos de cálculo del potencial teórico, dependerá de la metodología usada para construir la fuente de información independiente. Así por ejemplo, si en la construcción de las cuentas nacionales se usan los estados financieros de las empresas, es probable que parte de la elusión se incorpore a los agregados macroeconómicos y, por ende, no quede incorporada en la estimación de brecha.

4.4.8. Convenios de doble tributación vigentes

Argentina: Publicado en el diario oficial el 07 de marzo de 1986, único convenio celebrado por Chile modelo Pacto Andino.

Los convenios celebrados por Chile, modelo OCDE, se mencionan a continuación en orden de entrada en vigencia.

- **Canadá:** Publicado en el diario oficial el 08 de febrero del 2000
- **México:** Publicado en el diario oficial el 08 de febrero del 2000
- **Corea del Sur:** Publicado en el diario oficial el 20 de Octubre del 2003
- **Noruega:** Publicado en el diario oficial el 20 de Octubre del 2003
- **Brasil:** Publicado en el diario oficial el 24 de Octubre del 2003
- **Ecuador:** Publicado en el diario oficial el 05 de Enero del 2004
- **Perú:** Publicado en el diario oficial el 05 de Enero del 2004
- **España:** Publicado en el diario oficial el 24 de Enero del 2004
- **Polonia:** Publicado en el diario oficial el 27 de Marzo del 2004
- **Dinamarca:** Publicado en el diario oficial el 10 de Febrero del 2005
- **Croacia:** Publicado en el diario oficial el 16 de Febrero del 2005
- **Reino Unido:** Publicado en el diario oficial el 16 de Febrero del 2005
- **Suecia:** Publicado en el diario oficial el 18 de Abril del 2006

4.5.- Análisis en el Perú

4.5.1. Criterios aplicables a los domiciliados

El artículo 7° de la LIR precisa quiénes serán considerados como domiciliados para efectos del impuesto:

“inciso a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común”.

Vemos que el criterio de vinculación elegido en nuestra legislación es el criterio subjetivo del domicilio. Serán sujetos de imposición por su renta de fuente mundial los que tengan la condición de ‘domiciliados’ según las normas del derecho común (artículo 33 y siguientes del Código Civil peruano), esto es: donde resida habitualmente.

Tiene sentido establecer este criterio ya que el Estado en el cual se tiene la residencia habitual es el que tiene potestad para gravar las rentas que se generen en su territorio debido a que el contribuyente se beneficia del entorno social, político y económico. Ciertamente, facilita la facultad de fiscalización de la administración tributaria a los sujetos pasivos.

“inciso b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses”.

El transcurso del tiempo hace que la ley repunte que el extranjero adquiera su residencia habitual en el país y, por lo tanto, se le considere domiciliado. Pero hasta entonces, solo tributará por su renta de fuente peruana.

“inciso c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional”.

Esta disposición fue pensada para diplomáticos, los cuales, obviamente, no perderán su condición de domiciliados por estar destacados en el exterior cumpliendo funciones públicas. Es por ello que al final de este artículo, cuando se refiere a la pérdida de domicilio por ausencias del país, expresamente no se incluye ese inciso c).

Inciso d) Las personas jurídicas constituidas en el país”. El legislador peruano opta por el criterio de lugar de constitución para darle domicilio a una persona jurídica.

Como veremos en la parte final del artículo 7º que estamos comentando, se establece con mucha claridad cuándo las personas naturales adquieren o pierden su calidad de domiciliados.

No ocurre lo mismo con las personas jurídicas, para lo cual debemos recurrir a la Ley General de Sociedades y entender que una persona jurídica extranjera se considerará domiciliada en el país desde su inscripción en el Registro correspondiente.

“inciso e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana”.

4.5.2. Criterios aplicables a los no domiciliados

Los artículos 9º y 10º de la LIR contienen los criterios para establecer las rentas de fuente peruana respecto de los sujetos no domiciliados, que como sabemos, solo tributan por su renta de fuente nacional.

Efectivamente, nuestra legislación utiliza el criterio de fuente territorial para establecer la sujeción impositiva a los sujetos no domiciliados. Los factores de conexión han ido evolucionando y adecuándose a la realidad de las operaciones comerciales propias de una economía globalizada como la actual. El legislador clasifica las rentas y a cada una les asigna un criterio de conexión.

El artículo 9º señala que:

“En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

“inciso a) Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la República”.

Observamos que para el caso de predios y sus derechos tenemos el criterio de ubicación de la fuente, sistema de fuente clásico. Con las modificaciones realizadas mediante el Decreto Legislativo N° 945, desde el 1º de enero de 2004, no solo se considera renta a la producida por los bienes inmuebles (renta producto), sino también a la ganancia proveniente de su enajenación (flujo de riqueza).

“inciso b) Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país. Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27º, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país”.

4.5.3. Mecanismos empleados por el Perú

4.5.3.1. Mecanismo Unilateral

El Artículo 88, inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR) dispone que los contribuyentes domiciliados en el Perú podrán aplicar como crédito contra su impuesto anual, lo siguiente:

“e) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.”

Esta norma ha sido reglamentada por el Artículo 52 del Reglamento de la LIR, cuyo inciso d) señala que:

“d) Para efecto de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 88 de la Ley, por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta global o con la renta neta de tercera categoría,

según fuera el caso, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el Artículo 46 de la misma. De existir pérdidas de ejercicio anteriores éstas no se restarán de la renta neta.

Cuando conjuntamente con la renta neta global el contribuyente tuviera rentas de tercera categoría, para el cálculo de la tasa media se considerará la renta neta que corresponda a la actividad de donde provenga la renta de fuente extranjera.” De la revisión de estas normas nos quedan claras las siguientes reglas aplicables al uso como crédito de los impuestos pagados en el exterior:

- a. Esos impuestos deben haber incidido sobre rentas calificadas por nuestra legislación como provenientes de “fuente extranjera”.
- b. El uso del crédito tiene dos límites: la tasa media del contribuyente peruano y el monto efectivamente pagado en el exterior.
- c. Cualquier importe no usado como crédito en el ejercicio gravable, no podrá ser usado en otros ejercicios ni dará derecho a devolución.

Sin embargo existen algunos temas que aparentemente son evidentes, pero que no son tratados por nuestra legislación, como por ejemplo: (i) ¿cuándo un impuesto pagado en el exterior es considerado un gravamen sobre la renta según la perspectiva peruana?, (ii) ¿cómo aplicar este crédito cuando existe adicionalmente un convenio de doble imposición? o (iii) ¿qué ocurre cuando el impuesto pagado en el exterior es posteriormente devuelto al contribuyente?

4.5.3.1.1. El Método de Imputación

Puede ser definido en nuestras normas de Renta, conforme al artículo 23 B del “Modelo de Convenio” de la OCDE, como aquel en donde el Estado de domicilio de un sujeto pasivo sometido a su legislación tributaria, va a mantener el principio de renta mundial, o dicho de otro modo, el Estado de domicilio va a gravar todas

las rentas obtenidas por el sujeto pasivo en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente, permitiéndole deducir el impuesto pagado en éste último país.

El problema en nuestra legislación es que solo permite aplicar dicho crédito en el ejercicio que devengo, no siendo arrestable en sucesivos ejercicios, perdiendo su efecto motivador para el inversionista. Por lo tanto, el estado evalúa las medidas necesarias para corregir estos vacíos en la ley y fomentar la inversión fuera del país de nuestros inversionistas domiciliados y atraer mediante otras medidas el ingreso de inversionistas extranjeros.

Nuestro país emplea a la fecha una combinación de los tres mecanismos mencionados para aliviar y/o evitar la doble tributación internacional, es decir, la legislación peruana contempla un mecanismo unilateral, tenemos suscritos algunos convenios bilaterales y además aplicamos la Decisión 578 que es un instrumento normativo multilateral vigente entre los países de la Comunidad Andina.

4.5.3.2. Mecanismos Bilaterales

A la fecha, Perú tiene en vigencia mecanismos bilaterales de doble imposición suscritos con Chile, Canadá y Suecia, encontrándose asimismo en negociación tratados con Brasil, España, Francia, Italia y Suiza.

Los mecanismos que ha suscrito nuestro país no obedecen a un modelo que Perú haya elaborado de manera particular, sino que están enmarcados dentro de los lineamientos previstos en los modelos OCDE y ONU.

Obviamente sobre la base de estos modelos, los países que negocian un convenio deben efectuar concesiones recíprocas a fin de llegar a una redacción satisfactoria para ambas partes.

Los motivos que suscitan estas concesiones son usualmente explicados por las partes involucradas a través de documentos de acceso público, lo cual permite a los contribuyentes, académicos e interesados en general, conocer los motivos por los cuales un país cede parte de sus ingresos tributarios, obtiene otros a cambio y cómo espera que estos convenios contribuyan a mejorar relaciones comerciales con su contraparte. En el caso peruano, sin embargo, hasta la fecha no contamos con esta información pública y lo único que nos queda es revisar los comentarios a los modelos OCDE y ONU tratando de establecer en base a estos documentos de carácter general, las motivaciones y los mecanismos de interpretación para las disposiciones adoptadas por nuestro país en los convenios de doble imposición que ha suscrito.

Seguramente que en el futuro también la jurisprudencia tributaria contribuirá a precisar los alcances de nuestros convenios, pero esto tomará todavía unos años si consideramos que dos de los tres tratados que tenemos en vigencia lo están desde el 2004. Un comentario final con relación a la jerarquía que tienen estos convenios dentro de nuestro sistema jurídico.

A diferencia de los países pertenecientes al “common law”, en un país de raíces latinas como el nuestro, los tratados internacionales son jerárquicamente superiores a las leyes internas, con lo cual un análisis del tratamiento tributario aplicable a un contribuyente perteneciente a un país con el que tengamos convenio, deberá empezar con la revisión de este documento para luego pasar a nuestra legislación interna.

4.5.3.3. Mecanismo Multilateral

Al integrar la Comunidad Andina, Perú está sujeto a las disposiciones de la Decisión 578 vigente desde el 1 de enero de 2005, la cual contiene un convenio multilateral para evitar la doble imposición entre sus miembros.

A diferencia del esquema de atribución de rentas seguido por el modelo OCDE, bajo el cual las rentas pasivas suelen atribuirse al país de residencia y las activas al país de la fuente, la Decisión 578 ha optado por establecer un régimen a través del cual las rentas son gravadas únicamente por el país de la fuente, debiendo el país de residencia “considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.”

En tal sentido, los distintos artículos de esta Decisión tienen por finalidad establecer criterios para determinar cuál es el “país fuente” respecto a cada categoría de renta y por tanto, atribuirle a éste exclusiva competencia para gravar ciertas operaciones con su Impuesto a la Renta.

Este tratamiento tan distinto entre los convenios tipo OCDE y la Decisión 578, podría originar por un lado problemas y por otro, oportunidades de planeamiento tributario internacional, si consideramos que pueden presentarse situaciones en que inversionistas de un país no miembro de la Comunidad Andina puede tener (i) operaciones en dos países andinos y (ii) un convenio bilateral suscrito con uno de ellos. Esta combinación podría producir situaciones de doble, múltiple o hasta nula imposición.

4.5.4. La evasión tributaria en el Perú

Los grandes evasores pertenecen a la minería y construcción informal, que concentran el 80% del valor de la evasión tributaria. A pesar de los esfuerzos de la sunat para reducir la evasión fiscal en el Perú, ésta suma a la fecha alrededor de S/. 25,000 millones (US\$ 8,300 millones), la informalidad se centra en la minería y en la construcción, y de la cifra total antes mencionada, los dos sectores representan el 80%.

Los esfuerzos del ente tributario en intensificar los niveles de fiscalización se centran en las revisiones masivas a micro y pequeñas empresas (mypes).

De tal forma, se busca reeditar lo alcanzado en el 2014, cuando los ingresos del Tesoro Público por recaudación de impuestos ascendieron a S/. 95,389 millones, cifra superior en S/. 5,991 millones en relación al año 2013”.

Al cerrar el presente año, se estimó un incremento del 5% en lo referente a recaudación tributaria.

Sin embargo, destacó la incorporación masiva de las pequeñas empresas al sistema de libros contables electrónicos y la incorporación a los profesionales independientes a través de la emisión de recibos de honorarios electrónicos obligatorios, todo ello va a lograr que la sunat pueda fiscalizar virtualmente en tiempo real y con resultados de recaudación inmediatos.

Esto aunado a un plan de facilidades para la obtención de fraccionamiento tributario va a coadyuvar a mejorar la recaudación. Sin embargo falta hacer algunos ajustes, como el orientar las fiscalizaciones a los sectores informales, que aún sobresalen en nuestro medio como es el caso de los sectores minería y construcción informal.

4.5.5. En el caso del Perú

El legislación nacional ha optado por utilizar como criterios vinculantes y de manera alternativa al domicilio de los sujetos y a la fuente territorial de la renta, de tal manera que las personas domiciliadas en el Perú, sean nacionales o extranjeras, tributan por su renta de fuente mundial y las no domiciliadas, nacionales o extranjeras, solo tributarán por sus rentas de fuente peruana.

Desde el año 1968 rige en el Perú el criterio de renta de fuente mundial para gravar a los sujetos domiciliados en el país. Esta opción legislativa de gravar ilimitadamente la renta de los sujetos domiciliados va acompañada de un sistema de crédito ordinario por el impuesto pagado en el exterior con límites respecto al monto deducible (tasa media) y a la forma de atribución de los ingresos y gastos. Tanto el inversionista peruano (exportador de capital) que invirtió fuera del país, como el inversionista extranjero (importador de capital) se enfrentaron a la doble imposición tributaria debido a que nuestra normatividad peruana se enfrenta a los siguientes problemas:

- a) Reducida Red de Convenios para evitar la Doble Imposición.
- b) Imposibilidad de utilizar créditos por impuesto a la renta abonado en el exterior a ejercicios posteriores en los que el contribuyente peruano reconoce renta de fuente peruana.
- c) Imposibilidad de arrastre de pérdidas de fuente extranjera a ejercicios posteriores.
- d) Inexistencia de crédito indirecto respecto de dividendos provenientes del exterior.
- e) Ausencia de normas de exención temporal para inversionistas extranjeros.

Debemos tener presente que la causa de la doble imposición internacional la encontramos en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado: Superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición". Que en nuestro país adopta dos criterios, el de la fuente y domicilio.

En el caso de domicilio, afecta al domiciliado en el Perú, por lo que tiene que pagar el impuesto a la renta por no solo lo que genere en el país, sino fuera del país. En el caso de un no domiciliado, le afecta las rentas denominadas de "fuente peruana".

¿Qué problemas que genera la doble imposición tributaria?: Un mismo sujeto se encuentra sometido a la imposición en dos o más jurisdicciones tributarias respecto de la misma renta, ganancia o patrimonio.

Es un obstáculo para el desarrollo comercial internacional (encarece las inversiones). Ante un país, donde los convenios para la evitar la doble imposición son insuficientes para reducir este problema, es necesario adoptar otro tipo de medidas como la siguiente:

Evaluar la aplicación lo que se denomina normas unilaterales por parte de Perú para que en principio promover el ingreso de inversión extranjera, mediante lo que se denomina normas de exención, existe normas como la chilena que permiten a un inversionista extranjero en los primeros tres años gravarlos solo por sus rentas locales y mantienen exentas de todo gravamen a sus rentas de fuente extranjera.

De acuerdo a la Sunat, el presente año la estructura de los ingresos tributarios del Perú se dividió de la siguiente manera: 50% (43% IGV y 7% ISC) corresponde a impuestos a la producción y consumo, el Impuesto a la Renta representa el 46% de los ingresos, los derechos de importación o aranceles 1% y otros tributos 3%. Es decir, los mayores ingresos del país vienen de impuestos indirectos como el IGV o ISC, tributos que todas las personas pagamos sin distinción del nivel de sus ingresos. En este punto, una adecuada estructura tributaria, los impuestos directos como el IR son la principal fuente de recaudación de recursos del Estado y los impuestos indirectos (como el IGV o ISC) son la segunda fuente de ingresos, pero esto no sucede en el Perú. Tenemos una recaudación muy fuerte por IGV e ISC, el problema es que en ambos existe una alta evasión tributaria. Los que tributan en el Perú son unos pocos y hay una gran parte que no tributan y el Estado no hace nada por cobrarles.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

- La doble tributación, sus antecedentes y su evolución histórica dentro del marco de las leyes pertinentes, hacen una valoración en cuanto a los avances que ha tenido internacionalmente, en lo relativo a la Doble Tributación Internacional y a los métodos considerados por Chile y Perú para evitarla, es pertinente aclarar que si bien las legislaciones contemplan medidas unilaterales y bilaterales para el tratamiento del fenómeno tributario, lo cierto es que ninguna de ellas por separado ni en conjunto conseguirá eliminar en términos absolutos los efectos nocivos que la doble imposición genera en el intercambio de bienes, servicios, capital, tecnología y fuerza laboral.
- En Alemania hasta ahora, la manera más efectiva de evitar dicho fenómeno son los convenios para evitar la doble imposición por la base constitucional sólida y estable que ha adquirido con el tiempo; sin embargo, eso no sucede con los países de Chile y Perú. Dado que cada criterio tiene válidos fundamentos, pienso que debería buscarse un consenso internacional que, respetando la soberanía de los estados (Países Desarrollados y los países en desarrollo), logre uniformizar los criterios de vinculación en cuanto a su contenido para que al momento de aplicarlos no surja la superposición de jurisdicciones fiscales en el ámbito internacional.
- La principal causa de la disfunción de los CDI se debe al amplio campo de calificación fiscal de las rentas que, de forma unilateral y heterogénea,

realiza cada estado contratante, y la falta de obligatoriedad de llegar a un acuerdo por medio del procedimiento amistoso previsto en los citados convenios. Ningún estado debe renunciar a la posibilidad de gravar las rentas generadas dentro de su territorio; por lo tanto, el criterio de la fuente no podría dejarse de tomar en cuenta al momento de negociar un acuerdo; así como tampoco el criterio personal de residencia de los sujetos que otorga al Estado derecho a gravar ilimitadamente la renta que generen sus nacionales en cualquier territorio extranjero.

- La integración económica internacional de Alemania dentro de la doble tributación, ha obligado a los estados a convivir dentro de un contexto jurídico convencional que se ven motivados tanto cuestiones políticas, económicas y sociales, recordando que Alemania y toda Europa sufrieron una crisis, es por ello que en materia tributaria los estados deben instrumentar sus legislaciones conforme a regulaciones tanto de observancia bilateral como multilateral que coincidan con las regulaciones internas de los estados, de manera que se abstengan de ejercer sus soberanía fiscal territorial plenamente.
- El fin principal que ha orientado la investigación realizada ha consistido en explorar la normativa jurídica nacional existente que regula la doble tributación, así como también, conocer la percepción ciudadana e institucional del fenómeno de la doble tributación, de manera que después de efectuar el análisis pertinente a los resultados obtenidos mediante los instrumentos técnicos seleccionados, podemos concluir que la constitución de la república, así también las leyes sometidas a un estudio, no contienen una disposición que regule de manera expresa la doble tributación; sin embargo, podemos argumentar que existe una base

constitucional, que solamente regula la forma de recaudación de los tributos y las leyes regulan los aspectos generales de los tributos.

5.2. RECOMENDACIONES

- Así mismo recomendamos que el problema de la doble imposición internacional surge debido a que los estados, en virtud de su facultad tributaria, ejercen jurisdicción impositiva, según el criterio de vinculación que consideran más conveniente, con el único requisito que realmente exista una conexión mínima entre el sujeto pasivo y el estado. El derecho internacional establece límites a esa facultad absoluta de los estados con el fin de lograr que cada Estado satisfaga sus intereses sin atentar contra los intereses de los otros y evitando cualquier forma ilegítima de extraterritorialidad.
- Se debe tener en cuenta que las normas del derecho tributario internacional no crean hechos impositivos, son normas distributivas que, dado el escenario explicado, tratan de evitar o atenuar el efecto nocivo de la doble imposición en el comercio internacional. No existe norma internacional expresa que prohíba la doble imposición, por lo tanto los Estados las complementan con sus normas internas.
- Si se logra un consenso internacional; es decir, que los Estados lleguen al convencimiento de que lo más eficiente y neutral sería adoptar un contenido uniforme para los criterios de vinculación, creemos que sería posible evitar efectivamente la doble imposición, ya que al no existir diversidad en el contenido de los criterios, no se crearía el fenómeno que buscamos evitar.

- Los convenios de doble imposición, por problemas en la interpretación unilateral de sus disposiciones, no logran su objetivo principal de evitar la doble imposición. Por lo tanto, la posibilidad de uniformizar los criterios de interpretación de los convenios de doble imposición, sería una forma de hacer efectivos estos convenios, y ello podría lograrse a través de un tribunal arbitral internacional que resuelva los conflictos que se originen en la interpretación y aplicación de los convenios de doble imposición, y cuyas resoluciones tengan fuerza obligatoria entre los Estados.

- El consenso internacional se inclina por el criterio de residencia y, por tanto, los Estados tuvieran derecho a gravar a sus residentes por su renta de fuente mundial, debería implementarse un sistema de intercambio de información entre las administraciones tributarias que permita la adecuada aplicación de los impuestos.

VI: REFERENCIA BIBLIOGRAFIA

Amatucci, A. (2001). Tratado de Derecho Tributario. Bogotá: Temis.

Calderón Carrero, J. M. (2006). La Incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del Siglo XXI. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Calderón Carrero, J. M., Carmona Fernández, N., Martín Jimenez, A. J., & Trapé Viladomat, M. (2008). Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea. Valencia: Edición Fiscal CISS.

Carmona Fernández, N., Serrano Anton, F., & Bustos Buiza, J. A. (2002). Algunos Aspectos Problemáticos en la Fiscalidad de no residentes. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Cordón Ezquerro, T. (2001). Manual de Fiscalidad Internacional. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Diez de Velasco, M. (1997). Problemas técnicos de la doble imposición internacional. Madrid: Institutos Fiscales.

Duran Rojo, L., & Andrade Culqui, S. M. (2008). Tratados Tributarios Celebrados por el Perú. Lima: AELE.

Evans Márquez, R. (1999). Régimen Jurídico de la Doble Tributación. Venezuela: Ed. MC.

García Belsunce, H. A. (2003). Tratado de Tributación, Derecho Tributario. Buenos Aires: Asociación Argentina de Asuntos Fiscales.

Gildemeister, A. (1995). Derecho Tributario Internacional: Los establecimientos permanentes. Lima: Fondo Editorial.

Hernández Gonzales, P. A. (2012). Tributación Bancaria en la Unión Europea. Madrid: DYKYNSON.

Huamaní Cueva, R. (2009). Codificación Tributaria Comentada. Lima: Jurista Editores.

- Larousse, E. (2006). Enciclopedia Larousse. Barcelona: Ediciones Larousse.
- Medrano Cornejo, H. (2001). Criterios de Vinculacion en el Impuesto a la Renta. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 20, 76.
- Mellado Benavente, F. (2007). Todo Renta. Madrid: Editorial Casa del Libro.
- Nacionales, D. d. (1998). Convenios Basicos Bilaterales. Bogotá: Temis.
- Pérez de Ayala, J., & Pérez de Ayala, B. (2000). Fundamentos de Derecho Tributario. Madrid: Editorial Edersa.
- Rohatgi, R. (2008). Principios basicos de tributacion internacional. Bogotá: Legis.
- Serra, P. (2000). Analisis de la Eficiencia del Sistema Tributario Chileno. Santiago: Chile.
- Serra, P. (2004). Evaluacion del Sistema Tributario Chileno y Propuesta de Reforma. Santiago: Chile.
- Talledo Mazú, C. (2010). Manual del Código Tributario. Lima: Editorial Economía y Finanzas.
- Talledo Mazú, C. (2010). Manual del Impuesto a la Renta. Lima: Editorial Economía y Finanzas.
- Vallejo Chamorro, J. M., & Gutierrez Lousa, M. (2002). Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. Madrid: Institutos de Estudios Fiscales.

VII: ANEXOS

ANEXO N° 01

TABLA N° 3: MATRIZ OPERATIVA DE VARIABLES

Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensiones	Indicadores
<p>Doble Tributación</p>	<p>El fenómeno de la doble imposición es debido, en otras palabras, al hecho de que dos Estados tienen una pretensión impositiva.</p>	<p>Según el criterio mixto de la imposición total del sujeto domiciliado en el país y de la imposición de los sujetos no domiciliados en el país.</p>	<p>Económica</p>	<p>Ausencia de identidad en el sujeto</p> <p>Una misma renta o capital está sujeto a imposición durante el mismo periodo pero por parte de los contribuyentes</p> <p>Influencia negativa en el flujo de inversiones en los países en desarrollo</p>
	<p>Mecanismos de Regularización</p>	<p>Mecanismos previstos por cada país bajo la legislación interna tributaria</p>	<p>Manera de aplicar técnicas o mecanismos de orden tributario</p>	<p>Jurídico - Territorial</p>
				<p>Jurídica - Tributaria</p>

ANEXO N°02

MODELO DE CONVENIO DESARROLLADO POR LA OCDE

La estructura del Modelo desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) adoptado por la mayoría de los países. El mismo es utilizado de guía al redactar un Convenio de Doble Imposición Internacional y trata de esta manera de homogeneizar y estructurar el tratamiento a aplicar a las distintas clases de rentas.

➤ **Capítulo Primero - Alcance**

El alcance tiene dos planos: Subjetivo, sobre quienes se aplican sus disposiciones (residentes de uno o ambos estados contratantes) y Objetivo, que incluye los impuestos sobre los que se aplica (impuesto a las rentas y sobre el capital de cada uno de los Estados, a veces también el impuesto a los Activos).

➤ **Capítulo Segundo - Terminología**

En este apartado se definen los términos comúnmente utilizados en el convenio y los conceptos de residencia y establecimiento permanente. Otros términos más específicos como regalías, intereses, dividendos, propiedad inmueble, servicios profesionales, etc.

➤ **Capítulo Tercero a Quinto - Cuerpo Principal**

A través de ellos se conforma la parte principal del modelo y se establece la extensión con la cual cada estado contratante está habilitado a gravar los distintos tipos de rentas y patrimonios contemplados, y como es eliminada la doble imposición jurídica internacional.

A fin de dar cumplimiento a lo descripto anteriormente, el modelo establece dos categorías de reglas.

La primera de ellas está referida al derecho de imposición asignado a cada estado contratante, sea que opere como Estado fuente o como Estado de residencia de la renta. En el caso de un número de ítems de rentas y capital, un exclusivo derecho a gravarlos es conferido a uno de los estados. En tal caso, el otro estado no puede ejercer su poder de

tributación, evitando así la doble imposición. Como regla general, el derecho exclusivo es otorgado al Estado de residencia de la renta. En otros casos, el poder de tributación no se otorga de manera exclusiva sino en forma compartida, no obstante que el monto de la imposición para el cual está habilitado el estado fuente se encuentra limitado.

La segunda regla se refiere a los métodos acordados para evitar la doble imposición, siendo la regla general que el poder exclusivo lo tiene el Estado de residencia, al conjugarse esto con la posibilidad de gravabilidad (con o sin limitaciones) por parte del Estado fuente, la doble imposición surge inmediatamente, siendo necesario que el estado de residencia adopte medidas para evitarla. El modelo de convenio, deja a elección de los estados contratantes a utilizar; el método de la exención y el método del crédito del impuesto.

➤ **Capítulo VI - Disposiciones Especiales**

En general este capítulo trata disposiciones concernientes a:

- La eliminación de discriminación en materia fiscal bajo determinadas circunstancias.
- El establecimiento de un procedimiento de mutuo acuerdo para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación.
- El intercambio de información entre las autoridades fiscales de cada Estado.
- El tratamiento fiscal de los miembros de misiones diplomáticas y consulares.
- La extensión territorial del convenio.

➤ **Capítulo VII**

En este último capítulo se redactan las disposiciones finales referidas a la entrada en vigencia y terminación del convenio.

ANEXO N°03

MODELOS DE CONVENIO DE LA ONU

Al igual que el Modelo de Convenio de la OCDE, el Modelo de Convenio de la ONU también posee en consonancia con su articulado los comentarios sobre las disposiciones de los artículos.

Los Comentarios ayudan a la interpretación, comprensión y aplicación del contenido del Modelo de Convenio de la ONU.

En comparación con las disposiciones del Modelo de OCDE, las principales ampliaciones del derecho del país de la fuente de gravar los enriquecimientos en la fuente son las siguientes:

- ❖ Una más amplia definición de establecimiento permanente que permite un mayor número de circunstancias en que el inversionista extranjero se considerara con una presencia suficiente para someterlo a imposición
- ❖ Las reglas previstas para la atribución de beneficios empresariales a un establecimiento permanente consagran un principio de atracción limitada que permite atribuir con más amplitud determinadas rentas.
- ❖ Se consagra la posibilidad de gravar los pagos por regalías hasta un límite en contraposición al modelo de la OCDE que consagra su gravamen exclusivo en el país de residencia:
- ❖ Reconoce el derecho compartido del estado de la fuente para gravar las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones que observen determinadas condiciones;
- ❖ Establece la posibilidad de que el estado de la fuente tribute en forma compartida las rentas que no pueden ser expresamente encuadradas dentro de las demás disposiciones del Convenio.

ANEXO N°04

LISTA DE COTEJOS	/
Teorías que definan la doble imposición	/
Distinción entre doble imposición jurídica y económica	/
Mecanismos de regulación existentes	/
Criterios de vinculación de Perú, Chile y Alemania	/
Modelos de convenios existentes	/
Sistemas tributarios de Perú	/
Sistemas tributarios de Chile	/
Sistemas tributarios de Alemania	/
Mecanismos unilaterales	/
Mecanismos bilaterales	/
Mecanismos unilaterales	/
Análisis y comparación de los criterios de vinculación	/
Causas y consecuencias tributarias,	/

Fuente: Propia

Autor: Rory Darwin Vásquez Morales

Fecha: 2015

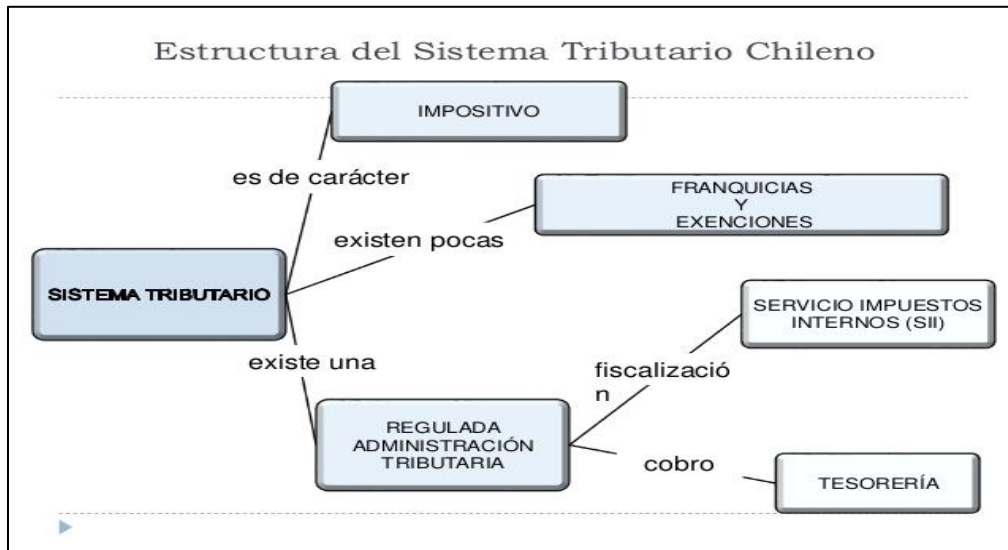
ANEXO N°05



Figura N° 02: Sistema Tributario Peruano

Fuente: www.sunat.gob.pe

Fecha: 2015



ANEXO N°06

Figura N° 3: Estructura del Sistema Tributario Chileno

Fuente: www.sii.cl

Fecha: 2015