

RELATORÍA

GENERAL

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

PARTE I: CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO

- 1.1. Criterios de conexión en América Latina
- 1.2. Imposición sobre la renta en la Región
- 1.3. Sistemas de diferimiento en la Región

PARTE II: MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

- 2.1. El Método de Exención (Exemption method) como mecanismo interno para evitar la doble imposición internacional en países de la Región
- 2.2. El crédito tributario directo (Direct foreign tax credit) como mecanismo interno para evitar la doble imposición internacional en países de la Región
- 2.3. El crédito tributario indirecto como mecanismo interno (Indirect foreign tax credit)

PARTE III: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS

- 3.1. impuestos cubiertos expresa e implícitamente por el Artículo 2 de los CDI
- 3.2. El Método de Exención en los Convenios de la Región bajo el Artículo 23A
- 3.3. El Método de crédito tributario en los Convenios de la Región bajo el Artículo 23B

PARTE IV: ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES

¹ Socio de Tufiño & Villegas. Abogado por la Universidad Católica Boliviana; Master en Tributación Internacional en University of Florida y Master en Gestión y Políticas Públicas del Programa MpD-Harvard IID. Coordinador del Programa de la Maestría en Tributación y Miembro del Consejo Asesor de Postgrado de la Universidad UPSA.

Se agradece la valiosa colaboración brindada por Gustavo Tarazona Ospina, miembro de IFA Perú, en la elaboración de esta Relatoría General, en su calidad de Secretario del Tema 2.

Todos errores y omisiones son propios.

INTRODUCCIÓN

Enfoque propuesto

Las directivas elaboradas para este tema se han planteado con el objetivo de evaluar los métodos para evitar la doble imposición internacional desde una perspectiva latinoamericana. Esta evaluación se estructura a partir de un análisis teórico y práctico sobre la aplicación y vigencia de los métodos entre los países de la Región, así como en el relacionamiento de éstos con terceros Estados.

El enfoque teórico es marcadamente más limitado que el práctico debido a que el debate sobre la neutralidad y la preeminencia de los sistemas (exención y crédito) nos conducirían a través de posiciones que tradicionalmente han sido irreconciliables. En su lugar, se propuso un análisis sobre la vigencia de los paradigmas latinoamericanos a partir de información actual de cada país, producto del acercamiento cada vez más evidente entre el Modelo OCDE y Naciones Unidas y la adopción casi plena del sistema de Renta Mundial.

El enfoque práctico tomó la mayor parte del trabajo desarrollado con los Relatores Nacionales. Se concentró en evaluar los aspectos positivos y negativos de la aplicación práctica de los métodos en cada país, identificando formantes tributarios sobre las dificultades comunes y las tendencias de corrección de las fallas en el alivio de la doble imposición internacional en la Región.

Para las Directivas de este tema se han consultado los documentos elaborados por relatores generales de IFA Paris 2011 (*Key practical issues to eliminate double taxation of business income*) y Madrid 2016 (*The notion of tax and the elimination of international double taxation or double nontaxation*), así como las bases de discusión de los Congresos de 1961, 1981 (Eliminación de la doble imposición) y 2004 (doble no-imposición). En ese contexto, se pidió a los relatores nacionales no abarcar temas relacionados con el alivio tributario en casos de ajustes correlativos de precios debido a que el análisis será abordado en el Tema 1 de este Encuentro Regional.

Estructura

Los reportes nacionales se dividieron en cinco partes: Criterios de sujeción en la imposición sobre la renta y patrimonio, mecanismos domésticos para evitar la doble imposición internacional, métodos para evitar la doble imposición internacional bajo la red de tratados, aspectos administrativos y jurisprudencia.

En la primera parte (Criterios de sujeción en la imposición sobre la renta y patrimonio) los relatores nacionales describen los criterios de sujeción en la imposi-

ción sobre la renta y patrimonio desde la perspectiva de la legislación doméstica. Esto incluye la descripción de los principales elementos que originan o que potencialmente pueden originar situaciones de doble imposición entre el país fuente y de residencia.

La segunda parte (Mecanismos domésticos para evitar la doble imposición internacional) se concentra en las medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional en países de la Región debido fundamentalmente a que no existe un desarrollo homogéneo de las redes de Tratados. Incluso en países con una red extensiva de tratados (como Estados Unidos) estos mecanismos juegan un rol clave ya sea en la aplicación concreta de los métodos previstos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI), o en situaciones en las que un CDI resulta inaplicable a una situación concreta (Ej. Por no satisfacer el requisito del carácter personal del Convenio). La complejidad de estos mecanismos también varía entre los diferentes países, generando muchas veces situaciones de ineficiencia (por las condiciones heterogéneas que se imponen) e incluso escenarios de doble no-imposición.

En la tercera parte (Métodos para evitar la doble imposición internacional bajo la red de tratados), los reportes nacionales no se refieren a los mecanismos para evitar la doble imposición que surgen por la aplicación directa de las reglas de distribución de los CDI, sino se concentran en la aplicación de los métodos previstos en los Artículos 23A y 23B del Modelo OCDE o Naciones Unidas.

Finalmente, en la cuarta y quinta parte (Aspectos administrativos y jurisprudencia) los relatores nacionales se refieren a los aspectos administrativos o formales que en sus respectivos países generan mayor dificultad al momento de aplicar los métodos para evitar la doble imposición internacional (Por ejemplo, obtención de certificados de residencia, respaldos individualizados de impuestos pagados, temporalidad, etc.), contando en algunos casos con jurisprudencia reciente cuya consulta debe realizarse en cada relatoría nacional.

Relatorías Nacionales

La calidad y profundidad de los reportes nacionales invita a una lectura individualizada, constituyéndose en un aporte invaluable al estudio comparado de este tema. Esta Relatoría General no podría abarcar con justicia los detalles de cada país pero presenta una visión regional de los métodos que promoverá una referencia directa a la información contenida en cada reporte nacional.

Los reportes nacionales presentados por cada país participante, fueron los siguientes:

PAÍS	RELATOR NACIONAL
Argentina	María Celina Valls
Bolivia	Marco Antonio García
Brasil	Elidie Bifano
Chile	Carlos Gutiérrez Puente Gonzalo Garfias
Colombia	José Andrés Romero
Ecuador	Carlos Coronel
México	Fabiola Angélica Díaz Prado
Perú	Mónica Byrne Santa María
Uruguay	Javier Otegui Cecilia Arias
Venezuela	Burt Hevia

PARTE I: CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO

1.1. Criterios de conexión en América Latina

Los criterios de conexión personal y real se manifiestan todavía con ciertas particularidades en América Latina, contrastando con el pensamiento convencional acerca de que ya no existen jurisdicciones con sistemas “puros”. Por un lado, Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú y Venezuela adoptan el Sistema de Renta Mundial, mientras que Bolivia y Uruguay adoptan el Sistema Territorial con algunas excepciones o extensiones.

De manera general, en el primer grupo, los residentes, domiciliados o, en algunos casos, los nacionales, tributan por sus rentas de fuente nacional y extranjera (criterio personal o subjetivo), mientras que los no residentes tributan solamente por las rentas de fuente nacional, es decir, por rentas obtenidas en el territorio (criterio real u objetivo). En el segundo grupo, la regla general es que se gravan únicamente los ingresos originados en sus respectivos territorios, siguiendo el principio de fuente productora; en consecuencia, las rentas de fuente extranjera solamente son gravadas en circunstancias muy particulares.²

² El Reporte de Uruguay indica “A su vez, en el año 2011 entró en vigor una norma que implica para Uruguay la adopción del criterio de renta mundial en relación a los rendimientos de capital mobiliario obtenidos en el exterior por personas físicas residentes. De esta manera, pasan a estar gravados por IRPF no sólo los rendimientos mobiliarios de fuente uruguaya, sino también los originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales ren-

El conocimiento de estos sistemas es fundamental para determinar las circunstancias que dan origen a situaciones de doble imposición en la Región, ya sea por la aplicación simultánea de dos sistemas de Renta Mundial (conflicto Residencia - Residencia), de un sistema de Renta Mundial y otro de Fuente Territorial (conflicto Residencia - Fuente), o por la aplicación simultánea de dos sistemas de Fuente (conflicto Fuente - Fuente). Esta información expuesta de manera precisa en las respectivas relatorías nacionales, nos lleva también a comprender escenarios que pueden dar origen a situaciones de doble no-imposición internacional y de doble imposición económica.

Como se verá más adelante, la aplicación adecuada de los métodos para evitar la doble imposición internacional, requiere determinar con claridad el Estado de Residencia, situación que adquiere complejidad en circunstancias de doble residencia que surge por ausencia de compatibilidad de las definiciones internas adoptadas por los diferentes Estados, que se deberá corregir con las reglas de desempate previstas en los CDI. En ese sentido, la información brindada por los relatores nacionales nos permite identificar los siguientes criterios que en la región se utilizan para definir a un individuo como Residente:

- **Nacionalidad:** Argentina, México,³ Colombia,⁴ Perú y Venezuela.
- **Domicilio:** Bolivia,⁵ Brasil (residencia definitiva en Brasil), Chile, Ecuador, México,⁶ Perú (conjuntamente con nacionalidad).
- **Permanencia física temporal:** Argentina (los que hayan permanecido con autorizaciones temporarias por un periodo de 12 meses), Brasil (visa temporal en la fecha que complete 184 días consecutivos o no dentro de doce meses), Colombia (Permanencia continua o discontinua por más de 183 días calendario durante un período cualquiera de 365 días calendario consecutivos), Chile (Permanencia de seis meses en un año calendario o de más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos), Ecuador (183 días), Perú (183

dimientos provengan de entidades no residentes (los cuales hasta la fecha eran considerados renta de fuente extranjera)". El Reporte de Bolivia da cuenta de la imposición a honorarios de Directores y de determinados servicios (asesoría, asistencia técnica, consultoría, etc.) prestados desde o en el exterior cuando están vinculados con la obtención de utilidades de fuente boliviana).

³ Es un criterio presuntivo pero no definitorio.

⁴ Vinculados a ciertos criterios de centro de intereses vitales y económicos.

⁵ No existe una definición de Residencia en la legislación boliviana debido al sistema territorial que adopta. Los elementos que configuran el domicilio tienen una utilidad procesal o formal para determinar el lugar de ubicación del contribuyente dentro del territorio nacional, no así el status de residente.

⁶ Concepto casa habitación.

días en un plazo cualquiera de 12 meses), Uruguay (183 días durante un año civil) y Venezuela (183 días continuos o discontinuos en un año calendario).

- **Status migratorio permanente:** Argentina, Brasil⁷
- **Centro de intereses vitales (o económicos):** Colombia,⁸ Ecuador, México⁹ y Uruguay.
- **Presunción por cambio a paraíso fiscal:** Ecuador (la presunción dura cuatro períodos fiscales)

Con relación a las personas jurídicas, los relatores nacionales han brindado los siguientes criterios para que una persona jurídica se considere Residente:

- **Lugar de Constitución:** Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, Perú, Uruguay y Venezuela.
- **Lugar de sede efectiva principal de negocios o administración efectiva:** Bolivia,¹⁰ Brasil, Colombia, Ecuador y México.

1.2. Imposición sobre la renta en la Región

En ciertos casos, la ausencia de CDI entre dos Estados genera situaciones de doble imposición que no logran ser solucionadas a pesar de la existencia y disponibilidad del método del crédito tributario en la legislación interna del Estado de Residencia. Entre las circunstancias más evidentes que evitan el alivio de la doble imposición se encuentran los requisitos o condiciones que los Estados imponen para el goce de este beneficio, tales como la definición de impuesto a la renta o patrimonio.

En las relatorías nacionales se puede observar que no todos los países de la Región tienen una definición de “Impuesto” en sus ordenamientos jurídicos. En efecto, Argentina, Brasil, Chile y Ecuador llenan ese vacío legal con doctrina y jurisprudencia, arribando sin embargo a conceptos que contienen los mismos elementos consignados en otras legislaciones latinoamericanas como la boliviana o brasilera.

⁷ Incluye visa permanente o de trabajo.

⁸ “Nacionales colombianos se considerarán residentes fiscales en el país si (i) Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tienen su residencia fiscal en Colombia; o (ii) El 50% o más de sus ingresos son de fuente nacional; o (iii) El 50% o más sus activos se entienden poseídos en Colombia o (iv) El 50% o más de sus bienes son administrados en el país”. La Relatoría Nacional de Colombia describe también supuestos de exclusión vigentes a partir del año 2015.

⁹ “Si entre otros casos, más del 50% de los ingresos totales que obtenga en el año calendario provienen de fuente de riqueza en México o cuando tenga en México el centro principal de sus actividades profesionales”.

¹⁰ No existe concepto de residencia sino de domicilio.

El carácter compulsorio del impuesto está reconocido expresamente en países como Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, México y Perú. Conceptualmente, en Bolivia, Chile, Colombia y México, los impuestos constituyen solamente prestaciones dinerarias, es decir, que no se admite la creación de impuestos en especie como ocurre por ejemplo en Ecuador. Estos elementos, junto con las características del impuesto a la renta en los países de la Región son esenciales para determinar la aplicación del método de crédito tributario en ausencia de CDI o cuando se trata de impuestos nuevos no contemplados dentro de la lista no exhaustiva prevista en el Artículo 2(3) de los CDI. El Modelo OCDE define de manera general los impuestos sobre la renta como aquellos que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de ella, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre los importes totales sobre sueldos o salarios.

En *Argentina* el Impuesto a las Ganancias adopta un sistema mixto: i) Teoría de renta producto, según la cual, para que exista renta, se exigen tres condiciones: a) existencia de una fuente permanente, b) periodicidad, c) habilitación o explotación de la fuente. Aplicado a personas físicas y sucesiones indivisas; ii) Teoría del balance: renta es la diferencia entre el principio y el final del ejercicio económico fiscal, más los consumos del período. Aplica a sociedades y empresas.

En *Brasil*, el impuesto a la renta grava solamente el aumento patrimonial, género que comporta las especies beneficios/ingresos (fruto del capital y del trabajo) y beneficios (fruto de la combinación de ambos), además de otros ingresos, siempre que representen aumento patrimonial. La incidencia ocurre en bases universales.

En *Chile*, se entiende por “renta” a los “*ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación*”.

Para el caso de *Colombia*, el relator nacional establece que tanto el impuesto básico de renta como el CREE pueden considerarse como impuestos heterodoxos. “*En efecto, en cuanto al impuesto de renta se refiere, los contribuyentes deben determinar su impuesto de acuerdo con dos métodos: (i) El método ordinario (Ingresos - costos y deducciones); y (ii) el sistema de renta presuntiva (se presume que la renta líquida de los contribuyentes no es inferior al 3% de su patrimonio líquido a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior). Por su parte, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior*”.

Según el relator nacional de *Ecuador*, los elementos para que se configure el concepto de renta son los siguientes: “*i) La existencia de actividad por parte de un residente*

(sujeto pasivo como sociedad para efectos fiscales tenga o no personalidad jurídica, sucesión indivisa o persona física) o de un no residente (caso EP); ii) que genere ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos localmente o en exterior sea a título gratuito u oneroso; iii) que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes; y iv) que sean estos ingresos obtenidos en dinero, especies o servicios”.

México, no tiene una definición de renta o patrimonio, sino pautas o elementos de caracterización.

Perú contempla disposiciones que extienden los supuestos gravables que generan renta de fuente peruana.¹¹

Venezuela tiene un Impuesto sobre la Renta cuya base imponible es la cuantificación de la renta neta. Por ello, la obligación de pago del ISR sólo existe cuando se verifique un incremento neto de patrimonio durante un periodo impositivo.

1.3. Sistemas de diferimiento en la Región

Una de las distorsiones más comunes que se presentan en la aplicación del método del crédito tributario para evitar la doble imposición es producida por las diferencias de tiempo en el reconocimiento de la renta. En ese sentido, es de especial interés conocer los sistemas impositivos de la Región que poseen mecanismos de diferimiento en la imputación de la renta gravada al momento de la repatriación.

Los países que reportan la existencia de sistemas de diferimiento son: Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México, Perú y Venezuela,¹² que en general cuentan con normas antidiferimiento relacionadas con regímenes de transparencia fiscal. Por otra parte, en el caso de Colombia el relator indica que en ese país no existen normas que permitan el diferimiento de los impuestos, lo cual pone en desventaja al sistema fiscal colombiano.

La inexistencia de éste régimen para los casos de Bolivia y Uruguay¹³ son obvios debido al sistema territorial de ambos países.

¹¹ “Si bien el objetivo de dichas disposiciones estaba pensado para proteger los ingresos fiscales, así como también gravar a los no domiciliados bajo un criterio territorial, la incorporación de nuevos estándares para las rentas de fuente peruana, como por ejemplo el criterio del «pagador» o la «utilización económica», ha generado efectos sobre los contribuyentes domiciliados con distintas implicancias tributarias”.

¹² Estos países tienen mecanismos antidiferimiento para el caso de empresas vinculadas (Brasil) o domiciliadas en países de baja tributación.

¹³ Uruguay solo otorga crédito tributario en el caso del IRPF y se entiende que los rendimientos mobiliarios solo son gravados en el momento de ser obtenidos por residentes Uruguayos.

PARTE II: MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Las medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional adquieren especial importancia en países de la Región debido fundamentalmente a que no existe un desarrollo homogéneo de la red de Tratados. Incluso en países con una red extensiva de CDI estos mecanismos juegan un rol clave, ya sea en la aplicación concreta de los métodos previstos en los CDI como en situaciones en las que un CDI resulta inaplicable a una situación específica (Ej. Por no satisfacer el requisito del carácter personal del Convenio).

La complejidad de estos mecanismos también varía entre los diferentes países, generando muchas veces situaciones de ineficiencia (por las condiciones heterogéneas que se imponen) e incluso escenarios de doble no-imposición.

2.1. El Método de Exención (*Exemption method*) como mecanismo interno para evitar la doble imposición internacional en países de la Región

Por el método de la exención, la legislación interna del Estado de residencia considera como exonerada la renta obtenida en el Estado de la fuente, de manera que genera efectos directos sobre la base imponible en el estado de residencia. Este método cumple con el principio de “neutralidad en la importación de capitales” debido a que asegura que una empresa que invierte en el extranjero se vea sometida a la misma carga impositiva que un competidor residente en el país en el cual se realiza la inversión.

En función de la afectación de la exención sobre la tasa (alícuota o tipo) impositiva en el Estado de residencia, se diferencian dos modalidades:

Exención Integra: El Estado de residencia no toma en cuenta la renta originada en el otro Estado a ningún efecto, es decir, aplica su impuesto como si esta renta no existiera.

Exención con progresividad: El Estado de la residencia no grava la renta de fuente extranjera, pero la toma en consideración para determinar la alícuota, tipo o tasa del impuesto a ser aplicado sobre el resto de la renta.

La exención íntegra como mecanismo interno se aplica en Bolivia, Ecuador y Uruguay. Al respecto, la legislación boliviana indica que al momento de definir la base imponible del impuesto, el “*sujeto pasivo sumará o, en su caso, compensará entre sí los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta boliviana, excluyendo de*

este cálculo las rentas de fuente extranjera y las rentas percibidas de otras empresas en carácter de distribución". El relator nacional de Ecuador considera que *"el método de exención que aplica el Ecuador es un método que en la doctrina se lo conoce como «PURO»*. Esto debido a que el Ecuador renuncia de manera total a gravar las rentas originadas en el estado de la fuente", aclarando que *"para considerarse como tales el país de la fuente no debe ser catalogado como Paraíso Fiscal (PF) o jurisdicción de menor imposición"*. Finalmente, en la relatoría nacional de Uruguay se explica que *"las rentas de fuente extranjera en principio no quedan comprendidas en el impuesto, en tanto se sigue el principio de fuente territorial"*.

Con relación a la exención con progresividad si bien los relatores nacionales de Chile indican que *"por regla general, no se establecen exenciones para las rentas de fuente extranjera"*, es decir que *"no existe sistema de exención con respecto a la renta de fuente extranjera"*, identifican un régimen específico de exención de la renta de fuente extranjera aplicable a las "sociedades plataforma de inversión" (sociedades anónimas que se constituyan en Chile con capital extranjero que tienen por objeto exclusivo la realización de inversiones en Chile o en el exterior y la prestación de servicios específicos). Bajo condiciones específicas, estas sociedades no se encuentran domiciliadas en Chile, por lo que tributan en el país sólo por las rentas de fuente chilena. La salvaguarda de progresividad del sistema excepcional de exención de renta extranjera en Chile se presenta en el Impuesto Global Complementario, debido a que *"las rentas exentas se incluyen en la renta bruta global para los efectos de aplicar la escala progresiva de ese impuesto"*.

De estos tres países, Ecuador es el único que reporta como requisito que para el goce de la exención se deba demostrar que la renta de fuente extranjera fue gravada en el país de la fuente.

Ninguno de los cuatro países reconoce la aplicación del método de exención a elementos negativos (pérdidas) del impuesto a la renta.

2.2. El crédito tributario directo (*Direct foreign tax credit*) como mecanismo interno para evitar la doble imposición internacional en países de la Región

El crédito tributario es reconocido por las legislaciones internas de los países que adoptan el sistema de renta mundial con la finalidad de otorgar "neutralidad a la exportación de capitales", de manera que el impuesto en el Estado de residencia calculado por renta mundial se vea reducido por el importe del impuesto pagado en el extranjero. A diferencia del método de exención, el crédito tributario no tiene efecto sobre la base imponible del impuesto aplicado en el Estado de residencia.

Los reportes nacionales dan cuenta que los países de la Región que optan por este método en sus respectivas legislaciones internas son: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Uruguay y Venezuela. En consecuencia, Bolivia sería el único país que no contiene normas internas sobre crédito tributario debido a que tiene un sistema íntegramente territorial; por su parte, Uruguay ha desarrollado internamente ese mecanismo pero solo para el caso de rendimientos mobiliarios sujetos al IRPF. El relator nacional de Ecuador comenta que dichas disposiciones “*son generales y poco desarrolladas, debido a que desde el año 2008 el método de exención es el sistema de aplicación principal*”.

a. Impuestos domésticos contra los que procede la acreditación

A continuación se describen los impuestos domésticos que admiten la acreditación de impuestos pagados en el exterior, según los reportes nacionales:

Argentina

- *Impuesto a las ganancias*: El impuesto del exterior debe estar efectivamente pagado y ser “análogo” a éste para ser acreditable. Es decir, debe alcanzar la renta neta o acordar deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla. Quedan incluidas las retenciones que, con carácter de pago único y definitivo, practiquen los países de origen de la ganancia en cabeza de los beneficiarios residentes en el país, siempre que se trate de impuestos que cumplan las condiciones detalladas anteriormente.
- *Impuesto a la ganancia mínima presunta*: El impuesto acreditable contra este impuesto debe revestir “características similares” al mismo y estar efectivamente pagado. La ley no ha identificado los elementos que permiten determinar tal similitud, sólo menciona que la base imponible del impuesto acreditable debe considerar el “patrimonio o el activo en forma global”.¹⁴
- *Impuesto sobre los bienes personales*: El impuesto del exterior debe ser “similar” a este impuesto y estar efectivamente pagado para poder ser computable contra este impuesto. A tal fin, la única pauta legal es que la base imponible debe considerar el “patrimonio o los bienes en forma global”.

Brasil

- *Impuesto a la Renta e Ingresos de Cualquiera Naturaleza (IR)*: Una persona jurídica podrá compensar el impuesto a la renta incidente en el exterior, sobre beneficios, ingresos y ganancias de capital computados en la ganancia tributable, hasta el límite del IR incidente en Brasil, sobre los referidos ingresos.

¹⁴ La reglamentación sobre este punto aun no se ha emitido.

- *Contribución Social sobre la Beneficios Netos (CSBN)*: El impuesto pagado en el exterior también podrá ser compensado con la CSBN incidente sobre los beneficios, ingresos o ganancias de capital.

Chile

El crédito unilateral por impuestos pagados en el exterior se otorga respecto de algunos tipos específicos de renta:

- dividendos y retiros de utilidades de sociedades constituidas en el extranjero;
- rentas de agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior; y
- rentas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares que hayan sido gravadas en el extranjero.

Respecto a otras rentas el impuesto pagado en el exterior sólo puede ser deducido de la renta.

Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtienen rentas que han sido gravadas en el extranjero tienen derecho a un crédito por esos impuestos contra los impuestos establecidos en la LIR, siempre que correspondan a rentas sobre las cuales se aplica el impuesto de Primera Categoría. Así, el crédito no se otorga respecto de rentas que sólo tributan con impuestos finales.

Colombia

- El impuesto básico de renta y;
- El impuesto sobre la renta para la equidad - CREE

Ecuador

La legislación interna de Ecuador no tiene un desarrollo del método de crédito. El relator nacional indica que los impuestos pagados en el extranjero por concepto de renta de personas naturales y sociedades, pueden ser acreditados contra el Impuesto a la Renta (IR).

México

- Impuesto Sobre la Renta (ISR): El ISR pagado en el extranjero por los residentes en México puede acreditarse contra el ISR que les correspondería pagar en México.

Perú

- Impuesto a la Renta (IR): El contribuyente podrá deducir el IR pagado en el

exterior contra la renta de fuente extranjera que esté sujeta al pago del impuesto en Perú, siempre que éste no exceda el monto resultante de aplicar la tasa promedio del contribuyente a la renta generada en el exterior, o el impuesto efectivamente pagado en el exterior. No obstante, debe tenerse en cuenta que podrá ser deducido como gasto para efectos de la determinación de la renta imponible del IR.

Uruguay

- Impuesto a la Renta de Personas Físicas (IRPF): En el caso de los rendimientos mobiliarios del exterior obtenidos por personas físicas residentes, se podrá acreditar contra el IRPF generado por dichas rentas, el impuesto a la renta análogo pagado en el exterior. El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a la realización de la deducción. En los casos de aplicación de la normativa CFC, el crédito antedicho podrá ser descontado por la entidad del exterior, cuando el contribuyente opte por inscribir a la sociedad extranjera para el pago del IRPF (situación que fue prevista a los efectos de salvaguardar la identidad de los titulares de las inversiones).

Venezuela

- El Impuesto sobre la Renta, que grava el incremento neto de patrimonio. Es decir, Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie.

b. Limitaciones al crédito tributario

Ninguno de los países de la Región posee disposiciones internas que reconozcan el crédito tributario íntegro (*full tax credit*). Por otra parte, los países que mediante disposiciones internas adoptan el método de crédito ordinario (*ordinary credit o credit with limitations*) son: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Uruguay y Venezuela. Bajo este método, el Estado de residencia acepta la deducción del impuesto pagado en el país de la fuente, con el límite de la parte que corresponde a la renta de fuente extranjera. Es decir, se permite el descuento hasta el límite de la parte del impuesto de renta calculado antes del descuento, y que corresponda a las rentas que sean gravadas en el Estado de la fuente, sin afectar el monto del impuesto por rentas de fuente nacional en el Estado de residencia.

El método de crédito tributario ordinario se aplica en la Región bajo las siguientes modalidades:

- Imputación global (*overall limitation*): Argentina, Chile, Colombia,¹⁵ Perú y Venezuela.
- Imputación país por país (*per country limitation*): México.
- Imputación por categoría de renta (*basket o per income limitation*): Brasil,¹⁶ Chile,¹⁷ Uruguay.

c. Características del impuesto acreditable (tipo de impuesto a la renta)

La legislación doméstica de los países de la Región establece las características que debe tener un impuesto a la renta para tener la cualidad de ser acreditable. Por ejemplo, como se indicó líneas arriba, *Argentina* establece que para el Impuesto a las Ganancias, el impuesto extranjero debe ser “análogo”, mientras que para el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y el Impuesto sobre los Bienes Personales, el impuesto extranjero debe tener “características similares”.

A diferencia de Argentina, en *Brasil* no es necesario que el impuesto se caracterice exactamente como impuesto a la renta, bastando para efecto de compensación con el impuesto brasilero, que haya incidido sobre ingresos tributados. “*La Ley N° 12973 innovó al permitir que sean compensados los impuestos pagados en el exterior, inde-*

¹⁵ En principio el hecho que la norma haga referencia a las “mismas rentas” sugiere que el descuento se sujeta a un sistema “per ítem limitation”, esto es, un cálculo para cada tipo de renta por cada país. Sin embargo, también podrían considerarse y es la posición más generalizada, que se trata de un sistema “overall limitation”, especialmente teniendo en cuenta que en Colombia no hay rentas cedulares.

Por regla general, las limitaciones del crédito se enmarcan dentro de las limitaciones totales del impuesto a cargo en Colombia.

¹⁶ “*El impuesto pagado en el exterior, compensable con el IR debido en Brasil, correspondiente a los ingresos oriundos del exterior y tributables en Brasil, tiene como límite el impuesto incidente, en Brasil, relativo a esos mismos ingresos, en forma proporcional al total del impuesto aquí debido por la persona jurídica.*”

¹⁷ Característica no reportada por los relatores nacionales, pero que se desprende de las limitaciones de cómputo por categoría de renta. Puede decirse que la forma de determinar estos límites es única en la Región toda vez que el crédito total por los impuestos extranjeros correspondientes a las rentas de fuente extranjera, “*de países con los cuales Chile no haya suscrito CDI, no podrá exceder del equivalente a 32% de la Renta Neta de Fuente Extranjera de Países sin Convenio de dicho ejercicio (este porcentaje se incrementa a 35% para países con Convenio)*”. Para estos efectos, la Renta Neta de Fuente Extranjera de Países sin Convenio de cada ejercicio se determinará como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros, calculados de la forma descrita en la pregunta precedente (Ver II.2.8 de la Relatoría nacional de Chile)

pendientemente de su designación o caracterización, sobre ingresos, ganancias o beneficios sometidos a tributación por el IR”.

Para la legislación *chilena*, los impuestos deben ser equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El impuesto acreditable en *Colombia* debe ser un impuesto sobre la renta en el país de origen. No obstante, la legislación colombiana no determina qué debe ser entendido por impuesto sobre la renta.

La legislación interna de *Ecuador* no tiene un desarrollo del método de crédito. El relator nacional indica que los impuestos pagados en el extranjero por concepto de renta de personas naturales y sociedades, pueden ser acreditados contra el Impuesto a la Renta (IR). El impuesto acreditable debe ser un impuesto sobre la renta. *“Para efectos de determinar si un impuesto se considera impuesto sobre la renta, su objeto deberá consistir en la renta obtenida por el sujeto obligado a su pago. Cuando no sea claro si el objeto de impuesto consiste en la renta obtenida por el sujeto obligado a su pago, se determine que la base del impuesto mide la renta”.*

En *Perú*, el impuesto acreditado debe tener las características generales del IR, independientemente del nombre o denominación del impuesto.

La legislación interna de *Uruguay* establece que el impuesto acreditado debe ser un impuesto a la renta “análogo” al IRPF. La reglamentación estableció que se consideran impuestos análogos, entre otros, aquellos que se encuentren comprendidos en los CDI suscritos por Uruguay.

En *Venezuela*, el impuesto acreditado debe ser un impuesto sobre la renta en el extranjero o de un tributo de naturaleza similar.¹⁸

d. El carácter compulsorio del impuesto acreditable

El carácter compulsorio del impuesto acreditable es un requisito que la mayoría de las legislaciones domésticas de la Región establecen. En términos generales,

¹⁸ Se considera impuesto sobre la renta el que grava la totalidad de la renta o los elementos de renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, y los impuestos sobre sueldos y salarios, así como los impuestos sobre las plusvalías. El impuesto que no solo grava un enriquecimiento neto producto de la sustracción de costos y gastos a los ingresos generados. También se considera como impuesto sobre la renta a los fines del acreditamiento de impuesto extranjero, el impuesto sobre ingresos brutos, el impuesto sobre las ganancias de capital, los impuestos que graven los elementos de rentas de las personas físicas y los impuestos que graven los aumentos en el valor de los activos operativos.

este requisito indica que el impuesto pagado en el Estado de la fuente debe tener fundamento en una obligación normativa, de manera que los impuestos pagados “voluntariamente”, impuestos que estén en disputa, impuestos pagados por error o en demasía, o impuestos pagados por presión de “moralidad tributaria” no pueden ser acreditados en el Estado de residencia. Adicionalmente, este requisito está vinculado al de ser un “pago definitivo”, es decir, un pago que no sea susceptible de devolución en el exterior. El tratamiento expuesto por los relatores nacionales es el siguiente:

En *Argentina, Colombia, Ecuador, México y Venezuela* el carácter compulsorio del impuesto extranjero acreditable no es un requisito expreso, sino que se basa en el elemento esencial de la característica de todo tributo. Es decir, no existe una norma específica que establezca ese requisito para fines de crédito tributario. La relatora nacional de Argentina resalta además que, con relación al Impuesto a las Ganancias, la normativa define el tratamiento de la restitución de impuestos en el Estado de la fuente por pagos indebidos o en exceso que afecten el monto del crédito otorgado (incremento del crédito extranjero¹⁹ y reducción de crédito extranjero²⁰). El relator nacional de Colombia indica que se infiere el carácter compulsorio de la expresión “impuestos pagados”, por lo que *“debe ser un pago definitivo, esto es, que el contribuyente no esté aspirando o pueda aspirar legítimamente a su devolución”*.²¹

La legislación de *Brasil* tiene un enfoque distinto al de Argentina, toda vez que

¹⁹ Cuando los residentes en el país paguen diferencias de impuestos análogos originadas por los países que los aplicaron, que impliquen un incremento de créditos computados en años fiscales anteriores a aquél en el que se efectuó el pago de las mismas, tales diferencias se imputarán al año fiscal en que se paguen. Es decir, si bien se mantiene el derecho al cómputo del crédito, se difiere al período de pago de la diferencia de impuesto.

²⁰ En los casos en que países extranjeros reconozcan, por las vías previstas en sus legislaciones, excesos de pagos de impuestos análogos ingresados por residentes en el país o por sus establecimientos estables y ese reconocimiento suponga una disminución de los créditos por impuestos análogos computados por dichos residentes en años fiscales anteriores o al que resulte aplicable en el año fiscal en el que tuvo lugar, tales excesos -convertidos a moneda argentina al tipo de cambio considerado al mismo fin en relación con los impuestos a los que reducen-, se restarán del crédito correspondiente al año fiscal en el que se produjo aquel reconocimiento. Ello sin perjuicio de que la afectación de los excesos reconocidos al pago de los impuestos análogos de los respectivos países, convertidos a moneda argentina al mismo tipo de cambio, se computen para establecer el impuesto análogo a cuyo ingreso se impute. Cuando no correspondiera el cómputo de crédito por impuesto análogo pagado en el exterior en el año del reconocimiento o éste fuera insuficiente, el excedente se adicionará al impuesto determinado en el ejercicio en el que tuvo lugar aquel reconocimiento.

²¹ Debe corresponder al cumplimiento de una obligación tributaria que se origina y soporta en la Ley (un pago por mera liberalidad no sería un impuesto).

prevalece la finalidad de evitar la doble imposición de la renta al reconocer normativamente que no se impide la acreditación de impuestos pagados bajo disputa en el exterior, incluso si fueron pagados indebidamente o bajo presión. Es decir, para Brasil es suficiente que los impuestos extranjeros a la renta hayan sido pagados.

Chile tiene un desarrollo normativo expreso que establece que *“solamente dan derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta, pagados o retenidos, en forma definitiva, en el exterior:*

- *Los impuestos que dan derecho al crédito son aquellos que la legislación extranjera obliga a pagar y no aquellos que el contribuyente pueda optar por pagar voluntariamente*
- *No se admiten como crédito los impuestos susceptibles de devolución en el país extranjero, ni tampoco aquellos que posteriormente puedan ser dejados sin efecto o reembolsados al contribuyente.*
- *El contribuyente debe razonablemente agotar todas las instancias y procedimientos contemplados en la legislación del país extranjero o en los CDI pertinentes, para obtener un crédito, devolución, exención o disminución del impuesto extranjero, cuando corresponda”.*²²

e. Utilización de crédito tributario en períodos gravables diferentes (Carryforward y Carryback)

El régimen del crédito tributario será más ventajoso si la legislación interna permite utilizarlo en períodos gravables diferentes a aquel en el que se pagaron los impuestos en el exterior. El relator nacional de Colombia califica el *carryforward* como *“una regla indispensable para que dicho sistema sea realmente efectivo para evitar la doble imposición”* debido a que la causación y realización de ingresos, deducibilidad de costos y gastos, y diferimiento en el reconocimiento de rentas gravables, pueden variar de una jurisdicción a otra, lo que lleva a que no necesariamente la renta gravable en el país extranjero corresponderá a la base gravable y por tanto, la utilidad a la que es atribuible el crédito tributario pagado en el exterior puede ser reconocida en un período gravable diferente.

Solamente tres países de la Región (Argentina, Colombia y México)²³ admiten la compensación de crédito tributario en períodos posteriores con limitaciones de 5, 4 y 10 años, respectivamente. El relator nacional de Colombia indica que el inicio del cómputo de los 4 años no debería ser el momento del pago del impuesto en el exterior, sino el de la percepción del dividendo girado desde el exterior.

²² Circular 25 de 2008.

²³ Chile no reporta un régimen de limitación. En otros documentos anteriores al 2012 se ha evidenciado que el sistema de *carryforward* en ese país es ilimitado.

Si bien Perú no reconoce el *carryforward*, la relatora nacional destaca que el crédito no compensado puede ser deducido como gasto para efectos de determinar el IR.

Ninguno de los países tiene el sistema de imputación el crédito a periodos fiscales anteriores (*carryback*).

f. Identificación de dificultades en la aplicación del Crédito Ordinario en la Región

Las principales dificultades que identifica la relatora nacional de Argentina, se relacionan con la aplicación del método de crédito indirecto: 1. Verificar la correspondencia entre el impuesto análogo pagado en el exterior y los dividendos gravados en Argentina. 2. No se encuentra regulado si debe aplicarse el criterio contable o financiero para identificar tal correspondencia. 3. Tampoco se ha previsto cómo se imputa el impuesto análogo a cada distribución de dividendos (i.e. cómo se identifican las utilidades que dieron origen al pago de dividendos, que tributaron el impuesto).²⁴

Colombia comenta acerca de la falta de claridad normativa sobre el inicio del cómputo para el arrastre del crédito tributario a gestiones posteriores.

Ecuador identifica que el principal problema es el escaso desarrollo normativo y la excesiva carga para el contribuyente, que debe obtener un certificado de auditores externos del país de origen del crédito tributario.

México explica las siguientes dificultades:

- El límite de acreditamiento se debe determinar por país o territorio, sin embargo, todos los ingresos se acumulan de manera global para el contribuyente, por lo que el límite territorial exige una identificación del ingreso más detallada;
- No existe método para conocer de aquellos impuestos que sean sujetos a devoluciones en el extranjero;
- No hay definición de “impuestos pagados en el extranjero”;
- Diferencias entre conceptos deducibles para determinar base imponible.
- Determinar la proporción de deducciones atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero por territorio para definir el límite de impuesto acreditable.

²⁴ Indica que se podrían adoptar criterios varios tales como LIFO, FIFO, etc. Autores argentinos proponer hacer extensiva la solución legal prevista para los establecimientos estables y las sociedades de personas (esto es, considerar que las utilidades distribuidas corresponden al ejercicio inmediato anterior a aquel en que se efectúa la distribución)

La relatora nacional de Perú resalta las distorsiones por diferencias temporales en el reconocimiento del ingreso gravable para efectos de la aplicación del crédito directo.

2.3. El crédito tributario indirecto como mecanismo interno (*Indirect foreign tax credit*)

Este método conocido también como crédito por imputación de impuestos subyacentes, tiene el objetivo de corregir o mitigar la doble imposición económica internacional sobre distribución de dividendos y participaciones, favoreciendo un tratamiento más equitativo entre subsidiarias y sucursales extranjeras. Las legislaciones domésticas, normalmente condicionan este beneficio a la existencia de una participación mínima en el capital, que puede ser directa o indirecta (empresas holding) y con cierta antigüedad. El monto del crédito indirecto se determina en función de una proporción prorrateada del impuesto a la renta pagado por la empresa del Estado de la fuente que distribuye los dividendos.

De acuerdo con la información relevada de las relatorías nacionales, se puede concluir que el crédito indirecto en la Región no es concedido por Bolivia, Brasil, Ecuador, Perú, Uruguay. Sin embargo, Argentina, Chile, Colombia y México reconocen el crédito indirecto en sus legislaciones hasta un segundo nivel.

Argentina

Bajo el crédito indirecto hasta el segundo nivel, el residente argentino que posee acciones de una sociedad constituida en otro Estado (País cooperador) puede computar, al momento de imputar los dividendos recibidos, el impuesto subyacente soportado por la sociedad extranjera.

Impuesto subyacente de primer grado: La participación directa mínima del 25% del capital social, junto con el cumplimiento de otros requisitos, genera el derecho de computar el impuesto pagado por retención en la fuente sobre los dividendos, así como la proporción del impuesto efectivamente soportado por la sociedad extranjera.

Impuesto subyacente de segundo grado: El accionista deberá acreditar que su participación en el capital social de la sociedad durante el año fiscal inmediato anterior al pago de los dividendos y hasta la fecha de su percepción supera el 15 % del capital social de la sociedad en la que aquélla realizó su inversión.

Colombia

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta puedan tomar un crédito tributa-

rio indirecto hasta un segundo nivel sobre los dividendos que perciban de sociedades del exterior, considerados como ingresos de fuente extranjera y que se encuentren sujetos a gravamen en Colombia. En este sentido, aquellos dividendos que provengan libres de impuestos desde su país de origen, o que no estén sometidos a imposición en Colombia, no darían en principio lugar a un descuento tributario indirecto.

Crédito tributario indirecto de primer nivel: Permite que los contribuyentes colombianos acrediten el impuesto pagado en el exterior por las utilidades que se reparten como dividendo. Para hacer uso del crédito tributario indirecto se requiere una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones, excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto.

Crédito tributario indirecto de segundo nivel: Este crédito tributario procede cuando la sociedad del exterior que reparte dividendos al contribuyente colombiano, haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones. En este caso, y contrario al crédito fiscal anterior, se deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Adicionalmente, las participaciones directas e indirectas deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, y en todo caso haber sido poseídas por un periodo no inferior a dos años.

El reporte nacional también indica que la normativa colombiana permite tomar un crédito tributario adicional cuando los dividendos que se distribuyen hubieren estado gravados en el país de origen en cabeza del accionista.

Chile

Los relatores nacionales señalan que “*en el caso que en el país fuente de los dividendos o de los retiros de utilidades sociales no exista impuesto de retención a la renta, o éste sea inferior al Impuesto de Primera Categoría de Chile, puede deducirse como crédito el impuesto pagado por la renta de la sociedad en el exterior. Este impuesto se considera proporcionalmente en relación a los dividendos o retiros de utilidades percibidas en Chile, para lo cual se reconstituye la base bruta de la renta que proporcionalmente corresponde a tales dividendos o utilidades a nivel de la empresa desde la que se pagan, agregando el impuesto de retención y el impuesto a la renta de la empresa respectiva. En la misma situación anterior, también da derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por una o más sociedades en la parte de las utilidades que repartan a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que todas estén domiciliadas en el mismo país y la referida empresa posea directa o indirectamente el 10% o más del capital de las sociedades subsidiarias señaladas*”.

México

La relatora nacional de México resalta que *“sólo tratándose de dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, éstas últimas pueden acreditar el monto proporcional del ISR pagado por dichas sociedades que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Este acreditamiento indirecto se permite hasta en un segundo nivel corporativo”*.

Adicionalmente advierte que la falta de comunicación entre las autoridades fiscales podría generar que en la práctica se acredite impuestos que después sean reducidos o devueltos por el país de la fuente.

PARTE III: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS

Los reportes nacionales en esta parte no se refieren a los mecanismos para evitar la doble imposición que surgen por la aplicación directa de las reglas de distribución de los CDI, sino se han concentrado en la aplicación de los métodos previstos en los Artículos 23A y 23B del Modelo OECD o Naciones Unidas.

3.1. Impuestos cubiertos expresa e implícitamente por el Artículo 2 de los CDI

Tanto el Modelo OCDE como el de Naciones Unidas comprenden los impuestos sobre la renta y patrimonio. La definición de impuesto a la renta prevista por el Modelo OCDE incluye a los impuestos que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de ella, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, así como los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas.

Todos los países de la Región reportan tener en sus respectivos CDI la lista enunciativa de impuestos sobre la renta que “en particular” son objeto del convenio conforme al Artículo 2(3). La Decisión 578 también tiene una lista no exhaustiva en el Artículo 1.

El Artículo 2(4) del Modelo OCDE establece que el Convenio se aplica a los impuestos idénticos o sustancialmente análogos a los impuestos existentes a la firma del Convenio. Sin embargo, como indica el relator nacional de Colombia, el Modelo no prevé una definición respecto a cuándo un impuesto es “idéntico” o “sustancialmente similar” a otro. El término debe ser interpretado en términos

amplios, a favor de la inclusión en el ámbito de aplicación. Para ello, se debe tener en cuenta la “sustancia” del impuesto. También es importante evaluar el sistema impositivo en conjunto, esto es, los diferentes impuestos establecidos por un Estado Parte para determinar cuál de los impuestos tradicionales son próximos al nuevo impuesto.

La aplicación automática del Convenio que prevé el apartado 4, no sólo aplica a nuevos impuestos, sino también a las modificaciones de los existentes.

Argentina

Los impuestos cubiertos de manera expresa o enunciativa son:

- El impuesto a las ganancias
- El impuesto sobre los bienes personales
- El impuesto a la ganancia mínima presunta.²⁵

La relatoría nacional indica que dentro de los impuestos cubiertos implícitamente, al ser impuestos a la renta, se encuentran el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y el “*Gravamen de emergencia a los premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos*”.

Por otra parte, destaca que en Argentina se ha suscitado la controversia respecto a la inclusión del impuesto a la ganancia mínima presunta en el ámbito objetivo de los CDI con Brasil²⁶ y Bolivia,²⁷ por imperio de la cláusula de impuestos análogos del ap. (4) del artículo 2.²⁸

²⁵ Otros CDI contienen impuestos derogados, pero por imperio del artículo 2, apartado (4) del CDI, se entiende que los impuestos mencionados son los impuestos sustitutos a los que aplica el Convenio (CDI con Bolivia, Alemania, Italia, Canadá, Finlandia, Suecia, Dinamarca, Reino Unido, entre otros).

²⁶ En particular, en el CDI con Brasil, cuyo artículo 2 (impuestos comprendidos) sólo comprende 2 apartados. El ap. (1) contiene la lista de impuestos vigentes al momento de la firma (que, claro está, no incluía el impuesto a la ganancia mínima presunta) y el ap. (2) es la cláusula de impuestos análogos. El método para evitar la doble imposición que reconoce Argentina a sus residentes es el de la exención plena.

²⁷ Por su lado, el CDI con Bolivia -inspirado en el Modelo del Pacto Andino- contiene una lista de impuestos vigentes al momento de la suscripción del mismo y la cláusula de impuestos análogos. No prevé un método para evitar la doble imposición puesto que se inspira en el principio de imposición exclusiva en la fuente.

²⁸ Ver Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación - “PETROBRAS ENERGÍA INTERNACIONAL S.A.” de fecha 14/2/2014

Bolivia

Los impuestos cubiertos de manera expresa o enunciativa son:

- Impuesto al Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA)
- Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE);
- Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores (IPBIVA, actualmente IMPBIVA).
- Impuesto a las Transacciones (IT).²⁹
- Impuesto a las Utilidades obtenidas en la explotación de hidrocarburos y/o minerales.

Brasil

Los impuestos cubiertos de manera expresa o enunciativa son:

- Impuesto a la Renta e Ingresos de Cualquier Naturaleza (IR).³⁰
- Contribución Social sobre la Beneficios Netos (CSBN).³¹

Con relación al CSBN, la relatora nacional expresa que las autoridades fiscales tenían restricciones sobre su aplicación a los CDI suscritos con anterioridad a su vigencia; sin embargo, dada su naturaleza económica de efectivo adicional del IR, a pesar de su naturaleza jurídica de contribución ratificada por el Supremo Tribunal Federal, algunas Convenciones más recientes ya determinan que para los fines del párrafo 1 del Artículo 2, la expresión “impuesto brasileño” comprende también a esa contribución. En el contexto local, esa controversia terminó con la Ley N° 13202, del 08.12.2015, en su art. 11, dispone que: “*Para efecto de interpretación, los acuerdos y convenciones internacionales celebrados por el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar doble imposición de la renta comprenden la CSBN (...)*”.

Chile

Los impuestos cubiertos de manera expresa o enunciativa son:

- Impuesto de Primera Categoría (impuesto en general aplicable a la renta empresarial o de negocios)

²⁹ Otros CDI contienen los siguientes impuestos derogados: Impuesto a la Renta Presunta de Empresas (IRPE) y el Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (IRPPB).

³⁰ Designación constitucional de este tributo.

³¹ Incorporado en algunas convenciones recientes.

- Impuesto Global Complementario (impuesto que en general grava el conjunto de las rentas de las personas naturales)
- Impuesto de Segunda Categoría (impuesto que grava la remuneración de los trabajadores)

No se reportan otros impuestos que pudieran calificar como impuestos a la renta o al patrimonio para fines de los CDI.

Colombia

Los impuestos cubiertos de manera expresa o enunciativa son:

- Impuesto básico de renta y su complementario de ganancias ocasionales
- Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE

El relator nacional comenta la controversia surgida en torno al CREE y los CDI suscritos con Chile y Suiza con anterioridad a la entrada en vigencia del impuesto. En ambos casos, la autoridad tributaria manifestó que el impuesto sobre la renta y el CREE, si bien tienen algunas diferencias con relación a minoraciones estructurales, la naturaleza de ambos tributos es sustancialmente análoga, por lo cual el Tratado resultaba aplicable a este impuesto.³²

Adicionalmente, la expresión “idénticos o sustancialmente similares impuestos” prevista en el Artículo 2 incluye al impuesto a la riqueza recientemente creado, el cual es análogo a los impuestos sobre el patrimonio anteriormente existentes en Colombia.

Ecuador

Los impuestos cubiertos de manera expresa o enunciativa son:

- Impuesto a la renta
- Impuesto a las plusvalías

³² Ver concepto N° 73092 del 15 de noviembre de 2013, el cual la DIAN analiza el CREE desde el ámbito del CDI suscrito con Suiza, y en aplicación de la cláusula del impuesto análogo afirma que “si bien en el marco del régimen tributario colombiano se trata de tributos autónomos con elementos estructurales propios, en aplicación al señalado Convenio internacional son asimilables”.

En el concepto 56875 del 9 de septiembre de 2013, sobre el CDI suscrito con Chile, la DIAN dispone: “si bien las minoraciones estructurales no son idénticas en ambos impuestos (haciendo referencia al impuesto sobre la Renta y al CREE), la determinación de su base gravable permite la depuración de ingresos, de tal manera que es pertinente concluir que la naturaleza de ambos tributos es sustancialmente análoga”.

México

El único impuesto vigente que está dentro de la lista no exhaustiva de los CDI es el Impuesto sobre la Renta (ISR).³³

En opinión de la relatora nacional, el predial (impuesto local sobre la propiedad de inmuebles) podría considerarse un impuesto que grava una parte del patrimonio y por tanto, podría alegarse su inclusión especialmente en aquellos CDI que resultan aplicables a impuestos que gravan la totalidad o parte del patrimonio y que expresamente incluyen aquellos establecidos por subdivisiones políticas o entidades locales, aunque su inclusión no se alega por carecer de propósito práctico.

Perú

El único impuesto vigente que está dentro de la lista no exhaustiva de los CDI es el Impuesto a la Renta (IR).³⁴

La relatora nacional comenta que hubo discusión respecto a si los países con los cuales Perú tenía suscrito un CDI considerarían el Impuesto Especial a la Minería actualmente vigente como comprendido para efectos de la aplicación del CDI. Dicho gravamen es un impuesto complementario en la práctica al IR, que tiene como base imponible la utilidad operativa obtenida por los sujetos de la actividad minera razón por la que podría ser considerado comprendido dentro del párrafo 4 del artículo 2 de los CDI.

Uruguay

Los impuestos cubiertos de manera expresa o enunciativa son:

- Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- Impuesto a las Actividades Económicas (IRAE)
- Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)
- Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS)
- Impuesto al Patrimonio (IP).³⁵

En la relatoría nacional se comenta que el caso del CDI con Argentina, que in-

³³ Otros CDI contienen los siguientes impuestos derogados: Impuesto al Activo y el Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU)

³⁴ Otros CDI contienen el Impuesto Extraordinario de Solidaridad que actualmente está derogado.

³⁵ Otros CDI contienen los siguientes impuestos derogados: el IRIC y el Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRA).

cluye además de los impuestos referidos, el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), lo cual podría llevar a pensar que dicho impuesto podría tratarse de un impuesto análogo. Sin embargo a entender del relator nacional, no corresponde tal interpretación.

Venezuela

Los impuestos cubiertos de manera expresa o enunciativa son:

- Impuesto sobre la renta
- impuesto local de patente de industria y comercio.³⁶

3.2. El Método de Exención en los Convenios de la Región bajo el Artículo 23A

El Método de Exención en la Región toma como especial protagonista a los países que forman parte de la Comunidad Andina (Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú) entre quienes aplica como norma de Derecho Comunitario derivado la Decisión 578. Asimismo, se puede identificar que algunos CDI con países OCDE adoptan la exención bajo el Artículo 23 A del Modelo OCDE, siendo Suiza el país Europeo con mayor recurrencia al aplicar ese método con Colombia, Ecuador, México y Uruguay.

A pesar del cambio de sistema de Fuente territorial a Renta Mundial, Argentina mantiene inalterables dos CDI que aplican el método de exención integral (Brasil y Bolivia). En el CDI con Brasil, Argentina no somete a imposición las rentas que puedan estar alcanzadas en Brasil, con la única salvedad que las rentas se consideren procedentes de Argentina.³⁷ No contiene la cláusula de “sujeción al tributo”. El CDI con Bolivia sigue el Modelo del Pacto Andino, por ende, se reconoce potestad tributaria al Estado fuente.

Como explicó en la Parte I de este documento, Bolivia adopta en su legislación interna el método de exención, situación que es coherente con el CDI con Argentina y la Decisión 578 (aplicable a Perú, Ecuador y Colombia). El Relator Nacional indica que en *“relación a los CDI’s con Alemania, Francia, España y Reino Unido para un domiciliado o residente en Bolivia se excluirán de la base que grave el impuesto boliviano, cualquier tipo de renta o patrimonio generado en los países detallados, pudiendo Bolivia incluir dichas rentas para la determinación del impuesto aplicable dicha reserva de*

³⁶ Otros CDI contienen el Impuesto a los Activos Empresariales que está derogado.

³⁷ Esta excepción deriva en que, por ejemplo, las exportaciones de servicios desde Argentina resulten doblemente alcanzadas por ambos Estados

progresividad".

Brasil solamente concede exención para ingresos de fuente extranjera en los CDI mantenidos con Argentina, Austria, España³⁸ y Ecuador, relativa a dividendos oriundos de sociedades domiciliadas en esos países, observadas las condiciones negociadas y desde que sean tributables en el país de la fuente (art. 23, de la Convención).

Chile no tiene CDI bajo el método de exención.

Además de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, el CDI entre Colombia y Suiza diferencia el método aplicable para cada parte, estableciendo que Colombia aplicará un descuento tributario similar al establecido en el artículo 23B, mientras que Suiza aplicará un sistema mixto entre exención y descuento tributario. En consecuencia, Suiza aplicará una exención tributaria similar a la contenida en el artículo 23A.

Además de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, Ecuador sigue el Método de Exención en el CDI con Bélgica, con algunas variantes que hacen pensar que no se ha recogido el texto del Artículo 23A. De igual manera, en el caso de Suiza, se aplica el método de la exención, con determinadas variantes que incluyen la imputación para las rentas procedentes de regalías, y que si bien no siguen el Art. 23A de los modelos, se podría asimilar mas al modelo ONU, por la falta de la cláusula anti elusiva, al igual que en los CDI con Singapur, Qatar, Corea, y China.

México no incluye el método de exención en ningún CDI bajo el artículo 23; sin embargo, algunos CDI permiten este método para el otro Estado contratante. Como México siempre prevé el método del crédito (23B), en algunos CDI los artículos 23A y 23B coexisten pues el otro Estado (Alemania, Bélgica, Suiza, Países Bajos, Panamá, Luxemburgo, Hungría y Estonia).

En la relatoría nacional de Uruguay se establece la aplicación del método de exención bajo el texto del artículo 23A del Modelo COCDE en los CDI celebrados con Hungría, Liechtenstein, Suiza, Alemania, Luxemburgo y Bélgica, aunque sólo en el caso de Hungría y Alemania dicho método es el adoptado por Uruguay (además de sus contrapartes). En la detallada exposición del documento uruguayo, se puede destacar la existencia de la cláusula *subject-to-tax* en los CDI con Suiza y Bélgica, este último todavía sin vigencia, en mérito a la cual el otorgamiento

³⁸ En virtud de una regla interna española sobre ETVEs, resulta una doble no tributación con relación a Brasil, dado que esa renta no es gravada en España ni tampoco en Brasil. Las autoridades fiscales brasileñas descalificaron las ETVEs a efecto de la aplicación de la Convención, a pesar de esa descalificación carecer de base legal. El tema todavía no fue definido en los tribunales.

de la exención requiere que las rentas se encuentren efectivamente gravadas en Uruguay.

3.3. El Método de crédito tributario en los Convenios de la Región bajo el Artículo 23B

a. Interacción entre las disposiciones internas con el Artículo 23B de los CDI

Es de esperar que las disposiciones internas de un país sobre los métodos para evitar la doble imposición coincidan con los métodos negociados y aceptados en los CDI. Sin embargo, existen situaciones que difieren de esta lógica y que pueden afectar el funcionamiento coherente del sistema. Por ejemplo, estas situaciones pueden presentarse por efecto de la adopción posterior de las normas internas o por ausencia de una regulación interna adecuada que puede generar situaciones prácticas conflictivas.

Argentina adopta el método del crédito tributario en los CDI suscritos con Alemania, Australia, Dinamarca, Francia, Italia, Rusia, Suecia, Uruguay³⁹ (con los cuales no se prevé el apartado 2 del artículo 23B del Modelo OCDE referido al principio de progresividad), Bélgica, Canadá, Chile (no está en vigor), España, Finlandia, Reino Unido, Noruega, Países Bajos y Suiza.

El método del crédito por impuestos pagados en Bolivia se encuentra reconocido en los CDI suscritos con Francia, Reino Unido e Irlanda del Norte, Suecia y España.

Los CDI firmados por *Brasil*, aplican como regla general el principio de la crédito ordinario directo. Los CDI con Bélgica, Finlandia y Francia admiten la imputación proporcional (proporción de los ingresos oriundos del exterior en la renta total). El método de la imputación ordinaria está alineado con la normativa doméstica.

Como principio general, los CDI de *Chile* obligan a eliminar la doble imposición utilizando el método de crédito de acuerdo con la legislación interna bajo un texto similar al párrafo 2 del Artículo 23B del Modelo de Convenio de OCDE. Los requisitos para la imputación del crédito otorgados en el caso de países con CDI son los mismos que los del crédito unilateral, con las excepciones explicadas en

³⁹ Es un Convenio de Intercambio de información que incluye una cláusula de método para evitar la doble imposición. El CDI viene a solucionar uno de los conflictos fuente-fuente, cuando los servicios técnicos se proveen a sujetos del otro Estado, en ambos Estados se reputa existente fuente. El CDI viene a habilitar el cómputo del crédito. Este CDI, para ciertos tipos de rentas, aplicaría una limitación ítem por ítem.

detalle por la relatoría nacional. Si bien el texto de los CDI no establece expresamente la aplicación del crédito indirecto, todos los CDI suscritos por Chile reconocen el derecho a crédito “*de acuerdo a las disposiciones aplicables a la legislación chilena*”, por lo tanto, reconocen el derecho a crédito indirecto de primer y segundo grado, según sea el caso.

En Colombia se reconoce el método de crédito tanto en los CDI como en la legislación interna. Sin embargo, al igual que en el caso de Chile, el método regulado en la legislación interna es diferente⁴⁰ al establecido y regulado por los CDI. Adicionalmente, el relator general identifica las siguientes discusiones que surgen en torno a la interacción entre las normas internas y los CDI:

- Si ante la existencia de un CDI, el contribuyente puede o no escoger aplicar la regla del ordenamiento interno y no aplicar la regla dispuesta en el CDI.
- Si las limitaciones y requisitos del derecho interno son aplicables al crédito tributario obtenido en virtud de un CDI. Consideramos que las limitaciones que lleven perder total o parcialmente el crédito tributario al que se tendría derecho, no deberían ser aplicables.

En todos los CDI, suscritos por *México* se reconoce el método del crédito. La relatora nacional explica que algunos CDI (como el suscrito con Corea) establecen expresamente que el acreditamiento se realizará con arreglo a las disposiciones, y sin perjuicio de las limitaciones de la legislación mexicana, incluso algunos establecen la aplicación de las modificaciones ocasionales de la legislación mexicana que no afecten los principios generales de la legislación existente a la fecha de firma del CDI. Otros CDI (como el firmado con Bélgica) son omisos en cuanto a la aplicación de modificaciones a las disposiciones internas y otros en general (como el de Canadá) en cuanto a las limitaciones de la legislación doméstica. No obstante estas diferencias y la jerarquía de leyes en México que coloca a los tratados internacionales por encima de la ley doméstica, en la práctica, la legislación doméstica vigente al momento del acreditamiento es la aplicable.

Todos los CDI celebrados *Perú* otorgan crédito directo ordinario y un crédito indirecto de primer nivel. La relatora nacional enfatiza el tratamiento otorgado en el CDI con Chile debido a las cláusulas especiales que contienen para poder con-

⁴⁰ En el caso del crédito tributario indirecto, el ordenamiento interno regula el crédito o descuento mediante un cálculo que resulta de multiplicar el dividendo por la tarifa nominal a la que estuvo sujeta la sociedad que lo distribuye; por su parte, el sistema de los CDI, el crédito o descuento resulta de definir el valor real de impuestos pagados por la sociedad que distribuye el dividendo. El método de crédito tributario establecido en la legislación interna está sujeto a una serie de limitaciones, mientras que podría interpretarse que el de los CDI debe ser respetado y reconocido sin limitación diferente al valor del impuesto pagado en el país.

ciliar las legislaciones domésticas de dichos países. Adicionalmente señala que en el CDI celebrado con Brasil, Perú ha otorgado el método de crédito indirecto, aun cuando Brasil sólo ha reconocido el método ordinario de crédito directo. Esto debido a que Perú ha asumido como política no realizar diferencias entre domiciliados peruanos a efectos del reconocimiento como crédito directo e indirecto de impuestos pagados en el extranjero independiente de cual país contratante fue pagado el tributo.

En los CDI vigentes celebrados por *Uruguay* con Finlandia, Rumania, Corea, Argentina, Ecuador, España, India, Malta, México y Portugal se reconoce la aplicación del método del crédito por imputación ordinaria bajo el texto del artículo 23B, casi en forma idéntica a la propuesta por el Modelo OCDE (y conceptualmente al Modelo Naciones Unidas). La relatora nacional resalta el reconocimiento de crédito indirecto en el CDI con México, similar al de Corea y España, para el caso de dividendos provenientes de una sociedad donde pose al menos el 10% del capital.

El relator nacional de Venezuela realiza una descripción detallada de los métodos aplicables a su extensa red de CDI, entre los cuales podemos destacar el caso del CDI con Brasil que establece la imputación limitada en Venezuela y Brasil por el impuesto pagado en ambos Estados fuente, y la exención con progresividad en caso de rentas exentas al calcular el impuesto sobre las demás rentas en el Estado de residencia. También se destaca el CDI con Estados Unidos, el cual reconoce la exención integral e imputación ordinaria en Venezuela como Estado de residencia, la imputación total en Estados Unidos como Estado de residencia, y, en el caso de una compañía de los Estados Unidos propietaria de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de una compañía residente de Venezuela y de la cual la compañía de los Estados Unidos recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado a Venezuela por, o por cuenta de, la compañía que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos. Dicho crédito deberá ser permitido de conformidad con las disposiciones y sujeto a las limitaciones de las leyes de los Estados Unidos (según pueden ser enmendadas oportunamente sin cambiar el principio general de las mismas).

b. Reconocimiento de crédito indirecto en los CDI

La mayoría de los países de la Región reconocen en sus respectivos CDI la aplicación del método de crédito indirecto, con excepción de Argentina, Bolivia y Brasil. Los países que reconocen este tipo de crédito en todos sus CDI son Colombia

(segundo nivel), México,⁴¹ Perú (primer nivel), Chile (primer y segundo grado por norma interna). Entre los países que aplican este método en algunos casos, se encuentran, Ecuador (en los CDI con Canadá, Corea, China, Singapur y México) y Uruguay (en los CDI con México, Corea y España)

c. Tax Sparing y Matching credit

Con excepción de Bolivia, Chile, México y Perú, los otros países de la Región reportan la existencia de cláusulas de *tax sparing* y *matching credit* en sus respectivos CDI. Por ejemplo, la relatora nacional de Argentina indica que ese país se reservó el derecho a incluir cláusulas de “*matching credit*” para algunas o todas las rentas previstas en los artículos 10, 11 y 12 del Modelo. En los siguientes CDI celebrados por Argentina con Estados que no son de la región latinoamericana, se observan la adopción de estas cláusulas por los otros Estados Partes (con distintos alcances respecto a “impuestos pagados en Argentina”) con relación a incentivos fiscales previstos en la legislación nacional: España, Australia, Rusia, Italia, Canadá, Finlandia, Reino Unido, Suecia, Dinamarca y Noruega.

Por otra parte la relatora de Uruguay destaca que el CDI celebrado con Ecuador prevé el método de “*tax sparing*” que también es aplicado en los CDI suscritos por Venezuela con Suecia, Qatar y Reino Unido.

Brasil reporta algunas situaciones puntuales de concesión de créditos presumidos, como ocurre con royalties e intereses recibidos de Corea, Ecuador, España, Filipinas e India.

El relator nacional de Colombia indica que algunos de los CDI suscritos por ese país reconocen esta figura, tal es el caso del CDI suscrito con Suiza. Sin embargo, en este caso se deja a potestad de Suiza definir que método aplicar lo cual en la práctica puede hacer nugatoria la posibilidad de aplicar un “*tax sparing*”.

Finalmente, Venezuela ha convenido en los CDI con Suecia, Qatar y Reino Unido, el mecanismo del acreditamiento del impuesto no pagado en el extranjero por la aplicación de incentivos fiscales para potenciar el desarrollo económico del país.

PARTE IV: ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES

En esta parte se ha pedido a los relatores nacionales identificar los aspectos administrativos o formales que en sus respectivos países generan mayor dificultad al momento de aplicar los métodos para evitar la doble imposición internacional.

⁴¹ La relatora nacional indica que “la mayoría” de los CDI de México contienen este método.

El resultado de este relevamiento indica que Chile y Colombia son los países de la Región que cuentan con mecanismos administrativos expeditos, sencillos y automáticos para permitir la aplicación de los beneficios de los CDI. Junto a estos países pueden ubicarse Brasil y Perú, cuyas relatoras nacionales coinciden en que el problema de aplicación de los CDI no está vinculado a cuestiones formales, administrativas, documentales o similares, sino a problemas normativos con repercusiones son muy negativas para los contribuyentes. Por ejemplo, en Brasil no existe una recepción automática de los tratados firmados, ni tampoco su automática transformación en ley interna; mientras que en Perú se adolece de ausencia de normas o pronunciamientos internos que regulen los Métodos de Crédito o Exención salvo escasos criterios y resoluciones que tanto la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han emitido. En ese escenario, los problemas mayores se suscitan en Perú cuando los contribuyentes domiciliados tratan de aplicar los créditos directos e indirectos cuando tienen rentas de fuente extranjera gravados en el exterior. Esto produce en gran cantidad de casos que el contribuyente opte por no aplicarlos soportando una doble imposición.

Uruguay reporta que el otorgamiento de los certificados de residencia fiscal no presenta mayores complejidades, salvo en cuanto a la acreditación de la residencia fiscal de personas físicas, si la misma se hace por alguno de los criterios subjetivos estipulados en la norma local, en cuyo caso la complejidad del trámite aumenta simplemente porque se requiere de probar extremos que muchas veces no son puramente objetivos.⁴²

En Bolivia, el relator nacional indica que la complejidad para una correcta interpretación y aplicación de los CDI va de la mano con mecanismos administrativos y formales deficientes para obtención de los Certificados de Residencia o de Impuestos Pagados.

En *Argentina* se presentan ciertas dificultades en la acreditación contra los impuestos comprendidos en los CDI. Con relación al Impuesto a las Ganancias, la ley exige respecto al impuesto pagado en el extranjero, un documento extendido por la autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo, y que el mismo corresponde al pago de dividendos distribuidos por la sociedad del exterior. Este último aspecto genera mayor incertidumbre. En el Impuesto sobre los bienes personales/Impuesto a la ganancia mínima presunta, la reglamentación exige, entre otros, un documento extendido por la autoridad tributaria del extranjero que acredite que el impuesto pagado en el exterior considera como

⁴² Actualmente los certificados son otorgados en un plazo no mayor a tres meses, si no hay requerimientos de información adicional, siendo aún menor el plazo si ya ha sido solicitado el certificado para una determinada jurisdicción en otra oportunidad.

base imponible, el patrimonio o los bienes en forma global. La obtención de dicha certificación genera dificultades. Idéntica dificultad se reporta para el caso del impuesto a la ganancia mínima presunta. Adicionalmente se exige la presentación de un certificado de residencia del sujeto del exterior expedido por la autoridad tributaria del exterior conforme un modelo establecido por una reglamentación argentina, cuya obtención en la práctica es muy compleja.

México reporta los mismos problemas que Bolivia y Argentina, identificando dificultades en obtener certificados de residencia, tener documentación comprobatoria del impuesto a acreditar que satisfaga a las autoridades pese a la diversidad de jurisdicciones en que se realice el pago, contar con traducciones certificadas, y la falta de familiaridad de las autoridades respecto al texto del CDI.

Abril, 2016

