

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO

TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO DE LICENCIATURA EN
DERECHO

“La relevancia jurídica de los Convenios para evitar la Doble Imposición bajo un sistema de renta territorial: caso de Costa Rica.”

DANIELA DÍAZ POLO

A82155

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio

2014



05 de setiembre del 2014
FD-AI-678-2014

Dr. Alfredo Chirino Sánchez
Decano
Facultad de Derecho

Estimado señor:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), de la estudiante: **Daniela Díaz Polo**, carné A82155, denominado: "La relevancia jurídica de los convenios para evitar la doble imposición bajo un sistema de renta territorial: Caso de Costa Rica" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.


Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABLES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA".


Tribunal Examinador

Informante	LL.M. Ana Yesenia Rodríguez Calderón
Presidente	Dr. José María Oreamuno Linares
Secretaria (o)	Lic. Carlos Valenciano Góngora
Miembro	Dr. Adrián Torrealba Navas
Miembro	Dr. Diego Salto Van der Laat

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el 22 de setiembre del 2014, a las 04:00 p.m. en la Sala de Replicas, Sto. Piso, Facultad de Derecho, Sede Rodrigo Facio.

Atentamente,


Ricardo Salas Porras
Director



Ava
Cc: Expediente

Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Al haber cumplido los requisitos de forma y fondo que exige la Comisión de Trabajos Finales de Graduación de la Universidad de Costa Rica, la estudiante **DANIELA DÍAZ POLO**, carné A82155 le queda aprobado la tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho, ***“La relevancia jurídica de los Convenios para evitar la Doble Imposición bajo un sistema de renta territorial: caso de Costa Rica”***.

La investigación realizada ha cumplido con los objetivos planteados, esto debido a la metodología utilizada, que ha ayudado a corroborar la hipótesis. Asimismo, en el desarrollo de la tesis queda demostrado el análisis crítico que la estudiante ha realizado a lo largo del trabajo, así como el valioso aporte que le otorga a éste.

El trabajo final de graduación es muy completo y sistematizado. Por lo anterior y por cumplir los requisitos correspondientes, es un gusto para mi otorgarle la aprobación de la tesis en la cual me desempeño como directora.

Atentamente,


LL.M Ana Yesenia Rodríguez Calderón
Directora

San José 1 de septiembre de 2014

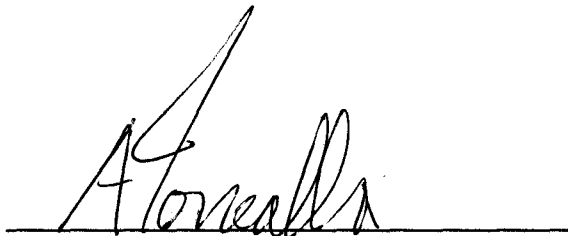
Sr. Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor:

Por medio de la presente, tengo el gusto de comunicarle que la estudiante **DANIELA DÍAZ POLO**, carné A82155 me ha presentado el manuscrito final de la tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho, "**La relevancia jurídica de los Convenios para evitar la Doble Imposición bajo un sistema de renta territorial: caso de Costa Rica**".

Considero que al haber cumplido los requisitos de forma y fondo que exige la Comisión de Trabajos Finales de Graduación de la Universidad de Costa Rica, es un gusto para mí otórgale la aprobación para que pueda pasar a su etapa de réplicas.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'A. Torrealba', is written over a solid horizontal line.

Dr. Adrián Torrealba Navas

Lector

Señor
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor:

La egresada **DANIELA DÍAZ POLO**, portadora del carné A82155, me ha presentado el proyecto de graduación para optar por el grado de Licenciada en Derecho, en donde he podido observar que ha cumplido con todas las formalidades de fondo y forma que exige la Universidad de Costa Rica y es un gusto para mí aprobar el manuscrito titulado **“La relevancia jurídica de los Convenios para evitar la Doble Imposición bajo un sistema de renta territorial: caso de Costa Rica”**.

Cordial saludo,



Dr. Diego Salto van der Laat

Lector

San José, 1 de setiembre del 2014

Señor:

Dr. Ricardo Salas Porras
Director Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor:

He revisado y corregido los aspectos referentes a la estructura gramatical, ortografía, puntuación, redacción y vicios del lenguaje de La Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho, denominada **“La relevancia jurídica de los Convenios para evitar la Doble Imposición bajo un sistema de renta territorial: caso de Costa Rica”**, elaborada, por la estudiante **Daniela Díaz Polo**, por lo tanto, puedo afirmar que está escrita correctamente, según las normas de nuestra Lengua Materna.

Respeté, a lo largo del trabajo, el estilo de los autores.

Atentamente,

Profesor


Carlos Manuel Barrantes Ramírez

Filólogo

Cédula 1-0312-0358

Carné afiliado 16308 (Colegio de Licenciados y Profesores)

Cel. 8397-1348

AGRADECIMIENTO

A Dios, por permitirme lograr este proyecto de manera exitosa.

A mi mamá, por ser siempre ese ejemplo por seguir, por enseñarme lo más importante en la vida y hacer de mí una mejor persona.

A mis hermanos, por ser el soporte a lo largo de mi vida.

A Juan Carlos, por el apoyo incondicional y por la motivación en todo momento.

A Ana Yesenia, por su tiempo, y todo su apoyo a lo largo del proceso, nada de esto hubiese sido posible sin tu ayuda.

A don Adrián, por su asesoría, tiempo y gran aporte al presente trabajo.

A los lectores por el tiempo valioso que me brindaron.

Gracias a ustedes esto hoy es una realidad. ¡Muchas Gracias!

TABLA DE CONTENIDO

TABLA DE ABREVIATURAS	v
RESUMEN	vii
FICHA BIBLIOGRÁFICA	ix
INTRODUCCIÓN	1
Capítulo I CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	7
1.1 ORIGEN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. 8	
1.1.1 Doble imposición internacional	8
1.1.2 Reseña histórica de los Convenios para evitar la Doble Imposición ...	16
1.2. MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	24
1.2.1 Estructura y Aplicación de los Convenios bilaterales para evitar la Doble Imposición.....	24
1.2.2 Objetos y Consecuencias de los CDIs	34
1.2.3 Razones que llevan a los países a negociar un CDI	36
Capítulo II LA DOBLE IMPOSICIÓN POR DIVERGENCIA EN LOS CRITERIOS PARA DEFINIR LA FUENTE Y LA RESIDENCIA.....	42
2.1 ARTÍCULO 3 – DEFINICIONES GENERALES –.....	43
2.2 ARTÍCULO 5 – ESTABLECIMIENTO PERMANENTE –	44
2.3 ARTÍCULO 7 – BENEFICIOS EMPRESARIALES –.....	50
2.4 ARTÍCULO 8 – NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR (MODELO ONU) O POR AGUAS INTERIORES (MODELO DE LA OCDE) Y AÉREA –	53
2.5 ARTÍCULO 10 – DIVIDENDOS –	55
2.6 ARTÍCULO 11 – INTERESES –	58
2.7 ARTÍCULO 12 – CÁNONES O REGALÍAS –	61
2.8 ARTÍCULO 13 – GANANCIAS DE CAPITAL –	64
2.9 ARTÍCULO 14 – SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA –..	65

2.10 ARTÍCULO 21 – OTROS INGRESOS (MODELO ONU) OTRAS RENTAS (MODELO OCDE) –	67
Capítulo III EXPERIENCIA EN COSTA RICA CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y ANÁLISIS DE LA EXPERIENCIA EN PANAMÁ	71
3.1 CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	72
3.1.1 Experiencia en Costa Rica con el Convenio suscrito con España para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio	79
3.2 CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR COSTA RICA	83
3.2.1 Acuerdo entre la República Federal de Alemania y la República de Costa Rica para evitar la Doble Imposición de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio	83
3.2.2 Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta	89
3.3 EXPERIENCIA EN PANAMÁ, PAÍS TERRITORIAL, CON RED DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.	96
3.3.1 Antecedentes	96
3.3.2 Tratamiento fiscal de rentas que protegen al Estado de la fuente en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscrito por la República de Panamá.	98
3.3.3 Normativa Legal	108
3.3.4 Situación Actual	111
CONCLUSIONES	113
RECOMENDACIÓN	116
BIBLIOGRAFÍA	117

TABLA DE ABREVIATURAS

TÉRMINO COMPLETO	ABREVIATURA
Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (Panamá)	ANIP
Código de Normas y Procedimiento Tributario	CNPT
Convenio para evitar la Doble Imposición	CDI o CDIs en plural
Dirección General de Tributación (Costa Rica)	DGT
Ley de Impuesto sobre Renta	LISR
Organización de las Naciones Unidas	ONU
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico	OCDE

Organización para la Cooperación Económica Europea	OCEE
Tribunal Contencioso Administrativo	TCA
Tribunal Fiscal Administrativo	TFA

RESUMEN

Los Convenios para evitar la Doble Imposición, en adelante CDI o CDIs en plural, presuponen que los países que lo suscriben tienen el criterio de sujeción de renta mundial, es decir, que se somete a imposición las rentas independientemente donde éstas sean generadas. Pese a esto, el tener CDIs aún cuando Costa Rica es un país territorial, tomando en consideración, que sólo se gravan las rentas que son generadas en el territorio costarricense, es beneficioso como parte de la política de inversión.

Para lograr los objetivos propuestos, se utilizó un método analítico, utilizando la investigación, recopilación y documentación pertinente. Asimismo, tomando en cuenta la naturaleza del proyecto se estudió la legislación vigente, la doctrina, la jurisprudencia relevante, y los Modelos de los CDIs.

Conforme al análisis realizado a lo largo de la investigación se puede concluir que no existen obstáculos para que los países con un criterio de renta territorial suscriban CDIs, puesto que los beneficios que estos presentan son múltiples, tales como: prevenir la doble imposición jurídica y la evasión fiscal, facilita la inversión y el comercio extranjero, eliminan la incertidumbre del inversor extranjero sobre cuál será el gravamen de las rentas de fuente extranjera, además de ser un medio, por el cual, se fortalecen las relaciones diplomáticas entre los países y sirve para enviar un mensaje a los posibles inversores que es un Estado en formar parte de la comunidad internacional.

De igual manera, Costa Rica, al tener un criterio de sujeción territorial, le favorece más el Modelo de la ONU, debido a que se protege el criterio de la fuente.

La Administración Tributaria en ocasiones desconoce el artículo 6 inciso ch) de la LISR, haciendo interpretaciones extensivas del criterio de territorialidad, es por esto que se considera que si se quiere modificar la ley se haga con los mecanismos previstos para el cambio y no de acuerdo con interpretaciones de la norma, puesto que lo único que logran es dificultar el proceso de recaudación fiscal.

Con relación de los CDIs, Costa Rica deberá utilizar como referente a Panamá, pues se puede concluir, que los países con un criterio de sujeción territorial pueden tener una red significativa de CDIs. Panamá es un ejemplo de esto, puesto que, en un período de 16 meses ha firmado múltiples Acuerdos de Intercambio de Información, ha suscrito un sinnúmero de CDIs, el Congreso de la República ha trabajado con gran rapidez, esto debido a que en cuestión de 4 años ha aprobado 16 CDIs, y ha modificado su legislación interna para que los Convenios resulten efectivos.

FICHA BIBLIOGRÁFICA

Díaz Polo, Daniela. **La relevancia jurídica de los convenios para evitar la doble imposición bajo un sistema de renta territorial: caso de Costa Rica.** Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2014. ix y 125

Director (a): Ana Yesenia Rodríguez Calderón, LL.M

Palabras claves: Convenio para evitar la doble imposición – territorialidad – Fuente – OCDE – ONU.

INTRODUCCIÓN

Justificación del tema

Durante muchos años se consideró que hablar de Fiscalidad Internacional era algo que no se relacionaba con Costa Rica, por ser un país territorial, al que le es ajeno gravar las rentas fuera de sus fronteras. La situación fue cambiando, nuestro país se ha ido familiarizando con el tema, resultado de esto, ha sido la firma de Acuerdos de Intercambio de Información con más de una docena de países, así como la suscripción del Convenio para evitar la Doble Imposición con el Reino de España y la firma con la República Federal de Alemania y los Estados Unidos Mexicanos.

La mayor parte de los CDI, no otorgan potestad de gravar, sino que distribuyen las cargas fiscales existentes. En Costa Rica en el artículo quinto del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante CNPT, establece que la creación, modificación, supresión y exoneración es materia privativa de la ley y sólo lo puede realizar la Asamblea Legislativa.¹ Una excepción a esto es Francia, puesto que puede incluir impuestos por CDI que no pueden imponer con sus leyes domésticas.

Con respecto de los CDIs, existen dos Modelos de Convenios para evitar la doble tributación, estos son, el Modelo de la OCDE y el Modelo de la ONU, no obstante, no se obliga a ningún país por seguir estos modelos, puesto que cada país es libre de acogerse a las medidas que considere necesarias y de esta forma hacer sus propias negociaciones². Sin embargo los Modelos de la OCDE y de la ONU tienen

¹ Ley No 4755. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 5

² Los Estados Unidos incluyen en sus Convenios lo que se denomina cláusula de salvaguardia, la cual establece que se reserva el derecho a gravar a sus residentes y ciudadanos, haciendo de

una fuerte acogida a nivel internacional. Es posible que en un CDI se de una mezcla de cláusulas de ambos Modelos.

Con respecto de los criterios de sujeción, la relación o vinculación del hecho generador es lo que lleva a concluir a dónde se paga el impuesto, los hay de dos tipos:

- a) Subjetivos Personales: características de quien generó el impuesto, en cuanto a esto, lo importante es la condición o cualidad del sujeto, por lo que en cualquiera que sea el lugar que resida esta persona debe pagar su impuesto, se hace mención al principio de personalidad, en el que el impuesto persigue al sujeto.
- b) Objetivos o Reales: referidos al hecho imponible como tal, esto es cuando el territorio es lo que define a dónde se paga o donde tenga la residencia, domicilio o instancia, quedan sujetos todos los que realicen la actividad económica dentro de ese estado.

Estos criterios generan, además criterios diferentes. Si se adopta el subjetivo personal esto va a llevar a un sistema de renta mundial y si se adopta el objetivo remite a un sistema de renta territorial.

En ese orden de ideas, el principio de territorialidad, según Diego Salto, es el criterio de sujeción a partir del cual la vinculación a un sistema fiscal está determinada por la fuente de renta.³ Lo anterior, quiere decir que el lugar donde se produzca la renta va a ser el lugar donde ésta se pague, independiente de la nacionalidad o residencia que tenga la persona.

¿Qué justifica el sistema territorial? Primero que todo, tiene lógica que el país que cobra el impuesto es el que otorgue la totalidad de beneficios y servicios públicos

cuentas que el Convenio no existe.

³ Salto, Diego. 2003 "La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal".

al contribuyente. Asimismo, es una forma de compensar con el gasto del Estado. En nuestro ordenamiento jurídico, en el artículo 18 de la Constitución Política se establece claramente que todos los costarricenses “[...] *deben servir a la Patria, defenderla y contribuir con los gastos públicos.*” (El subrayado no es el del original.), lo que conlleva a una mayor equidad entre los Estados. Como tercera justificación, permite al contribuyente competir en mejores condiciones a nivel internacional así como mayor eficiencia en la recaudación tributaria y facilita la eventual fiscalización.

Un sistema tributario debe ser neutral, la neutralidad significa que éste no debería influenciar la decisión de los diferentes agentes económicos, sino deberían seguir un criterio de eficiencia económica, es decir, el uso de recursos en el lugar donde sea más productivo desarrollar la actividad. Costa Rica, al ser un país territorial tiene una neutralidad en la importación de capitales, lo que atrae recursos económicos de otros países, no por ser Costa Rica el país más atractivo en cuestión de recursos, sino porque es el lugar donde no se pagan impuestos. Esto no ocurre en los países que cuentan con un sistema de renta mundial, los cuales son neutrales en la exportación de capitales, dado que no importa donde se localicen dichos capitales, la tasa efectiva de impuestos que se pagará, tanto en el país de la fuente como en el de residencia será la misma.⁴

Por otro lado, el principio de renta mundial, el cual es el más utilizado en la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo, se define como:

“Criterio de sujeción que se aplica sobre individuos o entidades residentes o nacionales de un Estado sobre sus ingresos domésticos y extranjeros, usualmente con medidas para evitar la doble imposición”⁵.

⁴ Salto, Diego. Op cit note No 3

⁵ Luna, Rafael. “Renta mundial versus renta territorial” Recuperado en: <http://www.ifacr.org/publicaciones/Mundial-Territorial-RLR.pdf>

Su aplicación es un poco compleja, por el hecho de que el país tenga que recaudar ingresos fuera de sus fronteras, implica que se tengan administraciones tributarias muy calificadas y que se cuente con una serie de tratados de intercambio de información, para de esta manera, hacer la tarea un poco más sencilla por el acceso a la información con que cuentan.

Lo anterior, establece que el sistema de renta mundial no toma en cuenta la jurisdicción en donde es generada la renta, lo que significa que contribuye a la neutralidad en la exportación de capitales.

Cada uno de estos criterios de sujeción presentan ventajas y desventajas, pero para efectos de esta investigación, se va a enfocar en que a pesar que los CDIs sean en su mayoría de casos suscritos por países con criterio de sujeción, Costa Rica, al ser un país territorial puede obtener beneficios al tener una red de Convenios, mejorando de esta forma su legislación interna.

Objetivo General

Analizar la relevancia jurídica de los Convenios para evitar la Doble Imposición, desde el punto de vista del sistema tributario territorial que presenta Costa Rica.

Objetivos Específicos

1. Identificar el sistema de renta territorial en Costa Rica y las justificaciones que éste presente.
2. Determinar la figura de los Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición y los casos en donde por divergencia en los criterios, para definir la fuente o la residencia, se dé una doble imposición.
3. Describir cómo es el tratamiento fiscal en los Convenios firmados por Costa Rica, con respecto de los artículos que tengan relación con los impuestos por gravar.

4. Examinar la situación de Costa Rica con respecto de los CDIs y como en estos se protege el criterio de la fuente.
5. Indagar sobre la experiencia en Panamá en la suscripción de CDIs

Hipótesis

Los Convenios para evitar la Doble Imposición presuponen que los países que lo suscriben tienen el criterio de sujeción de renta mundial, pese a esto, el tener Convenios aún cuando Costa Rica es un país territorial es beneficioso como parte de la política de inversión.

Metodología

Para comprobar la hipótesis mencionada y lograr los objetivos propuestos, se utilizó un método analítico, utilizando la investigación, recopilación y análisis de documentación. Se analizó de igual manera la legislación vigente y por la naturaleza del proyecto se necesitó de la recopilación doctrinal, jurisprudencial y regulatoria que se refiere a los Convenios para evitar la Doble Imposición. Para tal fin, se consultaron documentos escritos y se analizará los Modelos de los Convenios para evitar la Doble Imposición: el de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y el de las Naciones Unidas.

Estructura del trabajo

La investigación se encuentra estructurada en tres capítulos, cada uno de ellos se divide en distintas secciones.

El primer capítulo – Convenios para evitar la Doble Imposición – se divide en dos secciones, la primera de ella se denomina: Origen de los Convenios para evitar la

Doble Imposición, la cual abarca lo referente a la doble imposición internacional, así como la reseña histórica de los CDIs. La segunda sección se denomina: Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición, en donde se hace mención a la estructura y aplicación de los Convenios bilaterales para evitar la Doble Imposición, de igual manera, se analiza la jurisprudencia vinculante en relación con el criterio de territorialidad en Costa Rica. Asimismo, los objetos y las consecuencias de estos y por último, las razones que llevan a los países a negociar un CDI.

El segundo capítulo – La Doble Imposición por divergencia en los criterios para definir la fuente y la residencia – se divide en diez secciones, las cuales hacen referencia a algunos artículos de los Modelos de la OCDE y las Naciones Unidas, entre los que se encuentran: el artículo tercero (definiciones generales), el numeral quinto (establecimiento permanente), el séptimo (beneficios empresariales), el octavo (navegación marítima y área), el décimo (dividendos), onceavo (intereses), artículo doce (cánones o regalías), el trece (ganancias de capital), el catorce (servicios personales por cuenta propia) y el artículo 21 (otros ingresos o rentas).

En el último capítulo – Experiencia en Costa Rica con los Convenios para evitar la Doble Imposición y Análisis de la experiencia en Panamá – se establecen tres secciones: la primera de ella abarca el Convenio suscrito con el Reino de España, en donde se incluye dos resoluciones de los tribunales con respecto de la aplicación de este convenio, la segunda de ella son los dos Acuerdos que Costa Rica ha firmado con la República Federal de Alemania y los Estados Unidos de México. La tercera sección hace referencia a la experiencia en Panamá, país territorial con la red de CDIs.

Capítulo I

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1.1 ORIGEN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1.1.1 Doble imposición internacional

Una definición precisa de lo que es un CDI es la siguiente:

“Son acuerdos negociados entre países con el objeto de definir el tratamiento fiscal aplicable para contribuyentes que puedan tener presencia en ambos países contratantes”

De la anterior definición es importante tener en cuenta que los CDIs no crean impuestos⁶, sino que distribuyen la carga fiscal entre los países que lo suscriben, lo que quiere decir, que la única forma de crear impuestos es por medio de la ley interna de cada país. Hay una relación permanente entre los CDIs y la legislación fiscal de cada país, Isabel Chiri considera:

“Primero se aplica la ley interna, las reglas de potestad, calificación, y fuentes previstas en la legislación, a efectos de determinar si un determinado hecho es objeto de imposición. En un segundo momento, y solo si se estableció que la operación estaba sujeta a imposición por la ley interna, se acude al Convenio, a efectos de analizar la regla de distribución que resulta aplicable”

Es por esta razón, que se parte del principio que en caso que exista conflicto entre las leyes internas y los CDIs, va a prevalecer este último, a menos que por

⁶ Francia y algunos países africanos que copiaron a Francia son la excepción a este principio, puesto que en sus CDI pueden incluir impuestos que no lo pueden hacer en sus leyes internas.

mandato constitucional se establezca lo contrario.⁷ Cuando resulte procedente, se retoma la ley interna a efecto de determinar cómo se va a gravar la renta, considerando los límites que se prevén en los CDIs.

Un CDI resulta aplicable cuando se manifiesta la existencia de la doble imposición internacional, ésta no se encuentra definida en el Modelo de Convenio de la OCDE ni en el comentario al Convenio, sin embargo, este último identifica su objetivo principal como: “evitar la doble tributación internacional con respecto al impuesto a la renta y al capital”.

La doble imposición internacional es aquella situación en la que se encuentra un sujeto pasivo, en donde hay un mismo presupuesto de hecho de un tributo, que da lugar a obligaciones tributarias por el mismo período impositivo y por el mismo tributo en varios Estados.⁸

Con base en esta definición se extrae que para estar en presencia de la doble imposición internacional, es necesario que estén presente: mismo sujeto pasivo, mismo período determinado, impuestos de naturaleza idéntica o análoga y existencia de varios sujetos activos, que en este caso sería dos Estados que cobran por una renta.

Al hablar de doble imposición internacional se distingue entre doble imposición internacional jurídica y económica. La primera de ellas es cuando la misma persona es gravada por dos o más Estados respecto de la imposición de dos o más impuestos similares, en el mismo período y de la misma renta. Mientras que la doble imposición económica internacional contiene los mismos supuestos que la doble imposición jurídica, con excepción de que no se trata de un solo sujeto, sino

⁷ Gutiérrez, Marcelo. 2011. “Introducción a la Tributación Internacional y estrategias de Planificación Fiscal”. Uruguay. P 56

⁸ Romero, Luis. Doble Imposición Internacional: conceptos, medidas y mecanismos. Centro Internacional de Estudios Fiscales. *IUS revista Jurídica*. Recuperado de: <http://www.unla.mx/iusunla29/reflexion/Doble%20Imposición%20Internacional.htm>

de varios, haciendo énfasis en que económicamente la misma renta es objeto de imposición más de una vez. El ejemplo por excelencia de la doble imposición económica es el de los dividendos, el gravamen como sociedad y gravamen como persona física.

Las causas que producen la doble imposición internacional, sea jurídica o económica, es la aplicación por dos o más Estados de distintos criterios de asignación impositiva en sus territorios.

Los métodos para aliviar la doble imposición utilizan ambas definiciones, en la mayoría de los casos tiene mayor peso la doble imposición jurídica, la razón es sencilla, la definición económica es bastante amplia para la precisión que requieren las leyes tributarias, un ejemplo que explica lo anterior, es que la doble tributación económica se da cuando la renta tributa como ganada y como consumida, y todavía no hay ningún país que esté preparado para otorgar alivio de la doble tributación a los impuestos por ventas o consumo.⁹ Asimismo, un problema que se ha asociado con la doble imposición jurídica es que afecta el principio de neutralidad, es decir, un sistema tributario no debería influenciar los diferentes agentes económicos, sino que por el contrario, la colocación de capitales o la escogencia de las actividades que se desee realizar, se deban al criterio de eficiencia económica, es decir, al uso de recursos en el lugar donde sea más productivo desarrollar esa actividad y no se deje influir por razones de índole fiscal. Al verse afectado el principio de neutralidad se elige la jurisdicción con mayores beneficios económicos, para así permitir una mejor tributación efectiva.

En cuanto a la causa más común por la que se produce una doble tributación internacional se encuentra, la aplicación de dos o más Estados de diferentes criterios de asignación impositiva. Razón por la cual, los países utilizan los criterios de fuente, de residencia y de nacionalidad para sustentar la tributación de los sujetos en sus territorios.

⁹ Gutiérrez, Marcelo. Op cit note No 7, p. 75

El criterio de la residencia está determinado por hechos y circunstancias muy amplias. La primera de ellas es el mantener un alojamiento que esté disponible para uso exclusivo del contribuyente. También, es relevante el lugar donde la persona desarrolla actividades productivas que generen sus ingresos, así como la ubicación de sus lazos afectivos, como es la familia.¹⁰ Esta es la tendencia que siguen los países exportadores de capital, lo que justifica que las personas residentes de un país tributen por la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar donde se hayan producido, a esto es a lo que se le conoce como renta mundial.

Por otro lado, el criterio de la fuente, más conocido como principio Territorialista¹¹, justifica su imposición exclusivamente por la localización de la fuente de la renta, ya que ésta se encuentra dentro de los límites del territorio del Estado, lo que quiere decir que no se va a gravar nada que no se haya producido en ese territorio. El Modelo de Convenio de la OCDE prevé que el país de la fuente debe limitar o eliminar la tasa de retención impositiva en ciertas rentas y no gravar del todo algunas categorías, lo que significa, que el país de la fuente sacrifica sus ingresos.

Y por último, el criterio de la nacionalidad, es aquel donde el país grava la renta de un nacional sin considerar la fuente y en forma independiente de donde se encuentre el contribuyente, como es el caso de Estados Unidos.¹²

De esta manera se pueden generar conflicto sobre la potestad tributaria:

¹⁰ Hay países que utilizan la regla de los 183 días, la que consiste en, cuando una persona se encuentre presente en el país por 183 días de un año, se considera que esa persona es residente por ese año.

¹¹ Gutiérrez, Marcelo. Op cit note No 7 p. 68

¹² Acuerdos de Tributación Internacional y sus ventajas económicas para Panamá. Ministerio de Economía y Finanzas. 2011, p 9. Recuperado en: https://www.anip.gob.pa/documentos/doble_tributacion/doc_informativo.pdf

Conflictos Fuente-Fuente. Cuando dos o más Estados se atribuyen el derecho a gravar la misma renta de un contribuyente, porque reclaman que la renta es fuente de su país. Un supuesto que permite entender lo anterior es: una persona jurídica residente del Estado A presta servicios a una empresa costarricense desde el Estado B, de acuerdo con la legislación costarricense el servicio es prestado en el país, por lo que se considera fuente costarricense, mientras que en la legislación del Estado B se considera que la prestación de servicios está sujeto al criterio de la fuente por ser prestado los servicios por el residente del Estado A, por lo que habrá una doble imposición.¹³

Conflictos Residencia-Residencia. Cuando dos o más Estados se atribuyen la potestad tributaria sobre la misma renta de un contribuyente porque reclaman que el contribuyente es residente de su país. Un ejemplo que explica lo anterior, es que algunos Estados consideran que la residencia de las personas jurídicas se encuentra en el lugar de inscripción o constitución, mientras que otros consideran que la residencia es donde se lleve a cabo su administración. La aplicación de estos criterios conlleva a generar que la persona jurídica sea considerada como residente en ambos Estados, por lo que tenga que tributar como tal.¹⁴

De los tres tipos de doble tributación internacional, el más común cuando no hay vigente medidas para aliviar la doble tributación son los conflictos Residencia – Fuente, la cual se explica a continuación.

Conflictos Residencia-Fuente. Cuando dos Estados aplican criterios diferentes de imposición, para gravar una misma renta, es decir, un Estado se atribuye la potestad tributaria sobre la renta de un contribuyente, porque ese contribuyente es residente en su país, y otro Estado se atribuye la potestad tributaria sobre la misma renta porque se considera que la fuente de esa renta es de su país. Un

¹³ Chiri, Isabel. 2011 “La Doble Imposición y los Convenios Tributarios. Una especial referencia a la Red de Convenios de Panamá.” Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. P 6 (ejemplo modificado para efectos de ser aplicado en Costa Rica)

¹⁴ Ibídem

ejemplo de esto es el siguiente, un costarricense es residente en el Estado A, brinda servicios de asesoramiento técnico a una empresa ubicada en Costa Rica, por la legislación interna, en Costa Rica los servicios de asesoramiento técnico es una excepción al principio de territorialidad y, por ende, es fuente costarricense, mientras que, por otro lado, por la legislación del Estado A tal renta se considera gravada en su territorio, por ser el costarricense un residente del Estado A. En este caso, se puede ver una doble imposición jurídica originando en la aplicación de dos criterios diferentes de imposición por dos Estados.

La eliminación de la doble imposición internacional jurídica puede hacerse de dos maneras, la primera de ellas es mediante la aplicación de medidas unilaterales interpuestas por los Estados, y la segunda es o por medio de la coordinación que se tenga con estos, como es el caso de los CDIs.

Las medidas unilaterales son adoptadas por algunas legislaciones internas, en las que el Estado de residencia sufre pérdidas en su recaudación. No ha habido un consenso internacional sobre cuál de los métodos es el más apropiado para aliviar la doble imposición internacional, los siguientes tres son los más utilizados.

El primero de ellos es el **método de deducción**, en donde el país de la residencia permite a sus contribuyentes reclamar la deducción de la renta bruta del impuesto que es pagado en el extranjero. La desventaja que presenta este método es que sólo permita eliminar parcialmente la doble imposición, esto debido, a que la deducción del impuesto pagado en el extranjero solo es permitida hasta el límite del impuesto que le habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia, un ejemplo de lo anterior es por un impuesto de \$100, el país aplica la alícuota de 25%, sólo se va a permitir la deducción de esos \$25, es decir, los \$75 restantes mantendrían la doble imposición, sin ningún tipo de mecanismo que permita aliviarlo. Es, por esta razón, que se le considera el método menos generoso de otorgamiento de alivio de la doble tributación internacional.

Un segundo método es el **método de crédito fiscal**, en el que el país de residencia reconoce el pago de los impuestos que el contribuyente realiza en el extranjero, por lo que se le concede la posibilidad de aplicar un crédito por el impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto resultante en su país, su aplicación se da a nivel del impuesto neto. El Estado de la residencia del contribuyente establece un límite al crédito, el cual es, los impuestos pagados en el extranjero, que serán objeto de crédito, no puede superar el monto del impuesto, que sería atribuible pagar de acuerdo en su normativa interna, es decir, si el impuesto pagado en el extranjero es superior al que se aplica en el Estado de residencia, el alivio a la doble imposición solo recae sobre una parte del impuesto extranjero.

Un tercer método es el **método de exención**, en el cual el país de residencia considera exentas las rentas obtenidas fuera de sus fronteras, por lo que la potestad tributaria permanece exclusivamente en el país de la fuente, eliminando de esta forma la doble tributación internacional de residencia-fuente, puesto que solo una jurisdicción es la que grava la renta. Esta exención puede darse de manera íntegra o progresiva, sucede de esta última forma cuando el Estado de residencia toma en consideración a las rentas obtenidas en el extranjero, pero para establecer alícuotas correspondientes.¹⁵ Costa Rica aplica este método para evitar la doble imposición de forma unilateral, ya que solo gravan la renta de fuente territorial sea o no residente en el país. Las desventajas que presenta este método es que va en contra de la justicia tributaria y eficiencia económica, siempre y cuando la proporción de impuestos extranjeros sea inferior a los impuestos domésticos, por lo que los contribuyentes que sean residentes y tengan renta de fuente extranjera serán mejor tratados que otros residentes. E incentiva a los

¹⁵ Vallejo, Sandro. Los Convenios para evitar la Doble Imposición. Recuperado en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf

contribuyentes a invertir fuera del país con alícuotas mejores, lo que provoca que se desvíe la inversión doméstica.¹⁶

Tanto el sistema de exención como el de crédito fiscal son aceptados internacionalmente por ambos Modelos de Convenio, el de OCDE y el de la ONU, sin embargo cada país puede establecer reglas para la implementación del principio general.

Como se explicó con anterioridad, los métodos vistos son las medidas unilaterales que algunos Estados utilizan, sin embargo, no siempre resultan suficientes, por basarse en consideraciones de un solo Estado y, en algunos casos, no resuelven la doble imposición, por ser un mecanismo posterior de solución, como lo es cuando dos países mantienen el criterio de residencia, es por esto que resulta más atractivo enfrentar estos problemas partiendo de la implementación de Convenios que ayuden a evitar que se dé una doble imposición, esto es lo que se conocen como las medidas bilaterales.

Los CDIs funcionan de manera previa o posterior, según el caso. Los CDIs surgen de manera previa cuando se ha previsto la aplicación de los criterios de residencia en ambos Estados que suscriben el Convenio, puesto que en el momento de aplicarse ya se ha determinado previamente cuál va a ser considerado el Estado de residencia. Mientras que una causa post surgimiento de la doble imposición ocurre cuando los Estados negocian la imposición compartida de la renta, se establece una tasa límite aplicable en el Estado en el cual no es residente la persona que obtiene el ingreso.¹⁷

Siempre es el Estado de residencia el que elimina la doble imposición, generalmente, el método usado por los países para eliminar la doble imposición coincide con el que tiene su legislación interna, cuando cuentan con un sistema

¹⁶ Gutiérrez, Marcelo. Op cit note No 7 p 28

¹⁷ Chiri, Isabel. Op cit note No 13. p.9.

tributario de renta mundial, pues de contar con uno territorial, lo más probable es que no exista un mecanismo para eliminar la doble imposición, pues en principio, no debería darse.

Una ventaja que presentan los CDIs ante las medidas unilaterales antes vista, es que estos proporcionan una mayor certeza y seguridad sobre el tratamiento tributario, debido a que las leyes internas pueden cambiar fácilmente, mientras que es más difícil que se modifiquen las cláusulas que contiene un CDI, así mismo, hay que tomar en cuenta que para que se forme un CDI se pactó una negociación previa entre ambos Estados contratantes, en donde acordaron en qué tipo de rentas pueden efectuar concesiones entre otras. Generalmente en los CDIs se acuerda que no se podrá modificar el Convenio hasta después de un determinado plazo de estar éste vigente, por ejemplo, en el CDI suscrito con España en el artículo 29 se estipula que trascurrido un plazo de cinco años a partir de la entrada en vigor es cuando se podrá denunciar por vía diplomática, notificándolo por escrito con seis meses de antelación.

1.1.2 Reseña histórica de los Convenios para evitar la Doble Imposición

La existencia de los convenios para evitar la doble imposición no es un tema nuevo en nuestra actualidad, puesto que el origen de estos data de 1869 con los convenios entre Prusia y Sajonia o Austria y Hungría.

Históricamente, se asocia el inicio y promoción de este tipo de Convenios, al final de la Primera Guerra Mundial. Esto se debe a que fue un período que se caracterizó por la cooperación entre varios países y aumento de la interdependencia económica.¹⁸ Asimismo, los países comienzan a introducir en su normativa tributaria interna Impuestos sobre la Renta, con la finalidad de financiar

¹⁸ Chiri, Isabel. Op cit note No 13. p 11.

los gastos de la guerra, situación que produjo que la Liga de las Naciones Unidas empezara a identificar la existencia de problemas relacionadas con la doble imposición y la necesidad de adoptar medidas que contrarresten los supuestos de doble imposición que ocurrían entre los países y en ese momento que la Liga de las Naciones comienza a trabajar en dos problemas que se encontraban estrechamente relacionados, la doble imposición y la evasión fiscal.¹⁹

En ese orden de ideas, durante veinticinco años, la Sociedad de Naciones, lo que tiempo después sería la Organización de las Naciones Unidas, a través de su Comité de Asuntos Económicos, se enfocó en buscar soluciones para evitar los supuestos de doble imposición que se presenciaban en algunos países, y es, por esta razón, que se desarrolló un Modelo de Convenio bilateral, con la finalidad de ser la base para ser aplicado a los países del mundo.²⁰

Francisco García considera que:

*“Los Modelos de Convenio surgieron así como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales -inicialmente, la Sociedad de Naciones- para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional”.*²¹

Sin lugar a dudas, la necesidad de eliminar los conflictos de doble tributación que se presenten entre dos o más países por la carga tributaria que estos manejen es la causa primordial del surgimiento de los Modelos de Convenios, así como

¹⁹ Peragón, Luis. 2013. Estudio exploratorio sobre el Impacto de los Convenios para evitar la Doble Imposición para atraer la Inversión Extranjera Directa: El caso de América Latina. P 143.

²⁰ Serrani, Esteban. 2013. Acuerdos para evitar la doble tributación en América Latina: análisis de los vínculos entre los impuestos, el comercio y las finanzas responsables. 1ª ed. Buenos Aires. P. 35.

²¹ Gracia, Francisco. 2009. Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición. Valencia. P. 103.

también, servir de guía durante el proceso de negociación que lleven a cabo diferentes países.

El primer Modelo de Convenio para eliminar los supuestos de doble imposición en materia de impuestos fue en el año 1929. En dicho Modelo, según Serrani:

“el país de origen de la renta (fuente) debía eliminar su tributación sobre ciertas rentas y el otro país (residencia) adquiriría potestad plena para gravar la totalidad de la misma”.

Lo anterior quiere decir, que el país de la fuente transfiere su poder de tributación al país de la residencia, para que de esta forma se elimine la doble imposición, se considera que, en este punto, se ve evidenciado la presencia de los países europeos en la Sociedad de Naciones, que por ende, la mayoría de estos contaba con un criterio de sujeción de residencia.

Tiempo después, en 1943 en México, se redactó un segundo Modelo de Convenio, conocido como Modelo de México, el cual contó con la colaboración de varios países de Latinoamérica, es, por esta razón, que el principio de la fuente tiene una preponderancia mayor. Asimismo, en 1946 el borrador de México fue revisado y el Comité de Asuntos Fiscales de la Sociedad de Naciones realizó el borrador de Londres, otro Modelo de Convenio que atribuía más potestades tributarias a los países de residencia²², delimitando, de esta manera, la tributación de los países de la fuente, esto se debe porque se contó con una participación de países europeos, lo cual es reflejado en su texto.²³ Hasta este momento, ninguno de los tres modelos que existían había sido aceptado de forma unánime, y a raíz de ahí surgieron dos posiciones claves, la primera de ellas, es la de los países en desarrollo con primacía al principio de la fuente a la hora de aplicar los impuestos, es decir, prima el país donde se origina la riqueza o donde se encuentran los

²² Peragón, Luis. Op cit note No 19. P. 144.

²³ Chiri, Isabel. Op cit note No 13. P. 16

bienes, mientras que por otro lado, los países desarrollados tienen preferencia al principio de residencia.²⁴

En el estudio sobre el Análisis comparativo de los Modelos de Convenio de Doble Tributación en materia de comercio de servicios profesionales, se reafirma lo dicho previamente:

“Tras la creación de la ONU en 1945, en el ámbito del Consejo Económico y Social se conformó la tarea de redactar un nuevo modelo de CDI. No se logró prepararlo en la forma proyectada y solo pudo obtenerse una resolución en la que se marcó las diferencias entre los países desarrollados y los en vías de desarrollo sobre el tema”²⁵.

Es, por esta razón, que en 1956 se creó el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación Económica Europea, en adelante OCEE²⁶, la cual tuvo la tarea de estudiar los problemas relacionados con los supuestos de doble imposición, plantear qué impuestos deberían formar parte del Convenio, estandarizar los conceptos claves y analizar los métodos de eliminación de la doble imposición, es por esta razón, que se retomó el primer modelo bilateral realizado por la Liga de las Naciones, el cual dio origen a los Modelos de Convenios de México y Londres.

²⁴ Serrani, Esteban. Op cit note No 20. P. 37.

²⁵ Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI). 2012. Análisis comparativo de los Modelos de Convenio de Doble Tributación en materia de comercio de servicios profesionales. Montevideo. Recuperado en:
http://www.aladi.org/biblioteca/Publicaciones/ALADI/Secretaria_General/SEC_Estudios/202Rev1_tapa.pdf

²⁶ Briceño, Martha. 2010. La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación en las jurisdicciones iberoamericanas. Buenos Aires. P.7. Recuperado en:
http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CDIQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.consejodeestado.gov.co%2Fpublicaciones%2FConferencia%2520Interpretaci%25C3%25B3n%2520de%2520los%2520Tratados%2520para%2520Evitar%2520la%2520Doble%2520Imposici%25C3%25B3n%2520Dra%2520Martha%2520Teresa%2520Brice%25C3%25B1o%2520Consejo%2520de%2520Estado.doc&ei=1Jq0U7ODKc2jqAbd_4HADg&usg=AFQjCNE1-lsf4e2CZq--lw6fdC2oM6Ch0A&sig2=OqZyuf5AKoGUKRZI7BzeiQ.

Entre los años 1956 y 1963, el Comité Fiscal se ocupó de la elaboración de Convención sobre la doble imposición a la renta y al capital que fue publicado en 1963.²⁷ Y es en 1961, que la OCEE se reorganizó y se convirtió en lo que hoy es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

En 1973, el Comité inició labores de revisión del esquema de Convenciones que se había realizado en 1963, que culminó en la publicación del primer borrador del “Modelo de Convenio sobre la Renta y el patrimonio”, este Modelo asegura que el país de la fuente reducirá el Impuesto pagado sobre la Renta generada localmente y que el país de residencia proporcionará un crédito de impuesto o una exención en la renta por parte de los impuestos que sean pagados al país de la fuente.²⁸

De igual manera, en 1971 el Comité Fiscal de la OCDE, se denominó en el “Comité de Asuntos Fiscales”, con su reorganización empezaron a formar partes países no europeos como Estados Unidos y Canadá.²⁹

El Modelo de la OCDE fue publicado en 1980, concebido para negociaciones entre países industrializados, favoreciendo de esta manera a los países exportadores de capital sobre aquellos que importan. Isabel Chiri considera que la mayoría de las disposiciones del Modelo de la OCDE están orientadas a que el país de la fuente sea el que soporte un mayor sacrificio o renuncia de la imposición. (2012, p 14)

Por otro lado, por la Resolución número 1273 de 1963 del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, creó un Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados desarrollados y en vía de desarrollo, dicho grupo tiempo después pasó a llamarse Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria, el cual tenía como principal objetivo facilitar los

²⁷ Torrealba Navas. 2014. Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera Edición Costarricense. Editorial Jurídica Continental. P. 62

²⁸ *Ibíd.*

²⁹ Peragón, Luis. Op cit note No. 19. P. 148.

medios para que se puedan llevar a cabo convenios fiscales bilaterales entre países desarrollados y en vía de desarrollo. En el año 2004, este grupo pasó a llamarse Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria. Y el resultado de esto es el Modelo de Convenio de la ONU de 1980, en donde existe una prevalencia del país de la fuente.³⁰

La labor principal del Comité de Asuntos Fiscales ha sido la de estar en constante evolución estudiando los Modelos de Convenios, esto debido a los cambios económicos que se presentan en el mundo, es decir, logran adaptarse a los cambios de las estructuras tributarias. Es, por esta razón, que en 1991 se adoptó el concepto de Modelo de Convenio ambulatorio³¹, pensando que la revisión del Modelo y sus comentarios debían ser un trabajo en permanente proceso, por lo que se tomó la decisión de publicar periódicamente modificaciones, sin tener una versión final completa para ser publicada, es por esto que constantemente se publican diversas modificaciones para estar actualizándose. Asimismo, es este año cuando se publica el Modelo de Convenio que predominó y el cual ha tenido constantes modificaciones en donde es reflejado los intereses de los países desarrollados.³²

Los Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición más difundidos en el ámbito internacional son los de la OCDE, cuya última versión es del 2010 y el de la ONU, cuya última versión es la de 2011. El alcance que ha alcanzado los Modelos de Convenio es enorme, ha tenido una repercusión en la negociación, interpretación y aplicación de los CDIs.

La importancia del Modelo de la OCDE, no se basa únicamente en que los países miembros son las potencias económicas más desarrolladas del mundo, sino que además, los países no miembros, siguen los lineamientos de la OCDE, a efectos de llegar a formar parte de esta gran organización, como es el caso de Costa Rica

³⁰ García, Francisco. Op cit note No 21. P. 105.

³¹ Chiri, Isabel. Op cit note No. 13 P. 24.

³² Serrani, Esteban. Op cit note No 20. P. 37.

A pesar de tener la misma estructura y articulado, ambos Modelos presentan diferencias sustanciales vinculadas con la realidad económica de los países a los que se dirigen. El Modelo de la OCDE es utilizado para negociaciones entre países industrializados y principalmente exportadores de capital, esto quiere decir que son países que cuentan con un sistema de renta mundial, en donde no importa en dónde se localicen los capitales, la tasa efectiva de impuesto que se pagarán en el país de residencia será la misma.³³ En otras palabras, la mayoría de las disposiciones del Modelo de la OCDE están orientadas a que sea el país de la fuente, es decir, el país a donde se destina la inversión, el que soporte un mayor sacrificio o renuncia a la imposición. Es este Modelo el que se ha venido usando como documento de referencia en negociaciones internacionales en países miembros y no miembros de la OCDE, así como también, sirvió de base para el Modelo de la ONU.³⁴

En ese orden de ideas, el Modelo de la ONU es pensado para servir como base en negociaciones entre países desarrollados o en vía de desarrollo, lo que quiere decir que prevalece el criterio de la fuente, es decir, el sistema de territorialidad, en donde lo que se busca es un mayor grado de imposición en el Estado donde se localiza la renta. Este Modelo ha estado durante años vinculado a los países de Latinoamérica. La preferencia del criterio de la fuente al criterio de la renta mundial ha sido la causa de las negociaciones de un CDI.³⁵

Con respecto de los Comentarios de los Modelos de Convenios, el autor Francisco García se ha referido al respecto:

[...] los Comentarios al Modelo de convenio constituyen una herramienta útil para determinar, en ocasiones, el significado que debe otorgársele a los conceptos utilizados por el Modelo de Convenio – y por ende, por los propios y singulares Convenios fiscales internacionales-. Sin embargo, los

³³ Luna, Rafael. Op cit note No 5

³⁴ Chiri, Isabel. Op cit note No. 13. P. 15

³⁵ García, Francisco. Op cit note No 21. P. 107.

Comentarios en particular contienen apreciaciones y contenidos de muy variada finalidad y contenido, tales como ejemplo, aclaraciones, manifestaciones de la divergencia existente a nivel internacional sobre la aplicación de una regla, su significado o sus efectos [...]

Es claro el reconocimiento mundial de las disposiciones del Modelo de Convenio de la OCDE y la incorporación a la mayoría de acuerdos bilaterales ha contribuido a convertir los Comentarios a los artículos en una guía ampliamente aceptada y difundida a nivel mundial.

Adrián Torrealba reafirma lo establecido anteriormente, puesto que considera lo siguiente:

*“Según la doctrina más relevante, tanto el Modelo de la OCDE, como su comentario deben ser considerados soft law. Con dicho término se identifican en el campo internacional a los hechos y actos, los principios y las normas sociales y éticas que tienen por objeto relaciones internacionales y que no son considerados fuente de derecho conforme el art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia”.*³⁶

Si bien es cierto, los Modelos de Convenio no cuentan con carácter vinculante, su implementación a nivel mundial es inigualable, y esto se confirma en la introducción de la Convención Modelo de la OCDE, puesto que establece que, tanto el Modelo como el comentario no son instrumentos jurídicos vinculantes. No obstante, las Recomendaciones del Consejo de la OCDE si son vinculantes para los Estados miembros en virtud del artículo 5, inciso b).

³⁶ Torrealba Navas. Op cit note No 27. P. 63

1.2. MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1.2.1 Estructura y Aplicación de los Convenios bilaterales para evitar la Doble Imposición.

Como se ha mencionado previamente, existen dos Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición, el Modelo de la ONU y el Modelo por excelencia reconocido internacionalmente es el de la OCDE.

El éxito de ambos Modelos es innegable, sin embargo, cada país puede optar por sus propios modelos, pero estos son aceptados mundialmente y son vistos de manera favorable a nivel internacional.

El contenido principal de un CDI es el siguiente: Un primer bloque, en donde se desarrolla la cobertura, alcance y efecto legal, que abarca los primeros artículos, es decir, los artículos introductorios. Los dos países que negocian un CDI son llamados “Estados contratantes” y se encuentra regulado en el artículo 1 denominado “Personas Comprendidas”.

El artículo segundo establece los impuestos comprendidos entre ambas partes, los cuales serán cubiertos por el CDI. El Modelo de la OCDE toma en cuenta en este apartado los tributos a las ganancias y capital impuesto por el Estado contratante y el impuesto al patrimonio. Mientras que el Modelo de la ONU establece que queda a criterio opcional de las partes que negocien el Convenio el impuesto al capital.

Por otro lado, para aplicar la potestad en la jurisdicción de la residencia el país debe proveer reglas que clasifiquen a personas físicas y jurídicas como residentes, en los Modelos de Convenios este tema de la residencia se encuentra en el artículo 4. En primer lugar, la residencia de las personas físicas se encuentra determinada por una serie amplia de hechos y circunstancias, sin embargo,

cuando no es sencillo definir la residencia, algunos países determinan las siguientes características como “criterios de desempate” para considerarlos residentes en su país, entre las que se encuentran:

- a) dicha persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición, si tuviera un vivienda en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que se mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que se conoce como centro de intereses vitales,
- b) si no pudiera determinarse en Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente,
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional,
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo. No se puede tener residencia en dos países al mismo tiempo, esto se tiene que establecer en el CDI.

Hay países que establecen un sistema más arbitrario, relacionado con la cantidad de días en que la persona tenga presencia en el país, así, se va a determinar su residencia, la regla general es cuando la persona esté presente 183 días de un año, este sistema es un poco complicado, puesto que es muy difícil controlar la entrada y salida de las personas.

Con respecto de la residencia de las personas jurídicas es determinado por el lugar de incorporación o por el lugar donde se lleve a cabo la administración efectiva. En el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, un residente de un Estado contratante es una persona que deberá tributar en ese país por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. El apartado segundo del presente artículo prevé una serie de reglas de

desempate, la primera de ellas es el lugar donde la persona tiene su hogar permanente, la segunda es donde la persona tenga el centro de intereses vitales, la siguiente es el lugar donde trabaja habitualmente y la última es el lugar de su ciudadanía. Si estas reglas no son suficientes, le corresponde a las autoridades fiscales competentes resolverán el caso. Con respecto de las personas jurídicas, el Modelo de Convenio concluye que la entidad será residente del país en donde se lleve a cabo su administración efectiva.

Al hacer mención del concepto de residente, es importante tomar en cuenta los casos como Costa Rica, cuando la tributación se basa en gravar la renta que tiene fuente en su país, en donde se espera que el país de la residencia provea un alivio para evitar la doble tributación. Los CDIs típicamente establecen que el país de la fuente debe limitar la tasa de retención impositiva en ciertas rentas y no debe gravar valor alguno en otras.

Marcelo Gutiérrez considera que el concepto de fuente está poco desarrollado en la literatura fiscal y en las legislaciones tributarias domésticas. No se cuenta con reglas precisas para determinar la jurisdicción de la fuente, especialmente lo referente a lo beneficios empresariales.

En el caso de Costa Rica el desarrollo normativo de la territorialidad encuentra su fundamento en tres normas específicas³⁷, antes de analizarlas, es importante tener claro el concepto de fuente costarricense:

“El concepto de “fuente costarricense” se refiere a que el derecho a obtener una renta se debe generar dentro del territorio costarricense o estrechamente ligado a la estructura económica del país [...] lo importante es que el servicio sea prestado y que el servicio sea prestado y que el

³⁷ Ley del Impuesto sobre la Renta. 2008. Investigaciones Jurídicas. SA. San José, Costa Rica. Artículos 1,2 y 5

*capital utilizado o el bien esté situado en el país. Por lo que no es relevante el que la fuente de pago provenga de fuera del país [...]*³⁸

De lo anterior, se puede extraer que la imposición sobre la renta en Costa Rica se basa en el criterio de territorialidad en sentido estricto, puesto que el concepto de territorialidad en sentido amplio, abarca el criterio de residencia o renta mundial.

El fundamento normativo de la territorialidad se encuentra establecido en la Ley de Impuesto sobre Renta, en adelante LISR, la primera de ella es el artículo 1, en donde se establece que la sujeción del ingreso se da única y exclusivamente de rentas de fuente costarricense, es a esto lo que se considera criterio de territorialidad. El segundo numeral de la LISR establece que son contribuyentes, aquellas empresas que realicen actividades de carácter lucrativo en el país.

Y por último, el artículo 5 hace mención a la renta bruta de las personas domiciliadas en el país, la cual estará formada por el total de ingresos percibidos o devengados durante el período fiscal, proveniente de cualquier fuente costarricense.

En la práctica se ha podido observar cómo nuestros tribunales han hecho una interpretación extensiva de la ley con respecto del criterio de territorialidad, al punto de no reconocerlo y tomando como referencia el principio de legalidad y seguridad jurídica. Pasando por alto, al artículo 6 inciso ch) del LISR, la cual excluye de la imposición las rentas que se localicen en el exterior.

A continuación, se procede a explicar la sentencia 482-05 de la Sección II del Tribunal Contencioso Administrativo, en adelante TCA, en la cual, se le llama la atención a la DGT, por hacer distinciones donde la ley no las establece, por considerar que los ingresos que se obtienen de la compra de mercancías que realiza una empresa costarricense en el exterior, sin que dicha mercancía ingrese

³⁸ Torrealba, Navas. Op cit note No 27. P 204

al territorio nacional, se encuentran afectos al impuesto sobre las utilidades y al impuesto sobre la distribución de la renta disponible.

La DGT considera lo siguiente:

*“... el hecho de que, directamente, desde la sede de cualesquiera de las empresas extranjeras, una vez pactada la compraventa de los productos con su representada, aquellos sean remitidos al país de destino, **no le resta el carácter de territorial a las rentas que se generarán, producto del hecho de que las actividades generadoras de esas rentas, han sido realizadas en nuestro país por su representada, siendo este hecho el que les imprime el carácter de territorialidad** y por ende, las hace que estén afectas al impuesto; es decir, son el producto de la actividad empresarial de la consultante desde nuestro país y por la cual, obtendrá un ingreso [...] lo único diferente que tienen, es que los productos que su representada comprará a empresas del grupo a que todas pertenecen para vender fuera del territorio nacional, no ingresarán a nuestro país, [...]”* (El subrayado no es del original)³⁹

En este sentido, se observa la interpretación extensiva que se realiza con respecto al criterio de territorialidad y es ahí en donde el TCA anula la resolución No 105-P-2001 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, el cual confirma la resolución No 703 de la Dirección General de Tributación Directa, por lo que se le da la razón a la empresa costarricense, y no se somete a tributación en el territorio nacional.

³⁹ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia N°482-05, de las once horas diez minutos del veintiuno de octubre de dos mil cinco.

Por otro lado, en la resolución, la posición del TCA es la siguiente:

“[...] se deriva de una interpretación administrativa en violación al artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al principio de legalidad que rige la materia tributaria. El legislador no hizo distinción en cuanto a la calidad del sujeto, de su actividad, ni a su residencia, y simplemente, en uso de sus potestades, excluyó en forma expresa, de las rentas gravables, -o del concepto de fuente costarricense-, el supuesto del artículo 6 inciso ch). [...] En el caso de Schneider Centroamericana Limitada, en Costa Rica se realiza la venta, se confecciona la factura y se cobra, pero la mercancía nunca ingresa al territorio nacional; ella se limita a realizar y cobrar sus ventas. Distinta es la hipótesis las empresas que no hacen contratos o convenios a nombre propio, sino que brindan a terceros labores de facturación, contabilidad o coordinación, porque aquí la renta deriva de un contrato de servicios y serían ingresos de fuente costarricense”. (El subrayado no es del original)⁴⁰

Si bien es cierto, en esta resolución se puede observar cómo se interpreta la ley de una forma diferente a la que el legislador la estableció. Haciendo una interpretación extensiva del concepto de la territorialidad.

Por otro lado, de acuerdo con el comentario del artículo cuarto del Modelo de la OCDE, referente a la residencia, se establece que el concepto de residente de un Estado contratante cumple diversas funciones, entre las que se encuentran: determinar el ámbito de sujeción de un CDI, resolver casos de doble imposición como consecuencia de la doble residencia y por último, sirve para resolver casos en que la doble imposición resulte del gravamen en Estado de residencia y de la fuente.

⁴⁰ Op cit note No 39.

Los Convenios de Doble Imposición que siguen el Modelo de la OCDE limitan severamente el ejercicio de la jurisdicción de la fuente. Por el contrario, el Modelo de la ONU coloca muy pocas limitaciones a la jurisdicción de la fuente.

Un segundo bloque abarca los artículos 3, 5, 7 en el cual en el primero de los numerales se desarrollan las definiciones generales usadas en el CDI. Asimismo, en el artículo séptimo se establecen que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.

Al hacer mención de lo que es un establecimiento permanente, su definición se encuentra generalmente, en el artículo 5 de los Modelos de Convenios, en donde se determina que es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. También, se toma en cuenta lo que el término comprende, como lo son: a) las sedes de dirección, b) las sucursales, c) las oficinas, d) las fábricas, e) los talleres y f) las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de exploración o extracción de recursos naturales, g) una obra o proyecto de construcción si su duración excede los doce meses.

Asimismo, se determina lo que no se considera establecimiento permanente, como lo son:

- a) la utilización de instalaciones con el fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa,
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas,
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa,
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar

- bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa,
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio,
 - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados del a) al e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

La definición de establecimiento permanente, también, incluye al agente dependiente que actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la empresa. El Modelo de Convenio de la ONU tiene una definición más extensa de lo que se denomina Establecimiento Permanente que incluye agentes dependientes que mantienen un stock de bienes los cuales distribuyen en nombre de la empresa principal.

Un tercer bloque es aquel que comprende las reglas de distribución de la potestad tributaria entre los Estados en materia de rentas, que abarca desde el artículo 6 al 21, en el cual se pueden diferenciar aquellas rentas que limitan completamente la potestad tributaria de uno de los Estados y la reconocen sólo a favor de otro o, por el contrario, las que se distribuyen entre ambos Estados.

“Las reglas de distribución que delimitan la potestad impositiva sólo a favor de uno de los Estados (usualmente a favor del Estado de residencia) son reconocidas por el uso de la frase “solo deben ser gravadas”, mientras que las reglas que distribuyen la potestad tributaria entre ambos Estados son reconocidos por el uso de la frase “pueden ser gravadas”

Entre las reglas de distribución de la potestad tributaria, se encuentran las rentas inmobiliarias, puesto que todos los países buscan retener el derecho de gravar las rentas provenientes de la venta de bienes inmuebles, así es establecido en el

artículo 6 de ambos Modelos de Convenios. Por lo que le corresponde al Estado en donde este situado el bien gravar los ingresos por concepto de bienes raíces.

En el comentario del artículo 6 de la Convención Modelo de la OCDE se indica que lo anterior se debe, por el hecho de que siempre hay una relación económica muy estrecha entre la fuente de ese ingreso y el país de la fuente.

Asimismo, en este bloque se toma en cuenta las empresas asociadas, el tratamiento fiscal que se le da a los dividendos, intereses, cánones, en este aspecto, el artículo 13 del Modelo de la OCDE se refiere a las ganancias de capital, en donde se determina que las ganancias de capital que no fueran atribuibles a un establecimiento permanente o derivadas de la venta de bienes inmuebles, serán sujetas a impuestos exclusivamente en el país de la residencia. De igual forma se establece en el artículo 21, en donde se prevé que la potestad tributaria sobre otras rentas no contenidas en ningún artículo del CDI será del país de la residencia.

Un cuarto bloque, el cual trata sobre los métodos para eliminar la doble imposición jurídica, aplicable a cada Estado contratante, regulado en el artículo 23 del Modelo de Convenio, el cual prevé dos versiones. El artículo 23A para los Estados que emplean el método de exención y artículo 23B para los Estados que emplean el método del crédito del impuesto.

Adrián Torrealba considera que para evitar las consecuencias negativas de la doble imposición, los Estados normalmente adoptan dos soluciones diversas:

“1. Algunos países utilizan el método del crédito de impuesto, garantizando la deducción de los impuestos pagados en el extranjero del débito que corresponde abonar en el Estado de residencia.

2. Otros Países adoptan el método de la exención que consiste en excluir del impuesto a las rentas de fuente extranjera”.

El Comité Fiscal de la OCDE no establece ninguna preferencia entre la utilización entre estos métodos.

A esto, le siguen, un bloque de artículos que toman en cuenta las disposiciones finales, como lo son: el principio a la no discriminación, procedimiento amistoso e intercambio a la información. Si bien es cierto, es importante conocer estas cláusulas, éstas no serán objeto de análisis, porque no inciden en el desarrollo del trabajo, pues su aplicación es independiente del sistema que se tenga.

El artículo referente a la no discriminación en ambos Modelos de Convenio establece que los nacionales de un Estado no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometido los nacionales de ese otro Estado que se encuentre en las mismas condiciones. Así también, se determina que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante serán considerado de la misma manera que las empresas de ese otro Estado, donde se encuentre los primeros.

De igual manera, el artículo 25 de ambas Convenciones Modelos establece el procedimiento amistoso para resolver los conflictos que pudieran presentarse entre los Estados, en el momento de la aplicación del CDI. Este apartado, además de resolver una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio, también puede resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación de éste. En el Modelo de la OCDE se establece que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican una imposición que no se encuentre sujeta a las disposiciones del CDI, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente. Lo anterior, es una distinción del Modelo de la OCDE, sin embargo cabe la posibilidad que por la legislación doméstica cualquier Estado lo pueda hacer.

Por último, el artículo 26 de la Convención Modelo de Naciones Unidas y de la OCDE, establece la cláusula de intercambio de información, para la aplicación efectiva de las disposiciones del Convenio o del Derecho interno de ambos Estados relativos a los impuestos que comprende el CDI.

Y por último, se establece lo concerniente a los protocolos, junto al CDI se prevé la estipulación de protocolos anexos, en el cual se encuentra el intercambio de comunicaciones por las que normalmente se formaliza los resultados de las discusiones y supuestos a los que se refiere solo a uno de los Estados contratantes, que por diversas razones se considera menester excluirlas del Convenio.⁴¹

1.2.2 Objetos y Consecuencias de los CDIs

El fin que persiguen los CDIs son diversos, entre los que se encuentran los siguientes:

a) Prevención de la doble imposición jurídica

Sin lugar a dudas, es el principal objetivo que persiguen los Convenios, puesto que es muy frecuente que en los países desarrollados tiendan a gravar a sus residentes y estos se vean afectados por el pago de una doble tributación. Y si bien es cierto, los países de forma unilateral adoptan mecanismos que ayudan a combatir que se produzca la doble imposición, como lo son los métodos de exención o de imputación, aplicables a las rentas de fuente extranjera. Sin embargo, como se mencionó previamente las medidas unilaterales no siempre son una buena idea, por lo que es ahí en donde entra en juego los CDIs.

⁴¹ Torrealba Navas. Op. cit note No. 27

b) Facilitación la inversión extranjera y el comercio internacional

La existencia de cualquier tipo de incertidumbre genera un problema para los inversores extranjeros, por lo que a través de la facilitación del comercio internacional, se eliminan o reducen los impedimentos fiscales al comercio y la inversión transfronteriza, lo que permite que se pueda traer grandes beneficios para un país en vía desarrollo, como lo son: aumento en los ingresos, mayor crecimiento económico, transferencia de conocimientos y habilidades, construcción de infraestructura, aumento del empleo y niveles de vida más altos. Para lograr lo anterior, es necesario que se reduzca la excesiva imposición en la fuente, los CDIs pueden ayudar a garantizar que la imposición excesiva en el país de la fuente, que es donde se concentra la inversión, no proporcione un obstáculo para los inversionistas y las actividades transfronterizas.⁴²

c) Prevención de la evasión fiscal

Este tema, sin lugar a dudas, es de los aspectos más importantes si de fiscalidad internacional se habla. El incremento de la movilidad de capitales, la existencia de diferencias entre las normativas fiscales de los países y las dificultades para que los países logren intercambiar información tributaria sobre las actividades económicas de sus residentes constituyen un reto que sustenta la evasión tributaria.⁴³ Es, por esta razón, que a través de un CDI se eliminan los obstáculos de las actividades transfronterizas, para esto hay que tomar en cuenta las normas fiscales con las que cuenta un Estado, ya que éstas pueden llegar a ser discriminatorias para la inversión extranjera, es decir, sería difícil que una empresa extranjera lleve a cabo la realización de un negocio en un país para competir con una empresa local, si la tasa de impuestos que se le atribuye a la empresa

⁴² Pickering, Ariane. 2013. Why Negotiate Tax Treaties. *Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries*.

⁴³ *Ibidem*

extranjera es mucho más elevada que los impuestos que se le aplican a una empresa local que está llevando a cabo a las mismas actividades.⁴⁴

1.2.3 Razones que llevan a los países a negociar un CDI

Un aspecto importante, en este tema, es conocer los motivos que llevan a los países a suscribir un CDI. La importancia de cada una de éstas puede ser diferente en cada situación, y van a depender de si el país es exportador o importador de capital, es decir, si se está en presencia de un país desarrollado o en vía de desarrollo, además de la situación económica y política del país y su relación con el país que va a negociar.

Los CDIs suscritos entre los países desarrollados comenzaron a negociarse en las últimas décadas, principalmente, lo que respecta de las economías en desarrollo. Así las cosas, se ha observado un fuerte crecimiento de la inversión extranjera directa, que afecta a las economías de los países desarrollados y en vía de desarrollo.

Es importante, tener en cuenta que no por ser un país territorial, se tiene que renunciar a tener un CDI, pues como se explicará más adelante resulta beneficioso para el país que lo suscribe contar con éste.

Desde la perspectiva de un país no miembro de la OCDE, o mejor dicho, un país con una economía en desarrollo, el interés en suscribir un CDI es mucho mayor, pues éste representa un instrumento que podría asegurar una asignación de las potestades tributarias.

⁴⁴ Jiménez, Jorge. 2012. Fiscalidad internacional latinoamericana. Elementos metodológicos para su entendimiento. Recuperado en: https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/174/Becarios_172.pdf

Asimismo, la razón que motiva a dos países en vía de desarrollo a negociar un CDI es porque éste puede llegar a ser una herramienta valiosa en la prevención de la evasión fiscal, si bien es cierto, puede haber poca inversión en el extranjero por parte de sus residentes y buscarían por medio del Convenio atraerla.⁴⁵

La estructura vigente de los CDIs tiende a establecer una ventaja a favor de la imposición basada en la residencia para muchos tipos de renta, es, por esta razón, que los países en vía de desarrollo, interesados en atraer inversión extranjera directa, al suscribir un CDI se ven obligados a establecer determinados límites sobre los gravámenes aplicables a determinadas tipos de rentas y, en algunos casos, se ven obligados a renunciar a la imposición sobre las rentas activas, lo que implica un sacrificio de ingresos para estos países.

Dicho lo anterior, una recopilación de razones que motivan a los países por suscribir CDIs se presentan a continuación, éstas se dividen de acuerdo con las economías con la que cuente el país.

1.2.3.1 Los CDIs desde el punto de vista de las economías receptoras de Inversión Extranjera Directa.

Como se mencionó previamente, un país por tener un criterio de territorialidad no se ve obligado por renunciar a tener una red de Convenios, pues los beneficios que estos pueden traer son múltiples, entre los que se encuentran:

- a) Eliminación de la doble imposición, para eso los países usan ciertas reglas de desempate, como los vistos previamente, los cuales ayudan a las legislaciones internas de los países que suscriben el Convenio a evitar el conflicto producto de la doble imposición.

⁴⁵ United Nations. 2013 United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. ITC

- b) Elimina la incertidumbre del inversor extranjero sobre cuál será el gravamen de sus rentas de fuente extranjera en el momento de la repatriación. Se considera que los CDIs actúan como una señal de compromiso con la existencia de un entorno favorable a la inversión extranjera. Y de ésta manera proporcionan seguridad y simplicidad, una de las principales formas en que un país en vía de desarrollo puede atraer inversión extranjera es asegurando que el entorno fiscal para los inversionistas es claro, transparente y seguro. Los CDIs pueden ayudar a lograr esto, mediante el establecimiento de reglas reconocidas y ampliamente adoptadas para la asignación de derechos de imposición sobre los diferentes tipos de ingresos y para la determinación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o en el trato entre empresas relacionadas.
- c) Una tercera razón por la que los países negocian un CDI es para prevenir la evasión fiscal a través de intercambio de información, sin embargo la realidad nos indica que no hay necesidad de suscribir un CDI para tener un acuerdo de intercambio de información. De igual manera, una forma de hacerle frente a la evasión fiscal es mejorando la coordinación y la cooperación entre las administraciones tributarias,⁴⁶ a través del intercambio de información, las administraciones tributarias son capaces de ayudarse mutuamente en la recaudación de impuestos para garantizar la correcta aplicación de los CDIs.
- d) Asignación de potestades tributarias entre los países que suscriben un CDI, Según el artículo *Why Negotiate Tax Treaties*, los CDIs entre dos países desarrollados, donde los flujos de capital se podrían considerar que son iguales, encuentra su razón de ser, porque proporciona beneficios para ambos países, tales como: la eliminación de los obstáculos fiscales a la inversión extranjera y la prevención de la evasión fiscal esto es así, porque cualquier reducción de imposición en la fuente es compensada por el aumento de los impuestos en la residencia. (2013, p. 4) Es decir se produce

⁴⁶ Chiri, Isabel. Op cit note No 13 p.15,

una simetría entre los beneficios que se presentan y los costos que se generan.

Por otro lado, llama la atención la suscripción de Convenios cuando uno de los países tiene una economía desarrollada y el otro país una economía en desarrollo porque se podría considerar que hay una desventaja evidente al momento de negociar, sin embargo los CDIs entre este tipo de países permiten promover el flujo de inversiones para el desarrollo económico, especialmente si se establece un trato fiscal favorable por parte del país de la fuente.

Luis Peragón confirma la teoría anterior y considera que *“Al asignar potestades tributarias entre ambos Estados, los CDIs tratan de restaurar las posibilidades de gravamen de la jurisdicción de residencia del inversor extranjero, bien mediante la limitación de las potestades tributarias del país de la fuente o mediante su eliminación, ya que los CDIs establecen unos tipos impositivos máximos que el país de la fuente puede aplicar sobre las rentas pasivas (dividendos, intereses y regalías)”*⁴⁷

- e) Para el mantenimiento de beneficios fiscales nacionales, uno de los beneficios más importantes que pueden estar disponibles para los países en desarrollo en virtud de un CDI, es lo que se conoce como *“tax sparing”*, es cuando un país le otorga un crédito fiscal al otro país por el impuesto que se ha reducido o se ha dejado de percibir, de conformidad con los incentivos fiscales previstos en el país de la fuente. Muchos países en vía de desarrollo tratan de atraer la inversión extranjera a través de incentivos fiscales, como por ejemplo, con concesiones fiscales sobre ingresos derivados de la inversión en ciertas industrias o en ciertas regiones en las que el país desea fomentar el desarrollo. Los beneficios de estos incentivos, se pueden perder si la renta se grava en el país de residencia del contribuyente.⁴⁸

⁴⁷ Peragón, Luis. Op cit note No 19. P. 123

⁴⁸ Pickering, Ariane. Op cit note No 42 p 15

- f) Las razones políticas⁴⁹ pueden influir en la decisión de un país para llevar a cabo los CDIs, alguna de éstas son:
- Para enviar un mensaje a los posibles inversores de que es un Estado interesado en formar parte de la comunidad internacional, y de esta forma adoptar normas fiscales internacionales ampliamente aceptadas, como lo son las normas para el intercambio de información.
 - Como forma de mejorar las relaciones bilaterales o para fomentar las relaciones diplomáticas o de otro tipo con el otro país.
 - Una tercera razón política por la que un país se encuentra motivado para realizar un CDI con otro país es para fortalecer los lazos diplomáticos, comerciales y económicos regionales.
 - Para cumplir con las obligaciones internacionales por ejemplo, en virtud de acuerdos económicos regionales.
 - Para responder a presiones internacionales

1.2.3.2 Los CDIs desde el punto de vista de las economías desarrolladas

En esta ocasión, corresponde analizar el porqué los países desarrollados, es decir, los países cuyas economías son desarrolladas suscriben CDIs. Las razones se enumeran a continuación:

- a) Prevención de la doble imposición, pero ésta puede llegar a ser eliminada de manera unilateral.
- b) Precaver la evasión fiscal, además de las cláusulas de intercambio de información contenidas en los CDIs, se hace mención a lo que es “*treaty shopping*” como un instrumento anti evasión utilizado por los CDIs, el cual permite prevenir que una empresa no residente en ninguno de los Estados

⁴⁹ Pickering, Ariane. Op cit note No 42 p 15

que suscriben el CDI pueda acceder a los beneficios que en éste se presenten.

- c) Traslado de ingresos fiscales desde las economías en desarrollo a las desarrolladas, durante la negociación de los CDIs los países de residencia tratan de reducir los tipos de retención aplicable por los países de la fuente, lo que provoca dos cosas en el país de la residencia, menores créditos fiscales y ayuda al incremento de la recaudación tributaria. Es decir, una de las principales razones por la que los países desarrollados negocian un CDI es porque, a través de, éste pueden obtener tarifas reducidas en el Estado con el que lo están suscribiendo.

Una vez abordado lo que es la doble tributación, los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición y las principales razones por la que un país negocia este tipo de Acuerdos, se procederá a explicar el criterio de la fuente en ambos Modelos de Convenio, para que de esta manera se tome en cuenta la importancia de suscribir convenios para un país territorial como es Costa Rica, dejando de lado la premisa que sólo los CDIs encuentran su razón de ser en países que tienen el criterio de sujeción de renta mundial.

Capítulo II

LA DOBLE IMPOSICIÓN POR DIVERGENCIA EN LOS CRITERIOS PARA DEFINIR LA FUENTE Y LA RESIDENCIA

En el presente capítulo, no se abordará nuevamente la estructura y aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición, sino que se estudiará detalladamente los artículos establecidos en la Convención Modelo de la ONU y de la OCDE, pero esta vez desde el enfoque de los impuestos a gravar en cada uno de los Modelos. Asimismo, se analizará las diferencias existentes en relación con la forma en cómo se gravan los impuestos en cada una de las Convenciones Modelos y la razón que los llevan a gravar de esta manera, es decir, el fin que están persiguiendo. Para que de esta forma se entienda cuándo prevalece el criterio de la fuente y cómo se protege así al país territorial.

2.1 ARTÍCULO 3 – DEFINICIONES GENERALES –

El artículo 3 tanto del Modelo de la ONU, como del Modelo de la OCDE contienen algunas definiciones generales necesarias para interpretar los términos utilizados en los CDIs. No obstante, las definiciones de “residencia” y “establecimiento permanente” se definen respectivamente en los artículos 4 y 5 de los CDIs. La diferencia que presentan estos dos Modelos de Convenios, es que el de la OCDE se define los términos “empresa” y “actividad económica “ o “negocio”, en los incisos c) y h) respectivamente. El fin que ha tenido la incorporación de estas dos expresiones, es evitar que los términos se interpreten de forma restrictiva que permitan la exclusión de la realización de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente. Asimismo, en el comentario al artículo en la Convención Modelo de la OCDE se establece que queda a disposición de los Estados contratantes acordar bilateralmente la inclusión o no de estas definiciones.

La razón de ser de lo anterior, es que en el año 2000, el Modelo de la OCDE suprimió de su articulado el numeral 14, relativo a los servicios personales independientes, puesto que consideraba que no existían diferencias notorias entre

los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14, o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto conforme al artículo 7 o al 14. Además que no estaba claro qué actividades contemplaba el artículo 7 y cuáles el 14.

La consecuencia de la eliminación del numeral 14 incide en los artículos 3, 5, 7 del Modelo de la OCDE. En el artículo 3, como se mencionó previamente, se definen las expresiones “empresa” y “actividad económica”. Lo que no sucede en el Modelo de la ONU, pues en ésta se mantiene vigente el artículo 14, por lo que no es necesario definir los términos anteriores.

Con respecto del artículo 5, antes de la eliminación del numeral 14, se utilizaba el concepto de base fija y no de establecimiento permanente, pues se consideraba que este último sólo se debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales. Como se mencionó previamente con la supresión del artículo 14 se evidenció que no existía diferencia alguna entre los conceptos de establecimiento permanente y de base fija, por lo que para los efectos de la OCDE, la definición de establecimiento permanente se aplica a lo que antes constituía una base fija.

Con la eliminación del artículo 14, se considera que las rentas de actividades profesionales o de otras actividades de carácter independientes son reguladas de acuerdo con el artículo 7 como beneficios empresariales.

2.2 ARTÍCULO 5 – ESTABLECIMIENTO PERMANENTE –

El artículo 5 de ambos Modelos de Convenio define el concepto de establecimiento permanente. El cual comprende varios puntos importantes, el primero de ellos es que determina el derecho a gravar las utilidades del negocio en el Estado de la fuente, así como también determina cómo serán gravadas otras rentas, como lo son los artículos 10, 11 y 12. Con respecto de los beneficios

empresariales, este artículo asigna la jurisdicción que los gravará, pues se considera que las utilidades del negocio deberán gravarse exclusivamente en el Estado de la residencia, a menos, que exista un establecimiento permanente en el otro Estado, de existir este último, las ganancias atribuibles al establecimiento permanente son gravadas en el Estado donde se encuentre éste. En la sección 2.3. se abordará con mayor detalle.

La estructura de este artículo es la siguiente, un primer párrafo, que es considerado como la regla primaria, el cual empieza a definir lo que se entenderá por expresión establecimiento permanente. Un segundo párrafo, con una lista ilustrativa de lo que se considera que abarca dicha expresión, no obstante, solo se considera como tal, si cumplen los requisitos establecidos en el primer párrafo, es decir, lo establecido en esa lista no estipula que exista un establecimiento permanente necesariamente. Ver sección 1.2.1 en donde se explicó con mayor detalle.

Con respecto del apartado tercero, se hace mención a los proyectos de construcción o de instalación con las diferencias notarias en cada Modelo de Convenio. En primer lugar, en el Modelo de la ONU se establece una definición más amplia de lo que lo hace el Modelo de la OCDE del término establecimiento permanente, puesto que permite un mayor número de circunstancias en que el inversionista extranjero se considerará con una presencia suficiente para someterlo a imposición. Esto por cuanto, se podrá gravar a un establecimiento permanente como si fuera un contribuyente del país en el que se constituya, y esto generará mayores ingresos que si se gravaran de forma aislada las rentas por las actividades que realice. Importa especialmente a un país con un sistema de renta territorial, pues constituido un establecimiento permanente, todos los ingresos en su territorio se gravarán.

En el Modelo de la ONU la expresión establecimiento permanente comprende:

*“a) unas obras, una construcción o un **proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos**, pero solo cuando tales obras, proyectos o actividades continúen durante un período **superior a seis meses**. (El subrayado no es del original)*

Mientras que en el Modelo de la OCDE se establece:

*“Una obra o proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de **doce meses**” (El subrayado no es del original)*

Con respecto de este punto, se puede observar una de las diferencias más notorias entre ambos Modelos. En primer lugar, hay que tomar en cuenta, el porqué el Modelo de la ONU considera que existe un establecimiento permanente cuando la obra o proyecto tiene una duración de seis meses y no de doce como lo establece el Modelo de la OCDE. La razón de lo anterior, es porque generalmente las actividades de construcción son significativas en los países en vía de desarrollo, a los cuales les favorece retener ese proyecto o esa obra en un menor tiempo posible. Asimismo, se hace extensivo el término de establecimiento permanente, a los proyectos de instalación o montaje, así como a las actividades de inspección relacionadas con dichas obras o proyectos.

Es importante tomar en consideración que el plazo de los 12 meses en el Modelo de la OCDE debe computarse desde la fecha en que el contratista comience su actividad, incluyendo actividades preparatorias, y por norma general la obra continúa existiendo hasta que los trabajos se terminen o se abandonen definitivamente. El computo del plazo no se deberá detener por el simple hecho que la obra se encuentre temporalmente detenida e incluso porque medie fuerza

mayor. En los comentarios del presente artículo en el Modelo de la OCDE, se hace la aclaración que una obra se considera una sola unidad, aunque se base en varios contratos, siempre que constituya un todo coherente desde el punto de vista comercial y geográfico, por lo que no serán consideradas independientes a los efectos del cómputo del plazo.

Con respecto al Modelo de la ONU, como se ha mencionado previamente, para que un establecimiento permanente de construcción se configure como tal, bastan sólo seis meses y se considera que se empieza a computar el plazo desde las actividades de inspección o supervisión que estén relacionadas. Situación diferente, a la vista en el Modelo de la OCDE. La razón que justifique lo anterior, es porque el país con un sistema de renta territorial le interesa en un menor tiempo retener la obra de construcción, para que ésta sea considerada como establecimiento permanente, pues de ahí radica los ingresos que obtenga con éste.

Asimismo, el Modelo de la ONU adiciona un inciso b) al párrafo tercero de este artículo, el cual establece que la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados se considera un establecimiento permanente si las actividades prosiguen un total de más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiecen o termine durante el año fiscal considerado. En el comentario de este artículo en el Modelo de la ONU, se hace referencia a que muchos países en desarrollo estiman que los servicios de gestión y consultoría deberían estar comprendidos en el concepto de establecimiento permanente, pues su prestación puede generar grandes ganancias. Nuevamente se observa cómo el modelo de la ONU intenta proteger al Estado de la fuente.

Con respecto de los servicios, es importante tener en cuenta que en el Modelo de la OCDE al haberse suprimido el artículo 14, cuando un servicio cumpla con los tres supuestos que constituyen un establecimiento permanente (existencia de un

lugar de negocios, que éste sea fijo y que se lleve a cabo el negocio a través del lugar fijo) se va a configurar como tal. No obstante, en el Modelo de la ONU, si se cumplen los tres supuestos mencionados previamente, se considera que se constituye una base fija, pero de no cumplirse los supuestos, se puede gravar el servicio por medio del artículo 14, referente a los servicios personales independientes.

En ese orden de ideas, en ambos Modelos de Convenios se determina en el párrafo cuarto, una lista de lo que no es considerado como establecimiento permanente, en donde en el Modelo de la ONU se suprime las palabras “entregar” y “entrega” en los incisos a) y b) respectivamente, por lo que una actividad consistente en entrega podría resultar un establecimiento permanente de conformidad con el Modelo de la ONU, pero no lo sería de acuerdo con el Modelo de la OCDE.

La pregunta que surge en este momento, es ¿Por qué la Convención Modelo de la Naciones Unidas suprime la palabra “entrega”?, ¿Qué beneficio obtiene ante esto? La respuesta a las interrogantes en mención se encuentra establecida en el comentario del artículo 5 de la Convención Modelo de la ONU, en donde se establece que la supresión de dichas palabras refleja la opinión del Comité, de que un almacén utilizado con ese fin debe ser un establecimiento permanente. Asimismo, en el párrafo 20 del Comentario del presente artículo se considera que el almacenamiento de mercancías para facilitar su pronta entrega facilita las ventas de producto y en consecuencia produce una ganancia en el país anfitrión. Sin embargo, en los comentarios del artículo se establece que en la práctica, los ingresos que se pueden recibir con respecto de la entrega de mercancías como un establecimiento permanente son muy pocos. No obstante, cada país cuenta con los dos puntos de vista de cada Convención, cuando conciernen acuerdos fiscales.

De igual manera, en el párrafo 5 tanto del Modelo de la ONU como de la OCDE se determina que las actividades de un representante independiente pueden constituir un establecimiento permanente en el primer Estado contratante, si se tiene y habitualmente se ejerce poderes para concretar contratos en nombre de la empresa. No obstante, en el Modelo de la ONU se observa como se amplía el hecho generador adicionando un inciso b), por cuanto se considera que, no es necesario que se tenga la facultad de celebrar contratos en nombre de la empresa, siempre y cuando esa persona mantenga habitualmente en el primer Estado existencias de bienes o mercancías, que utiliza para entregarlas por cuenta de la empresa.

Por otro lado, en el Modelo de la ONU, se adiciona un párrafo sexto referente a que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea representante independiente, a menos lo que respecta de los reaseguros. Nuevamente se observa cómo el Modelo de la ONU amplía el hecho generador de lo que es considerado como establecimiento permanente, pues el Modelo de la OCDE no hace mención de esto al respecto.

En ese orden de ideas, en el párrafo séptimo del Modelo de la ONU, el cual sería el sexto del Modelo de la OCDE, se hace mención a que la mediación de un corredor o comisionista, en general, no se consideran que forman parte del concepto de establecimiento permanente. Con la diferencia, que en el Modelo de la ONU se adiciona una segunda parte al párrafo, en estudio, en donde se establece que no se considera que una persona actúe en el curso ordinario de sus funciones, si esa persona realiza actividades que corresponden a la esfera de empresa, más que a las de sus propias operaciones comerciales. En el comentario del artículo en el Modelo de la ONU se establece un ejemplo, que ayuda a comprender mejor la situación:

*“[...] Por ejemplo, si un representante a comisión no solo vende en su propio nombre las mercancías de la empresa, sino que también actúa habitualmente, en relación con esa empresa, como representante permanente con poderes para concretar contratos, se considerará que, respecto de esa actividad particular, es un representante permanente del establecimiento, ya que al actuar de esa manera lo hace fuera del curso ordinario de su propia actividad comercial [...]”.*⁵⁰

De acuerdo con lo anterior, el punto en debate es cómo saber si una actividad se encuentra en el curso ordinario de las actividades de un representante, para de esta manera, conocer si se está en presencia de un establecimiento permanente, de acuerdo con el párrafo en estudio. Ante esto, lo recomendable es analizar si existe autonomía en el desempeño de esas funciones.

El último apartado de este artículo, establece en ambas Convenciones Modelos que no constituye un establecimiento permanente el control de la subsidiaria de la casa matriz.

2.3 ARTÍCULO 7 – BENEFICIOS EMPRESARIALES –

La forma de gravar los beneficios empresariales se encuentra establecida en el artículo 7 de ambas Convenciones Modelos, en donde se determina que los beneficios empresariales se consideran de fuente de un país sólo si se obtiene a través de un establecimiento permanente localizado en ese país. En el Modelo de la ONU se adiciona en el primer párrafo los incisos b) y c) en el cual se puede observar cómo queda limitado la regla de la fuerza de atracción, la cual se explica a continuación:

⁵⁰ Convención Modelo de las Naciones Unidas. 2011, Comentario al artículo 5, párrafo 38,7. P. 133.

*“[...] Esta permite al país en el que esté ubicado el establecimiento permanente gravar tanto los beneficios imputables a ese establecimiento como también otros beneficios de la empresa generados en ese país en la medida autorizada en el artículo [...]”.*⁵¹

Esta norma de la fuerza de atracción se aplica únicamente a las ventas de bienes o mercancías o a otras actividades de tipo idéntico o similar al de las ventas por medio de ese establecimiento permanente⁵²

Lo anterior, permite que la empresa si realiza transacciones comerciales por medio de un establecimiento permanente, situado en el país de la fuente, sea gravada por los beneficios comerciales que la empresa ha obtenido en ese país por transacciones realizadas fuera del establecimiento permanente. En este caso, se puede observar cómo las reglas del establecimiento permanente sirven no sólo como un prerrequisito a la imposición, sino para identificar la ganancia que está sujeta a impuestos. El monto de renta atribuible a un establecimiento permanente es determinado tratando a éste como una entidad legal separada de su matriz.

Adrián Torrealba Navas, en el Manual de Derecho Tributario Internacional establece que el Modelo de la OCDE excluye el principio de fuerza de atracción plena del establecimiento permanente, en el sentido que la imposición de los beneficios de la empresa que son producidos por un no residente, se limita a la parte de estos que se atribuye al establecimiento permanente.⁵³

El párrafo tercero del Modelo de la ONU hace referencia a qué gastos se consideran que deben imputarse al establecimiento permanente, para determinar los beneficios que dicho establecimiento puede tener.

⁵¹ Op cit note No 50 Comentario a los párrafos del artículo 7, párrafo 1. P. 146.

⁵² Ibídem

⁵³ Torrealba Navas. Op cit note No 27. P 77

De igual manera en el Modelo de la ONU, se adiciona un cuarto y quinto párrafo, del que no se hace mención alguna en el Modelo de la OCDE, en dicho párrafo se hace referencia al método de imputación para determinar los beneficios que le son imputables al establecimiento permanente, en donde se debe tomar en cuenta que una vez que se utilice un método de imputación no se debe cambiar porque en un año concreto otro método produzca resultados más favorables. Y es ahí en donde se cumple uno de los fines que presenta los CDIs, puesto que se les proporciona a las empresas de un Estado contratante seguridad con respecto del régimen fiscal que se aplicará a los establecimientos permanentes que posean en el otro Estado contratante.⁵⁴

El apartado sexto del Modelo de la ONU corresponde al apartado cuarto del Modelo de la OCDE, en donde se establece que si los beneficios de una empresa incluyen categorías de rentas que en el CDI son tratadas en otros artículos, la tributación de esas rentas se rige no por este artículo 7, sino el numeral que haga mención a su tributación.

En los comentarios al artículo 7 del Modelo de la OCDE se hace referencia a dos tipos de rentas que antes se encontraban cubiertas por artículos diferentes al numeral 7, la primera de ellas es la rentas proveniente de los cánones, la cual:

*“[...] incluía los pagos **“por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos”**, la referencia a estos pagos se eliminó [...] a fin de garantizar la inclusión de las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, comprendidas las rentas del arrendamiento de contenedores, en las*

⁵⁴ Op cit note No 50. Comentario al artículo 7. Párrafo 21, p. 166.

*disposiciones del artículo 7 [...], en lugar de en las del artículo 12 [...]*⁵⁵ (El subrayado no es del original)

Dicho lo anterior, es importante tomar en cuenta que en el Modelo de la ONU los pagos “*por el uso o el derecho del uso de equipos industriales, comerciales o científicos*” se encuentran sujetos a un régimen distinto que en la Convención Modelo de la OCDE, puesto que en el Modelo de la ONU, estos pagos quedan comprendidos en el artículo 12 párrafo tercero, y en virtud del último apartado del artículo 7, no quedan sujetos a este artículo.

En segundo lugar, como se ha mencionado previamente, en el año 2000 en la Convención Modelo de la OCDE se suprimió el artículo 14, por lo que a raíz de esto, se considera que la renta derivada de los servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente se trata ahora del artículo 7.⁵⁶ Mientras que en el Modelo de la ONU sigue en vigencia el numeral 14.

Por último, en el Modelo de la ONU, se hace la observación que no se resolvió la cuestión de si debería imputarse o no los beneficios a un establecimiento permanente por la compra de bienes y mercancías que éste haga para la empresa, por lo que le corresponde a cada Estado en las negociaciones bilaterales tomar en cuenta este punto.

2.4 ARTÍCULO 8 – NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR (MODELO ONU) O POR AGUAS INTERIORES (MODELO DE LA OCDE) Y AÉREA –

El Modelo de la ONU ofrece dos variantes para este artículo: A y B. La variante A reproduce el artículo 8 de la Convención Modelo de la OCDE y la variante B trata

⁵⁵ Convención Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. 2010, Comentario al artículo 7, párrafo 76, p. 155.

⁵⁶ *Ibidem*. Párrafo 77, p. 155

separadamente los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves y los procedentes de la explotación de buques.

Lo que busca principalmente la variante A del artículo 8 es garantizar que los beneficios obtenidos de la explotación de buques o aeronaves se graven en un solo Estado, esos beneficios están totalmente exentos de tributación en la fuente y se grava en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa dedicada al tráfico internacional. El comentario de este artículo en el Modelo de la ONU, establece en el párrafo noveno que este artículo no se encuentra subordinado a los artículos 5 y 7 referentes al establecimiento permanente y se puede observar cómo se da una exención de impuestos a gravar en el país fuente, y el mismo comentario explica que esto se debe a que las rentas de esas empresas se obtienen en alta mar.

Mientras que, por otro lado, la variante B del artículo 8 del Modelo de la ONU reproduce el párrafo primero del artículo 8 del Modelo de la OCDE, en donde se suprime la palabra “buques”. En el segundo párrafo se permite que los beneficios de la explotación de buques en el tráfico internacional sean objeto de imposición en el país fuente, siempre que las operaciones en dicho país “no sean meramente ocasionales”.

“La expresión “no sean meramente ocasionales” significa, una escala prevista o planeada de un buque en un país determinado para recoger carga o pasajeros”.⁵⁷

En ese orden de ideas, cuando esas actividades no sean meramente ocasionales, los beneficios netos globales podrán someterse a imposición en ese otro Estado y se determinarán el porcentaje de los beneficios en negociaciones bilaterales.

⁵⁷ Op cit Note No. 50. Comentario al párrafo 2 del artículo 8 (variante B) p. 172.

2.5 ARTÍCULO 10 – DIVIDENDOS –

El artículo 10 se refiere a la imposición de los dividendos recibidos por un residente de un Estado contratante de fuentes situadas en el otro Estado contratante. En la definición convencional de dividendos se comprende las utilidades distribuidas a los socios por las sociedades de capital.⁵⁸

Los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU, prevén de manera muy parecida el reparto de la competencia fiscal con respecto de este tipo de rentas. En ambos Modelos se establece que los dividendos se pueden someter a imposición en el Estado de residencia del beneficiario, así como, no se prevé la imposición de los dividendos exclusivamente en ese Estado, puesto que deja abierta la posibilidad de su gravamen por el Estado de la fuente, es decir, el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos.

En el comentario al Modelo de la OCDE se afirma que la imposición de los dividendos en el Estado de la fuente sería inaceptable como regla general. Adrián Torrealba lo explica a continuación:

*“[...] por cuanto algunos Estados no prevén la imposición sobre las utilidades distribuidas, mientras que generalmente todos los Estados sujetan a imposición los dividendos de fuente extranjera percibidos por sus propios residentes”.*⁵⁹

Así las cosas, se considera que tampoco es admisible la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario. Es por esto, que el autor considera que el Estado de la fuente no debe renunciar total o parcialmente a su potestad tributaria, simplemente por el hecho que la renta le corresponde a un residente del otro Estado con el cual se tiene un CDI.

⁵⁸ Torrealba Navas. Op cit Note No 27. P. 82.

⁵⁹ Ibídem. P. 83

El comentario de este artículo en el Modelo de la ONU señala que en la práctica actual, los países desarrollados y en vía de desarrollo refleja lo establecido en el párrafo primero de dicho numeral, y que la doble tributación se elimina o reduce mediante una combinación de exención o crédito tributario en el país de residencia y de deducción de las tasas de retención en el país fuente.

De igual manera, se hace mención a que los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente. En el Modelo de la OCDE, la imposición no podrá exceder del 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad residente en el otro Estado contratante, excluyendo las *partnerships*, que posee directamente al menos el 25 por ciento del capital social que paga los dividendos y no podrá exceder del 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Empero, el Modelo de la ONU deja la determinación de esos porcentajes en manos de las negociaciones bilaterales que lleguen a tener los diferentes países.

Asimismo, otra diferencia notoria, es que el porcentaje que el beneficiario efectivo debe poseer directamente del capital social que paga los dividendos, se reduce de 25 por ciento en el Modelo de la OCDE a un 10 por ciento en el Modelo de la ONU, pero en el comentario al Modelo de la ONU se considera que ese 10 por ciento. tiene meramente carácter ilustrativo.

Con respecto del término “beneficiario efectivo”, en el comentario del artículo del Modelo de la OCDE, se explica que la expresión se incorporó en el texto para explicar el significado de las palabras “pagados a un residente” que se utiliza en el párrafo primero de este artículo. Esto con el fin de establecer que el Estado de la fuente de los dividendos no se encuentra obligado a dejar de recibir un impuesto sobre los dividendos, simplemente por haberseles pagados a un residente de un país, con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un Convenio.⁶⁰ Es decir, se considera que el beneficiario efectivo es la persona residente en un Estado contratante a quien ese Estado atribuye la renta a efectos tributarios.

⁶⁰ Op cit Note No 50. Comentario al artículo 10, párrafo 12, p. 194.

Según Diego Salto, el beneficiario efectivo es un concepto que no se encuentra definido ni en el Modelo de la OCDE ni en los CDIs, y el objetivo que éste persigue es evitar el abuso de aplicación del Convenio, así como promover mecanismos para evitar la elusión y evasión fiscal.⁶¹

Con respecto del apartado cuarto, en el Modelo de la OCDE se observa que no se adopta la regla de la fuerza de atracción del establecimiento permanente, pues sólo se autoriza a gravar los dividendos como beneficios de la empresa si se pagan por participaciones que formen parte del activo del establecimiento permanente o estén vinculadas a éste.

En el comentario al artículo en estudio de la OCDE se observa lo siguiente:

*“31. Algunos Estados estiman que los dividendos, intereses y regalías que proceden de fuentes situadas en su territorio y se abonan a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no entran en el campo de aplicación de las disposiciones adoptadas para evitar su imposición al mismo tiempo en el Estado de la fuente y en el Estado de residencia del beneficiario cuando este último posea un establecimiento permanente en el primero de estos Estados”.*⁶²

Lo anterior es un reflejo que en este punto el principio de fuerza de atracción del establecimiento permanente no entra en juego, como sí lo hace con los beneficios empresariales, por lo que el artículo no establece que los dividendos que reciba un residente de un Estado contratante de una fuente situada en el otro Estado deban atribuirse al establecimiento permanente que el residente tenga en este último Estado.

⁶¹ Tomado de la presentación de Diego Salto en el Curso de Fiscalidad Internacional, impartido en la ciudad de San José en Junio del 2013, diapositiva número 74

⁶² Op cit note No 55. Comentario al artículo 10, párrafo 31, p. 200

En este artículo se puede observar, como el Modelo de la ONU protege el país de la fuente, pues establece porcentajes abiertos con el fin de que los Estados contratantes lleguen a un acuerdo, solo se exige una posesión en el capital de la empresa del 10 por ciento para beneficiarse de la tarifa más baja.

2.6 ARTÍCULO 11 – INTERESES –

El artículo 11 del Modelo de la ONU reproduce el artículo 11 del Modelo de la OCDE, con la excepción de que se han hecho modificaciones en algunos de sus párrafos. En las consideraciones generales de los comentarios al artículo en el Modelo de la ONU se establece que comúnmente los intereses son deducibles de los beneficios (Impuesto sobre la Renta), por lo que todo impuesto sobre los intereses es pagado por el beneficiario a menos que se acuerde lo contrario. A diferencia de los dividendos, los intereses no se exponen a la doble tributación económica, es decir, no tributan al mismo tiempo en manos del beneficiario ni del deudor. La razón de esto, es porque si el deudor retiene parte de los intereses como impuesto, los intereses que retenga representarán un anticipo del impuesto que el beneficiario tendrá que pagar⁶³ esto permite que se elimine la doble tributación.

La situación es diferente cuando el beneficiario de los intereses reside en un Estado y el deudor en otro Estado, puesto que los intereses quedarán gravados en ambos países. En el comentario del Modelo de la OCDE se observa que esa doble tributación se puede eliminar prohibiendo al país de la fuente o el de la residencia gravar los intereses, lo cual resulta muy difícil por lo que se prevé que los intereses podrán someterse a imposición en el Estado de residencia, facultando al país de la fuente el derecho de gravarlo si su legislación lo permite.

⁶³ Op cit note No 50. Consideraciones generales al artículo 11. P. 198.

En ambos Modelos, en el primer párrafo del artículo establece que los intereses pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia. No obstante, no establece un derecho exclusivo de imposición a favor de este Estado, pues en el Modelo de la OCDE, se establece que el impuesto en el país fuente no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses, mientras que en el Modelo de la ONU se dispone que dicho porcentaje sea determinado de acuerdo con negociaciones bilaterales.

La razón de lo anterior se encuentra justificada en el Modelo de la ONU, en que la práctica actual de los tratados recomienda que no se dé una tasa máxima de retención, esto de acuerdo con los CDIs suscritos entre países desarrollados y en vía de desarrollo, en donde se exhibe una exención de hasta el 25%, no obstante, con el fin de atraer la inversión extranjera, varios países optan por la retención del 10% que sostiene la OCDE.

El comentario del artículo 11 de la Convención Modelo de la ONU establece en su párrafo 11 lo siguiente:

“Para fijar un nivel exacto del impuesto retenido en el país fuente hay que tomar en consideración algunos factores [...] el hecho de que el capital proceda del país de residencia; la posibilidad de que una tasa elevada en la fuente haga que los prestamistas traspasen el costo del impuesto a los prestatarios, lo que significaría que el país fuente aumentaría sus rentas a expensas de sus propios residentes y no de los prestamistas extranjeros; la posibilidad de que una tasa impositiva superior al límite del descuento impositivo extranjero en el país de residencia desincentive la inversión; el hecho de que la disminución de la tasa de retención tenga consecuencias en el ingreso y en las divisas del país fuente y en que los intereses fluyan en

*una dirección (es decir, desde los países en desarrollo hacia los países desarrollados)”.*⁶⁴

Esto puntos son importantes en el momento de los países fijar el porcentaje del impuesto retenido en el país fuente.

Por otro lado, en el párrafo cuarto del presente artículo se estipula como regla general en ambos Modelos de Convenios, que los intereses no se gravaran ni en el Estado de la residencia, ni en el de la fuente de forma limitada si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los intereses. Hasta aquí ambos Modelos establecen lo mismo.

La diferencia radica en que el Modelo de la ONU lo considera así, si el receptor de esos intereses tiene un establecimiento permanente o centro fijo en el país fuente y si el crédito por el que se pagan los intereses está vinculado con ese establecimiento permanente. En tal caso se aplicará el artículo 7 o 14 según corresponda. Mientras que el Modelo de la OCDE se aplica únicamente si el crédito por el que se pagan los intereses está vinculado efectivamente con el establecimiento permanente.

Para reafirmar lo anterior, en el Modelo de la OCDE se establece lo siguiente:

“El apartado 4 no se inspira en la [...] “fuerza de atracción del establecimiento permanente”. No establece que los intereses que reciba un residente de un Estado contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción o incluso ficción legal, atribuirse al establecimiento permanente que este residente tenga

⁶⁴ Op. cit note No 50. P. 200 y 201

*eventualmente en este último Estado, de manera que este Estado no queda obligado a limitar su imposición en tal hipótesis”.*⁶⁵

En el párrafo anterior se puede observar cómo hay una diferencia notoria con el Modelo de la ONU, puesto que el Modelo de la OCDE establece que el Estado de la fuente puede gravar los intereses como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario residente del otro Estado, siempre y cuando formen parte del activo del establecimiento permanente o se encuentre vinculado con su actividad comercial. De no ser así se aplican las disposiciones del artículo 7.

En este artículo se puede observar como el Modelo de la ONU adopta una versión limitada de la norma de la fuerza de atracción, que como se ha mencionado previamente, es aquella que define las rentas que son sujetas a imposición como beneficios, es por esta razón, que se establece que los intereses no se gravaran ni en el Estado de la residencia, ni en el de la fuente de forma limitada, si el crédito está vinculado efectivamente con el establecimiento permanente o el centro fijo o con operaciones comerciales en el país fuente que sean idénticas o similares a las realizadas por el establecimiento permanente. Y con esto lo que se logra una vez más es proteger al Estado de la fuente.

2.7 ARTÍCULO 12 – CÁNONES O REGALÍAS –

En ambos Modelos de Convenios se encuentra regulado en el artículo 12. Las diferencias se enumeran a continuación:

En el primer párrafo del artículo en mención, se suprime en el Modelo de la ONU la palabra “solo” que aparece en el Modelo de la OCDE, la cual dispone que *“los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro*

⁶⁵ Op cit Note No 55. Comentario al artículo 11, párrafo 24. P. 221

Estado contratante [solo] podrán someterse a imposición en ese último Estado”. Al eliminar la palabra “solo” se deja un espacio abierto a que no exclusivamente en el Estado de la residencia se deben gravar esos cánones, lo cual beneficia al Estado de la fuente.

El párrafo segundo del Modelo de la ONU es una adición, la cual le da continuidad al apartado primero del presente artículo, en la cual se establece que los cánones se pueden gravar, tanto en el país de la fuente como en el país de residencia. Asimismo, se consagra la posibilidad de gravar los pagos por regalías retenidos en la fuente hasta cierto límite, el porcentaje es establecido mediante negociaciones bilaterales de los Estados contratantes y las autoridades competentes determinarán la forma de aplicar este límite.⁶⁶ Es importante para determinar el porcentaje adecuado, se tome en cuenta que el país de la fuente debe reconocer los gastos corrientes asignables a la regalía y los efectuados para el desarrollo del bien cuyo uso diera origen a esa regalía. En el Modelo de la OCDE no se hace referencia alguna al respecto.

Con respecto de la definición del término “cánones o regalías” se pueden observar varias diferencias en ambos Modelos de Convenio.

De acuerdo con el Modelo de la OCDE el término comprende los pagos por uso o concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Mientras que el Modelo de la ONU considera que el término cánones comprende los pagos por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas **y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión,** de

⁶⁶Op cit Note No 50. Artículo 12, p. 18.

patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, **así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos** y los pagos por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. (Lo subrayado son las diferencias con respecto del Modelo de la OCDE)

En el comentario al artículo en el Modelo de la ONU se hace referencia a que algunos países en desarrollo señalaron que la frase “por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos” es una definición de regalías imperfecta, pues hace una distinción entre los ingresos que constituían regalías en sentido estricto y los pagos recibidos por trabajos intelectuales y servicios técnicos, como estudios de ingeniería, investigación, entre otros. Es por esto que en el Modelo de la OCDE se restringió la definición, excluyendo los pagos por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. El efecto que produce esto es que el país de la fuente no gravase esos a pagos a menos que la empresa tuviera un establecimiento permanente en ese país y los pagos fueran atribuibles a ese establecimiento.

De igual manera, el párrafo 4 del Modelo de la ONU reproduce el párrafo tercero del mismo artículo del Modelo de la OCDE, en donde se establece lo concerniente al principio de la fuerza de atracción del establecimiento permanente, que como se ha mencionado con anterioridad, este tema sólo es aplicable a las rentas que deriven de los beneficios empresariales, estipuladas en el artículo 7 de ambas Convenciones Modelos.

Con respecto del párrafo quinto, es una adición del Modelo de la ONU, en el cual se dispone que los cánones se considerará rentas de fuentes en el país de residencia del deudor. En el comentario de dicho artículo se establece que se podría aplicar una regla que identificase la fuente de los cánones como el Estado en que se utilizase el bien o el derecho que diera origen a esos cánones.

En este artículo se puede observar como nuevamente el Modelo de la ONU protege el criterio de la fuente, pues además de adicionar un artículo en el que le otorga potestad al Estado de la fuente de gravar los cánones o regalías, amplía el hecho generador de lo que es considerado como cánones, por considerar que forman parte del término los pagos por los usos o la concesión de usos de equipos industriales, comerciales o científicos, lo cual favorece al Estado de la fuente, donde estos son gravados.

2.8 ARTÍCULO 13 – GANANCIAS DE CAPITAL –

Los primeros tres párrafos del Modelo de la OCDE se reproducen en los primeros tres párrafos del Modelo de la ONU, sin diferencia alguna, en donde se establece que las ganancias procedentes de la enajenación de bienes inmuebles podrán someterse a imposición en el Estado donde se encuentren situados esos bienes. Así como los bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa, los cuales, podrán someterse a imposición en el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente. Y las ganancias procedentes de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, solo podrán someterse a imposición en el Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

En el Modelo de la ONU en su inciso cuarto, reconoce el derecho compartido del Estado de la fuente para gravar las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones de una sociedad o la enajenación de derechos en otras entidades cuyo activo consista en su mayoría en bienes inmuebles que se encuentren en ese Estado.

Este párrafo tiene por objeto impedir que se evadan los impuestos sobre las ganancias procedentes de la venta de bienes inmuebles, porque como se

establece en el comentario del artículo, resulta fácil ocultar esas ganancias convirtiendo esos bienes en el capital de una sociedad, por lo que resulta necesario gravar la venta de acciones de las sociedades de este tipo.⁶⁷

De igual manera, este párrafo se aplica con independencia de donde sea residente la empresa, sea en el Estado contratante o donde se encuentre situado la propiedad inmobiliaria. Asimismo, se aplicará con independencia de si la sociedad de capital, la sociedad colectiva, el fideicomiso o la sucesión sean propietarios del bien inmueble de manera directa o indirectamente.

Por otro lado, el numeral quinto del Modelo de la ONU es una adición que no se encuentra en el Modelo de la OCDE, en la cual se establece cómo se van a gravar las ganancias procedentes de la venta de acciones, en donde se indica que se pueden gravar en el Estado en que la sociedad es residente, siempre que tenga una participación sustancial en el capital accionario de la sociedad, en cualquier momento durante el período de 12 meses anteriores a la venta. El porcentaje de participación accionaria se va a determinar de acuerdo con las negociaciones bilaterales.

En ese sentido, se observa como el Modelo de la ONU sigue protegiendo la territorialidad de los países en desarrollo, en este caso, por reconocer el derecho compartido del Estado de la fuente para gravar las ganancias procedentes de la enajenación de las acciones de una sociedad.

2.9 ARTÍCULO 14 – SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA –

Este artículo se encuentra únicamente en el Modelo de la ONU, puesto que en el 29 de abril del 2000 fue suprimido del Modelo de la OCDE. La razón que justifica

⁶⁷ El ejemplo que se expone en el comentario al artículo 13 en la Convención de las Naciones Unidas es cuando la propiedad de las acciones lleva conjunto el derecho de ocupar la propiedad de que se trate.

lo anterior ha sido explicado en la sección 2.1 de este capítulo, no obstante, se procede a hacer una recopilación de las principales razones que motivaron su eliminación.

El Grupo de Trabajo consideró que no existía diferencia alguna entre el artículo 7 sobre beneficios empresariales y el artículo 14 sobre servicios personales independientes, y cuando observó alguna diferencia el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE no encontró una justificación para éstas. De igual manera, en la mayoría de los casos en lo que era aplicable el artículo 14, se percibió que también era aplicable el artículo 7, es por esta razón que en el artículo 3, referente a las definiciones generales para entender un CDI se incorporan los términos “empresa” y “actividades económicas” o negocios.

Para la eliminación del artículo, el Grupo de Trabajo consideró que no quedaba claro el ámbito subjetivo del artículo 14, ya que no se sabía si se aplicaba para personas físicas o jurídicas, y dependiendo del tipo de sujeto que presta los servicios, se recibía un tratamiento fiscal distinto, lo que no se justifica de ninguna manera. Asimismo, con la eliminación del numeral 14 significó que la definición de establecimiento permanente se volvió aplicable a lo que constituía una base fija, por no encontrarse diferencias entre estos dos conceptos. Además, la experiencia ha demostrado que se recauda más por medio de un establecimiento permanente que por la retención en la fuente que se de por un servicio de carácter independiente.

El apartado se refiere a los servicios profesionales y actividades de carácter independiente, quedando excluidas las actividades industriales, comerciales, los servicios profesionales en relación de dependencia y los prestados por artistas y deportistas, que se regulan en el artículo 17 de los CDIs.

Como regla general se establece la tributación exclusiva en el Estado de la residencia, sin embargo, se hace la salvedad, que se autoriza al país de la fuente

a gravar dichas rentas si éstas son imputables a un centro fijo del contribuyente del que disponga para realizar sus actividades, así como si la persona se encuentra presente en el país por más de 183 días en un período de 12 meses.

En el comentario a dicho artículo en el Modelo de la ONU, se establece que lo referente a este artículo es análogo a lo que se aplica en el artículo 7: beneficios empresariales, lo cual ayuda a interpretar y aplicar el artículo 14. Sin embargo el concepto de establecimiento permanente queda reservado a las actividades comerciales e industriales⁶⁸, la razón de lo anterior es que una persona que ejerza una actividad independiente no dispondrá de instalaciones de ese tipo en un Estado diferente a donde tenga su residencia, pero si en el otro Estado existe un centro de actividad que tenga carácter fijo y permanente, es ahí en donde entra en juego el concepto de establecimiento permanente.

Este párrafo a pesar de tener como regla general la tributación en el estado de la residencia, beneficia a los países con sistemas de renta territorial toda vez que éste resulte legitimado para gravar la renta de la prestación de servicios profesionales en el otro Estado contratante por medio de una base fija o si el residente se encuentra por más de 183 días dentro de un período de 12 meses. Plazo que se empieza a contar desde la fecha de ingreso de la persona al país.

Como se ha mencionado previamente la expresión “base fija” debe entenderse que asimila a la expresión de “establecimiento permanente”, lo que beneficia sin lugar a dudas al Estado de la fuente.

2.10 ARTÍCULO 21 – OTROS INGRESOS (MODELO ONU) OTRAS RENTAS (MODELO OCDE) –

Este artículo abarca las rentas que no son tratadas expresamente en los Modelos

⁶⁸ Op cit note No 50. Comentario al artículo 14. P 248

de Convenios, ejemplos de esto son: pensión alimenticia, ingresos procedentes de loterías⁶⁹ entre otras. En el Protocolo anexo al Convenio de Doble Imposición suscrito con España, se especifica que no queda incluido dentro del ámbito del CDI las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio que una persona obtenga a título gratuito inter vivos.⁷⁰

La diferencia que se observa en relación con este artículo, con respecto del Modelo de la ONU y de la OCDE, es que en esta última la potestad de gravamen se le concede exclusivamente el Estado de residencia, mientras que en el Modelo de la ONU, se adiciona un párrafo tercero, en donde se establece la potestad compartida de gravamen, tanto para el Estado de la fuente como para el Estado de residencia.

Una vez que se ha analizado los artículos que imponen algún tipo de gravamen tanto en el Modelo de la ONU, como en el de la OCDE, se considera importante para concluir este capítulo e introducir el siguiente, en el cual se analizará la situación de Costa Rica con respecto de los CDIs, en realizar una comparación de tres posibles artículos que se deben tomar en cuenta, los cuales tienen gran importancia en el CDI suscrito entre España y Costa Rica, el primero de ello es el regulado en el artículo 7 de ambas Convenciones Modelos, el referente a los beneficios empresariales, el segundo es el establecido únicamente en la Convención Modelo de Naciones Unidas, el que hace mención a los servicios personales por cuenta propia, estipulado en el artículo 14 y el tercer artículo que hay que tomar en consideración es el numeral 12 de ambos Modelos de Convenio, referente a los cánones o regalías.

⁶⁹ Op cit note No 50. Comentario al artículo 21. P 310.

⁷⁰ Asamblea Legislativa. 2010. Aprobación del Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Protocolo X Ad artículo 21. P. 23

Para ello, a manera de ejemplo, se procede a ilustrar el siguiente caso, tomando en consideración el CDI suscrito con España, en donde el Protocolo es de suma importancia, como se podrá observar más adelante.

“Una empresa en España proporciona a una empresa costarricense asesoramiento técnico en temas administrativos, todo es realizado desde España”.⁷¹

Para resolver lo anterior, se tiene primero que analizar la legislación costarricense, en donde se establece que los servicios por asesoramiento técnico prestados desde el exterior y las regalías son gravados con un 25% del servicio.

El Reglamento del Impuesto sobre Renta⁷² define el concepto de asesoramiento técnico como: *“todo dictamen, consejo o recomendación especializado, prestado por escrito y resultante del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado”* (El subrayado no es del original)

Luego es menester determinar los posibles artículos aplicables en el Convenio Costa Rica-España, entre los que se encuentran: beneficios empresariales, servicios profesionales y regalías. Por lo que el siguiente cuadro⁷³ permite diferenciar el tratamiento fiscal que se le da a los numerales antes mencionados:

⁷¹ Tomado de la presentación de Rafael Sayagués en el Curso de Fiscalidad Internacional, impartido en la ciudad de San José en Junio del 2013, diapositiva número 36

⁷² Decreto 18455-H. Reglamento del Impuesto sobre Renta. Artículo 12 inciso j,

⁷³ Op cit note No 71, diapositiva 38

Beneficios empresariales (Art. 7)	Servicios personales por cuenta propia (Art. 14)	Cánones o Regalías (Art. 12)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aplica a rentas obtenidas por una empresa residente en un Estado Contratante. ▪ Las rentas de las empresas se gravan en fuente sólo si hay un EP y el ingreso le es atribuible. ▪ La otra excepción es si la renta es tratada en algún otro artículo del Convenio, entonces se aplica ese artículo. ▪ La definición de EP (art. 5) no tiene supuesto específico para prestación de servicios. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aplica a rentas obtenidas <u>por persona natural</u> de un Estado contratante. ▪ Por prestación de <u>servicios profesionales</u> ▪ Definición de servicios profesionales sólo tiene lista enunciativa: científicas, literarias, artísticas, educación, enseñanza, médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, y contadores. ▪ Sólo se podrá gravar en fuente si dispone de una base fija a efectos de llevar a cabo sus actividades (límite de 10% sobre ingreso bruto). 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Definición incluye el <u>asesoramiento técnico financiero o administrativo</u>. ▪ Protocolo VI lo define como: “<i>el derivado de un contrato en el que una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares de índole técnico financiero o administrativo, a la otra parte para que puede utilizarlos por su cuenta y sin que el cedente intervenga en el uso que el cesionario haga de los conocimientos cedidos y sin garantizar el resultado. <u>No comprende</u> los contratos de prestación de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte</i>”. ▪ Se puede gravar en fuente con límite del 10% sobre ingreso bruto.

En el presente caso, como todo es prestado desde España, sólo se podría gravar en Costa Rica, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 12, lo concerniente a las regalías. Al aplicar el Convenio lo relevante es la definición otorgada por éste, la cual en este caso se encuentra establecida en el Protocolo. El artículo 14, el cual hace referencia a los servicios profesionales, no aplica en el presente caso porque se limita a la persona natural. En este caso se puede observar como existe un confluencia de fuentes, lo cual es solucionado con las disposiciones establecidas en el Protocolo.

Capítulo III

EXPERIENCIA EN COSTA RICA CON LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y ANÁLISIS DE LA EXPERIENCIA EN PANAMÁ

3.1 CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como se ha mencionado previamente, el único CDI que tiene vigente Costa Rica es con el Reino de España, ratificado mediante la Ley No 8888 de 2010, el cual entró en vigencia en el año 2011, pero estuvo en la Asamblea Legislativa durante siete años para su aprobación, éste Convenio cuenta con un Protocolo anexo y sigue principalmente el Modelo de la OCDE con algunas salvedades que se inclinan más al Modelo de la ONU.

A continuación, se procede a analizar este Convenio, desde la perspectiva de los impuesto a gravar, analizados en el capítulo II, en donde se analizará el papel de cada Estado contratante.

El primer artículo por examinar, es el tercero, referente a las definiciones generales, en donde se sigue el Modelo de la ONU, puesto que no se definen los términos “empresa” y “actividad económica “ o “negocio”, lo que se traduce en que se toma en cuenta el artículo 14, por lo que no hay necesidad de definir las anteriores expresiones. En virtud de esto, el análisis pertinente se hará cuando se aborde el artículo 14.

El artículo 5 del CDI sigue el Modelo de la OCDE, con la salvedad del apartado tercero, puesto que se considera que una obra o proyecto de construcción o instalación constituye un establecimiento permanente si su duración excede de nueve meses y no de doce como lo establece el Modelo de la OCDE. En este punto se puede observar cómo el CDI suscrito España-Costa Rica, no se acoge a ninguno de los Modelos de Convenio y determina por su propia cuenta que los nueve meses es el tiempo estipulado para considerar a una obra o proyecto en construcción con establecimiento permanente. Lo cual es beneficioso para Costa Rica, pues al constituirse un establecimiento permanente en un menor tiempo que

el que estipula la OCDE, se retiene, de igual manera, en un menor tiempo los impuestos que este establecimiento vaya a generar.

Con respecto de las reglas de distribución en beneficios empresariales, artículo 7, los beneficios de una empresa pueden tributar en el Estado de la fuente, si hay un establecimiento permanente situado en él y sólo respecto de los beneficios que le sean atribuibles. Se hace la excepción de que cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos del Convenio, como lo son los referentes a los dividendos, intereses, entre otros, serán los demás artículos los que resulten aplicable.

En el CDI en el párrafo cuarto se establece claramente que no se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente, por la compra de bienes o mercancías que éste haga para la empresa.

Un punto importante que hay que tomar en cuenta es si las reglas de distribución de utilidad que vienen en el CDI son aplicables, tanto a un residente español que obtiene las rentas en Costa Rica mediante un establecimiento permanente, como a un residente costarricense que obtiene rentas en España a través de un establecimiento permanente, la respuesta se encuentra en el segundo inciso del Protocolo anexo:

“II. En tanto que uno de los Estados Contratantes mantenga un criterio de territorialidad en su sistema tributario, cuando por aplicación de lo dispuesto en los artículos 6 a 21 de este Convenio, corresponde a ese Estado la potestad exclusiva de gravamen y con arreglo a dicho criterio de territorialidad una renta no se considera procedente de ese Estado, dicha renta podrá ser gravada en el otro Estado, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor”⁷⁴.

⁷⁴ Op cit note No. 70. Protocolo, p. 20

Lo anterior se traduce, que cuando Costa Rica no grave algo porque su sistema tributario no se lo permite, le corresponde a España gravarlo como si el CDI no existiera. Un ejemplo que ayuda a comprender lo anterior, son los beneficios empresariales si se obtienen no por medio de un establecimiento permanente, en dicho caso, la potestad exclusiva de gravar sería de Costa Rica, pero por su sistema territorial no lo puede hacer, y es ahí en donde España puede actuar como si el CDI no existiera.

Por otro lado, el tema referente a los dividendos es el siguiente, se pacta una imposición compartida según el criterio del Estado de la fuente de los dividendos, que es donde se encuentra la sociedad que distribuye los dividendos y, según el Estado de la residencia del beneficiario de los dividendos.

En efecto, el Estado de la fuente puede gravar los dividendos de forma limitada, cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea un residente del otro Estado contratante, y el impuesto no excede del:

“a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 20 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos

*b) 12 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos”.*⁷⁵

De acuerdo con el CDI suscrito entre España y Costa Rica el beneficiario efectivo es una sociedad que posee al menos el 20 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos, y el 5% por ciento de límite. Así como el 12 por ciento en los demás casos. Se puede observar como el Convenio toma porcentajes diferentes a los establecidos en el Modelo de la OCDE y se protege la renta de fuente costarricense por permitir que se grave cierto porcentaje de la renta que se obtenga.

⁷⁵ Op cit note No 55 Artículo 10. P. 28

Por otro lado, el artículo 11 del Convenio se refiere a los intereses, en el cual presenta algunas diferencias con el Modelo de la OCDE. En primer lugar, en el párrafo cuarto se estipula lo que es considerado como “intereses” en donde se plantea una remisión a cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales del Estado del que procedan las rentas, lo que implica que los supuestos que entran en la categoría de intereses en la legislación interna, quedan incluidos en esta cláusula del CDI, con la advertencia que los intereses moratorios quedan excluidos de la definición⁷⁶.

Por otro lado, en la misma línea del Modelo de la OCDE, usualmente, se pacta de igual forma que los dividendos, se trabaja de manera ilimitada para el Estado de residencia, y se limita la tasa impositiva para el Estado de la fuente, se hace la observación de que si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto exigido no podrá exceder del 5 por ciento del importe bruto de los intereses, cuando la duración del préstamo sea igual o superior a 5 años y 10 por ciento de importe bruto de los intereses, en los demás casos.

La excepción a lo anterior, se encuentra establecido en el apartado tercero del artículo en estudio, en donde se establece que se grava en el Estado de la residencia, siempre que el beneficiario efectivo sea un Estado, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales. Asimismo, cuando los intereses se pagan en relación con venta a crédito de mercancías o equipo a una empresa o éstos se pagan por razón de créditos concedidos por un banco o por otra institución de crédito.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 12 del Convenio, referente a los cánones, se separa en este punto del Modelo de la OCDE, pues no asume el principio de tributación exclusiva del Estado de la residencia del perceptor de las regalías, por lo que sigue fielmente al Modelo de la ONU, en donde se establece

⁷⁶ Torrealba Navas. Op cit Note No 27. P. 326.

que la tributación exclusiva para los cánones le corresponde al Estado de residencia, sin embargo, se hace la salvedad que se puede gravar en el Estado contratante del que procedan, si el beneficiario efectivo de los cánones es un residente del otro Estado contratante, por lo que el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los cánones pagados.

De igual manera, en el párrafo tercero del presente artículo, se define el término “cánones” en donde se puede observar cómo se aparta del Modelo de la OCDE, puesto que se considera que forma parte de dicha expresión los pagos por uso de equipo industrial, científico o comercial. Asimismo, se incluye que el asesoramiento técnico financiero o administrativo forma parte de la presente expresión, razón por la cual el Protocolo anexo del CDI en su apartado VI. Ad. Artículo 12.3 incluye la definición de dicho concepto:

“Se entiende por asesoramiento técnico financiero o administrativo el derivado de un contrato en el que una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares de índole técnico financiero o administrativo, a la otra parte que puede utilizarlos por su cuenta, y sin que el cedente intervenga en el uso que el cesionario haga de los conocimientos o experiencias cedidos y sin garantizar el resultado. El asesoramiento técnico financiero o administrativo no comprende los contratos de prestación de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte”⁷⁷.

Lo concerniente al asesoramiento técnico no se encuentra establecido en ninguno de los Modelos de Convenio, no obstante, en la legislación interna de Costa Rica, se encuentra regulado en el artículo 59 de la LISR, en donde se estipula que los supuestos de dicho artículo a pesar de alejarse del principio de territorialidad son considerados rentas de fuente costarricense, por existir una ley que lo regula.

⁷⁷ Op. cit note No 70. Protocolo anexo del CDI en su apartado VI. Ad. Artículo 12.3

Dicho lo anterior, se puede observar como el país de la fuente con el asesoramiento técnico financiero o administrativo se ve beneficiado con su retención, sea que se haga en territorio costarricense o fuera de éste, por considerarse que se traspa conocimiento complejo acerca de un tema para orientar una acción o proceder en un sentido determinado.

El artículo 13 del Convenio con España hace referencia a las ganancias de capital, en donde se acuerda el derecho a imponer gravamen sobre las ganancias que se obtengan de acuerdo con el bien que se trata, sigue el Modelo de la OCDE de manera literal.

La regla general sobre las ganancias de capital es que sean gravadas en el Estado de residencia, sin embargo, en los apartados 1, 2 y 4 del artículo, se señalan situaciones en el que el Estado de la fuente puede ejercer su potestad tributaria de manera exclusiva, las cuales se enumeran a continuación:⁷⁸

- a) Las ganancias procedentes de la venta de inmuebles situado en el Estado contratante, es decir en donde se encuentre el bien.
- b) Las ganancias derivadas de la venta de bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante
- c) Las ganancias que se obtengan de la venta de acciones, cuyo valor se deriven directa o indirectamente en más del 50 por ciento de bienes inmuebles.

Por otro lado, el párrafo tercero referente a las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves o de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves se somete a imposición exclusiva en el Estado de la residencia de la empresa. Así como se establece en el párrafo final del artículo

⁷⁸ Op. cit Note No. 50. Artículo 13. P. 19 y 20

que cualquier ganancia de capital no referida en dichos apartados solo puede ser gravada en el Estado de residencia.

En dicho artículo, se puede observar como a pesar que la regla general es que las ganancias de capital sean gravadas en el Estado de la residencia, no obstante, al Estado de la fuente se le concede la potestad de gravar cierto tipo de ganancias de capitales, las cuales benefician al país territorial, en este caso a Costa Rica.

Con respecto del artículo 14, el CDI regula lo concerniente a los servicios profesionales siguiendo exclusivamente el Modelo de la ONU, en la cual se establece que los servicios personales independientes podrán ser sometidos a gravamen en el Estado de la residencia siempre que no exceda del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades. Con la salvedad de que podrán gravarse en el Estado de la fuente cuando el profesional obtenga los servicios a través de una base fija que tenga en el otro Estado, en este caso dichas rentas se someterán a imposición de acuerdo con la legislación interna.

Como se explicó en el capítulo segundo, los servicios personales independientes en principio benefician al Estado de la residencia, empero, el Modelo de la ONU le otorga la potestad al Estado de la fuente de regularlo siempre que se tenga una base fija y dichas rentas le sean atribuibles o se cumpla con los 183 días en un período de 12 meses, en el caso del CDI suscrito con España se estipula únicamente que el profesional obtenga los servicios a través de un centro fijo, lo que permite que Costa Rica logre obtener una ganancia al gravarle a sus residentes.

3.1.1 Experiencia en Costa Rica con el Convenio suscrito con España para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio

La experiencia local con respecto de la aplicación CDI se ve evidenciada en dos consultas vinculantes, que tuvieron lugar en el año 2012.

La primera de ella es el oficio DGT-585-2012⁷⁹, la cual es una consulta que se le hace a la DGT, en donde se le plantea lo siguiente: se ha contratado los servicios de una sociedad española para que ejecute un proyecto para dinamizar, potenciar y optimizar los recursos periodísticos, gráficos y tecnológicos, lo que se denomina: “Proyecto de Desarrollo e Integración Multimedia”

En un primer contrato se establecen los siguientes servicios:

- “1. Auditorías y evaluaciones para conocer las inquietudes de los productores de contenido*
- 2. Modelo de integración multimedia para analizar ventajas e inconvenientes*
- 3. Elaboración del Manual de Operaciones Multimedia con los elementos claves del día a día*
- 4. Producción de bocetos e infografías arquitectónicas para todas las redacciones”*

Asimismo, mediante la firma de otro contrato denominado “Convenio Complementario número Uno Diario Deportivo”, la empresa se obliga a realizar los siguientes servicios:

- “1. Definir la estrategia multimedia de una marca 360°*
- 2. Elaborar su Modelo Periodístico*
- 3. Definir su arquitectura informativa*

⁷⁹ Dirección General de Tributación, Resolución 585-2012, del trece de julio del dos mil doce.

- 4. Producir primeras pruebas y un prototipo gráfico completo*
- 5. Redactar el manual de estilo gráfico*
- 6. Colaborar en el entrenamiento de periodistas para ese diario*
- 7. Apoyar la realización de números Cero del nuevo modelo*
- 8. Acompañar el pre-lanzamiento y el lanzamiento del diario*
- 9. Acompañar el post-lanzamiento un mes después del lanzamiento con una estancia en Costa Rica de cinco días del Consultor Jefe del Diseño*
- 10. Seguir a distancia el primer mes del diario con Evaluaciones semanales.”*

La consultante establece que en aplicación al CDI existente entre España y Costa Rica, los servicios contratados a la empresa en el primer contrato estarían sujetos a una retención del 10 por ciento, esto es así porque la empresa no posee un establecimiento permanente en Costa Rica por lo que los servicios se toman en cuenta como cánones, aplicando la excepción que se indica el artículo 7 inciso 6.

Hay que tomar en cuenta, que las primeras tres tareas contenidas en ese primer contrato pueden ser definidas dentro del concepto de asesoramiento técnico, establecido en el Protocolo del Convenio

Para efectos del segundo contrato, el consultante establece que se está ante un beneficio empresarial, no sujeto a retención, puesto que no cumple la definición establecido en el artículo 12.

El criterio de la DGT respecto de la consulta de si los servicios contratados a la empresa española corresponden a un beneficio empresarial en los términos del artículo 7 o a un canon según lo establece el artículo 12 ambos del CDI suscrito entre España y Costa Rica. Considera que todas las tareas descritas, derivan de un contrato de prestación de servicios:

“[...] donde la empresa se obliga a realizar ella misma esas actividades para su representada, a saber, auditorías, evaluaciones, modelos, manuales, bocetos, infografías, las cuales se encuentran apoyadas en los conocimientos usuales de su profesión [...]”

En ambos contratos se refiere a beneficios empresariales establecidos en el artículo 7 del Convenio, por lo que corresponde su imposición en el país de residencia. Es importante aclarar el porqué la DGT considera que los servicios prestados en el primer contrato no corresponden a un asesoramiento técnico, la razón es porque la empresa no está cediendo su conocimiento para que la consultante pueda utilizarlo por su cuenta, sino que más bien es la que va a llevar a cabo toda la ejecución del contrato, por lo que se está ante servicios profesionales.

En conclusión, se considera que los servicios detallados en los dos contratos sometidos a consulta corresponden a un beneficio empresarial en los términos del artículo 7 del Convenio, por lo que las rentas tributarían en el estado de residencia.

En esta resolución se considera acertado el criterio de la DGT al tener en cuenta las diferencias presentes entre estos dos tipos de impuestos establecidos en el CDI. A continuación, se prosigue con la segunda consulta que se le plantea a la Dirección General.

El siguiente oficio es el número 988-2012⁸⁰, en el cual se le consulta a la DGT lo siguiente: se contrata el servicio de varios especialistas españoles para efectos de creación y producción de los actos de Inauguración y clausura de actividades deportivas.

⁸⁰ Dirección General de Tributación, Resolución 988-2012, del veintiuno de noviembre del dos mil doce.

Estos profesionales se inscribieron ante la Administración Tributaria. La DGT consideró que faltaba información para resolver la consulta que se le planteaba, por lo que pide que se aclare si los servicios profesionales serán brindados por personas físicas o jurídicas, así como cual es el tiempo que los especialistas permanecerán en Costa Rica y que señalaran un medio para recibir notificaciones, sin embargo, la persona consultante nunca respondió a los interrogantes, por lo que se prosiguió con la consulta.

La consulta radica en lo siguiente: ¿a quién le corresponde retener el impuesto?, si a la persona que hace la consulta o a la Administración Tributaria por estar los especialistas españoles inscritos ante la Administración, y si con base en el artículo 14 del CDI existente entre España y Costa Rica, el porcentaje a retener sería el establecido en el artículo 14 del Convenio.

La DGT establece que hay que analizar en el presente caso en dos situaciones que podrían darse: la primera de ellas es el supuesto que los especialistas contratados se encuentren inscritos ante la Administración Tributaria costarricense y cumplan con los requisitos para ser domiciliado en Costa Rica, si es así, le correspondería a los especialistas declarar ante la Administración el impuesto correspondiente, por lo que no le correspondería a la consultante hacer la retención ni tampoco aplicaría lo establecido en el artículo 14 del CDI, esto porque se estaría ante contribuyentes domiciliado en el país y el Convenio aplicaría para el caso de ingresos recibidos por contribuyentes residentes en España. Es importante hacer la observación, que si los especialistas estuvieran en el país por más de seis meses serían residentes y no aplicaría el artículo 14 del CDI, el problema que se tendría es que existiría una doble residencia.

El segundo supuesto es que si los que prestan el servicio son residentes en España, ya sea que se encuentren inscritos en la Administración Tributaria o no, y no se les puede considerar domiciliados en nuestro país por no cumplir los requisitos necesarios, al ser personas que no tienen su domicilio fiscal en Costa

Rica se configura con respecto de ellos el hecho generador del impuesto sobre las remesas al exterior, por lo que la consultante debería efectuar la retención correspondiente. Para este supuesto sí se podría aplicar el CDI comprobando de manera previa que los que prestan el servicios tengan su residencia fiscal en España, para esto la consultante, quien actúa como agente de retención debe solicitar a los contribuyentes un certificado de residencia fiscal emitido por la Administración Tributaria española, para así poder aplicar el numeral 14 de dicho convenio.

En dicho caso, se puede distinguir como el artículo 14 opera a favor de Costa Rica, pues permite recaudar esos ingresos a favor de la Administración Tributaria del país.

3.2 CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR COSTA RICA

3.2.1 Acuerdo entre la República Federal de Alemania y la República de Costa Rica para evitar la Doble Imposición de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

El 13 de febrero de 2014 Costa Rica firmó el Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, suscrito con la República Federal de Alemania. Por Costa Rica firmó Edgar Ayales, Ministro de Hacienda 2012-2014 y por Alemania, Ernst Martens, Embajador de la República Federal de Alemania. La firma del acuerdo se llevó a cabo en la ciudad de San José. Para la entrada en vigencia, el CDI deberá ser aprobado por la Asamblea Legislativa y ratificado mediante el intercambio de instrumentos de ratificación que

se llevará a cabo en la ciudad de Berlín en Alemania⁸¹. Este Convenio cuenta con un protocolo anexo, al igual como el CDI suscrito con España.

Del Convenio firmado entre Costa Rica y Alemania, se procede a estudiar los artículos analizados en el capítulo II, los cuales conllevan impuestos a gravar.

El artículo tercero, referente a las definiciones generales, al igual que en el CDI suscrito con España, se sigue el Modelo de Naciones Unidas, en el tanto que se incorpora el artículo 14, referente a los servicios independientes y en este apartado tercero, no se definen los términos “empresa” y “actividad económica” o “negocio”.

El artículo 5 del CDI considera que una obra o proyecto de construcción o instalación constituye un establecimiento permanente si su duración excede de seis meses, tal como lo establece el Modelo de la ONU. Esto es fundamental para el país fuente, en este caso Costa Rica, pues permite retener el establecimiento permanente en un menor tiempo y con ello las ganancias que este produzca. Ver sección 3.1.

Con respecto del artículo 7 – utilidades empresariales – una empresa puede tributar en el Estado de la fuente, si hay un establecimiento permanente situado en él y sólo respecto de las utilidades que le sean atribuibles. Tal como se establece en el CDI con España. Ver sección 3.1.

El párrafo cuarto del CDI con Alemania, establece al igual como lo hace la Convención Modelo de la ONU, determinar las utilidades imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de utilidades totales de la empresa entre sus diversas partes.

⁸¹ Rodríguez, Andrea. 2014. Costa Rica firma acuerdo con Alemania para evitar doble imposición de impuestos. Recuperado en: http://www.nacion.com/economia/Costa-Rica-Alemania-imposicion-impuestos_0_1396460609.html

En el CDI en el párrafo quinto se establece que no se atribuirá ninguna utilidad al establecimiento permanente, por la compra realizada de bienes o mercancías que éste haga para la empresa.

En el Protocolo anexo se establece que hay que tomar en cuenta, cuando de este párrafo se trate, que cuando una empresa de un Estado contratante venda bienes o realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente, las rentas de este último, no deberán ser determinadas sobre la base de la suma total recibida por la empresa, sino sobre la base del monto que es atribuible a la actividad real del establecimiento permanente con respecto a las ventas o a la actividad que se dedique el negocio. Asimismo, en el caso de contratos, cuando la empresa cuente con un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, las rentas que se generen del establecimiento no se determinarán sobre la base del monto total el contrato, sino que sobre la base de la parte del contrato que es realizada por el establecimiento permanente en el Estado donde se encuentre situado⁸². Esto es así, con el fin de apoderarse de esas ganancias y con ello beneficiar al país de la fuente.

Asimismo, se adiciona un apartado séptimo correspondiente a la rentas generadas por la participación en un consorcio, el cual se observa a continuación:

“(7) Este Artículo también será de aplicación a las rentas generadas por la participación en un consorcio. Adicionalmente, será aplicable a las remuneraciones recibidas por un socio de un consorcio por actividades al servicio del consorcio y por el otorgamiento de préstamos o la provisión de activos, si dicha remuneración le es atribuible bajo las leyes de impuestos del Estado Contratante en donde el establecimiento permanente está

⁸² Acuerdo entre la República Federal de Alemania y la República de Costa Rica para Evitar Doble Imposición de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Protocolo p 26.

*situado, a las rentas derivadas por el socio de este establecimiento permanente*⁸³.

El artículo 8 del CDI establece la Navegación Marítima y Transporte Aéreo, siguiendo el Modelo de la OCDE, sin embargo, en el párrafo segundo se establece que:

*“las utilidades por operación de buques o aeronaves en tráfico internacional deberán incluir las utilidades de a) el alquiler ocasional de barcos o aeronaves en casco vacío y b) el uso o alquiler de contenedores (incluyendo remolques y equipo auxiliar utilizado para el transporte de los contenedores) [...]”*⁸⁴.

En ese sentido, se puede observar cómo se modifica el párrafo segundo del Modelo de la OCDE, y se amplía la definición al hacer referencia al alquiler, favoreciendo de esta manera al Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa, esto debido a que tiene más posibilidades de encuadrar la acción en el hecho generador y con esto retener impuestos en el país con sistema territorial.

Por otro lado, el tema referente a los dividendos se encuentra estipulado en el artículo 10 del CDI, en el cual, sigue la misma línea que el CDI suscrito con España, pues se pacta una imposición compartida. El impuesto es gravado en el Estado de la fuente y es restringido, cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea un residente del otro Estado contratante, y el impuesto no excede del 5 por ciento del monto bruto de los dividendos, si el beneficiario es una compañía que posea directamente al menos 20 por ciento de capital de la compañía que paga los dividendos, se excluye a los consorcios y también se

⁸³ *Ibidem*. Artículo 7 p. 8

⁸⁴ *Op cit* note No. 82. Artículo 8. P. 8

establece que el impuesto cobrado no deberá exceder del 15 por ciento del monto bruto de los dividendos en los demás casos.

Este artículo sigue fielmente el Modelo de la OCDE, puesto que los porcentajes que establece son los mismos de la Convención Modelo, a diferencia del CDI con España que establece un 12 por ciento del monto bruto de los dividendos en los demás casos.

Con respecto del apartado tercero del artículo, el cual define el término “dividendos”, se amplía el hecho generador, pues se adiciona que las distribuciones de certificados de un fondo de inversión o sociedades de inversión mobiliaria son considerado como dividendos

El artículo 11 del Convenio se refiere a los intereses, en el cual se trabaja de forma ilimitada para el Estado de residencia y se restringe la tasa impositiva para el Estado de la fuente. En el supuesto que el beneficiario efectivo de los intereses sea un residente del otro Estado contratante, el impuesto exigido no deberá exceder del 5 por ciento del importe bruto de los intereses. A diferencia del CDI con España, no se hace ninguna referencia a la duración del préstamo. Ver sección 3.1.

El apartado cuarto del artículo en estudio establece que los intereses pueden ser sometidos a imposición solamente en el Estado contratante, en el cual el receptor es residente, si éste es el beneficiario de los intereses y el interés es pagado en relación con la venta de equipo comercial o científico bajo condiciones de crédito, con la venta de bienes por una empresa a otra empresa bajo condiciones de crédito y por un préstamos de cualquier tipo hecho por un banco residente de uno de los Estados Contratantes.

En ese mismo orden de ideas, el artículo 12 del Convenio, referente a las regalías, sigue la Convención Modelo de la OCDE, al igual como lo hace el CDI suscrito

con España, en el cual se establece, que las regalías son sometidas a imposición en el Estado de la residencia, no obstante, pueden ser sometidas a imposición en el Estado de la fuente, que es de donde procedan, y se hace la salvedad que si el beneficiario de las regalías es residente del otro Estado contratante, el impuesto cobrado no podrá exceder del 10 por ciento del monto bruto de las regalías.

De igual manera, en el párrafo tercero del presente artículo, se define el término “regalías” en donde se puede observar cómo se aparta del Modelo de la OCDE, del de la ONU y del CDI con España, puesto que se amplía el hecho generador ya que se establece que el término antes mencionado, incluirá pagos de cualquier tipo por el uso o derecho de uso del nombre de una persona, imagen u otro tipo similar de derechos personales y pagos recibidos en relación con la grabación de actuaciones de artistas o deportistas a cargo de emisoras de radio o canales de televisión.⁸⁵ En este artículo es importante tomar en cuenta, que al ampliarse la definición del término de regalías, se beneficia a los países de renta territorial, pues se evita que esto se deje de sujetar a imposición. Puesto que si los pagos en relación con la grabación de actuaciones de artistas o deportistas se hace de manera ocasional y no cumple con el supuesto para constituirse como establecimiento permanente, no se puede gravar de ninguna forma dicha actividad, no obstante, por encontrarse regulado en el presente artículo se le gravará con el 10 por ciento del monto bruto.

El CDI con España por su parte, hace referencia al asesoramiento técnico financiero o administrativo. Dejando de lado lo mencionado en el CDI con Alemania.

El artículo 13 del Convenio hace referencia a las ganancias de capital, en la cual se acuerda el derecho a imponer gravamen sobre las ganancias que se obtengan de acuerdo con el bien que se trata, ya sea las ganancias que se adquieran de la enajenación de un bien mueble, de un bien inmueble, de la venta de acciones o

⁸⁵ Op cit note No 82. Artículo 12. P.12

derechos similares en una compañía cuyos activos consistan directa o indirectamente, principalmente en bienes inmuebles ubicados en un Estado Contratante, sin que se establezca ningún porcentaje mínimo de participación, como si lo establece el Convenio con España.

Como se mencionó previamente, el CDI firmado con Alemania, regula lo concerniente a los servicios profesionales, establecido en el artículo 14, en donde se establece que los servicios personales independientes podrán ser sometidos a imposición en el Estado de la residencia, no obstante, se establece también, que si se posee una base fija disponible y se utilice para realizar sus actividades, la renta es atribuible al Estado de la fuente, en la medida que sea atribuible a esa base fija.

Con respecto de este artículo, se puede percibir que éste no establece un impuesto exigible con relación a los servicios o actividades prestadas, lo que beneficia al Estado de la fuente, como si lo hace el CDI con España, el cual regula que el impuesto no podrá exceder del 10 por ciento.

3.2.2 Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta

Además del Convenio con Alemania, Costa Rica firmó el 12 de abril del presente año con México un acuerdo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. La firma se llevó a cabo en la Embajada de México en la ciudad de Washington, DC, Estados Unidos de América. Costa Rica estuvo representada por el Ministro de Hacienda ese entonces, Edgar Ayales y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos por Luis

Videgaray Caso, secretario de Hacienda y Crédito Público⁸⁶. Éste Convenio cuenta con un Protocolo anexo.

Este es el tercer Convenio de este tipo que suscribe Costa Rica, buscando promover el aumento de la inversión mexicana en territorio costarricense y construir un mecanismo más en la lucha contra la evasión fiscal transfronteriza, además de cumplir con los estándares fiscales internacionales que exige la OCDE. En este CDI llama la atención cómo México, aún cuando tiene un sistema de renta mundial, se concentra en proteger la renta territorial, lo cual se ve reflejado a lo largo del Convenio.

Del Convenio firmado entre Costa Rica y Los Estados Unidos Mexicanos se procede a analizar los artículos analizados en el capítulo II, los cuales conllevan impuestos a gravar.

El artículo tercero, respecto de las definiciones generales, al igual que los CDIs con España y Alemania, siguen el Modelo de la ONU, al no definir los términos “empresa” y “actividad económica “ o “negocio”, esto porque incluyen el artículo 14.

En relación al artículo referente al establecimiento permanente, se estipula que una obra o proyecto de construcción o de instalación constituye un establecimiento permanente si su duración excede de seis meses, tal como lo establece la Convención Modelo de Naciones Unidas y el CDI con Alemania. De igual manera, se establece en el párrafo cuarto, una lista de lo que no es considerado como establecimiento permanente, en donde en el CDI con México se suprime las palabras “entregar” y “entrega” en los incisos a) y b) respectivamente, por lo que

⁸⁶ Ministerio de Hacienda de Costa Rica. 2014. Comunicación Institucional: “Costa Rica y México firman acuerdo para prevenir la evasión de impuestos” Recuperado en: <http://www.hacienda.go.cr/noticias/12814-costa-rica-y-mexico-firman-acuerdo-para-prevenir-la-evasion-de-impuestos>

una actividad consistente en entrega podría resultar un establecimiento permanente, tal como lo estipula la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

En ese orden de ideas, el párrafo quinto, es otro ejemplo que con respecto de este artículo, se sigue fielmente lo establecido en la Convención Modelo de la ONU, puesto que se determina que las actividades de representante independiente pueden constituir un establecimiento permanente en el primer Estado, incluso sin que se tenga ni habitualmente ejerza la facultad de celebrar contratos en nombre de la empresa, siempre y cuando esa persona mantenga habitualmente existencia de bienes o mercancías y realiza regularmente entrega de bienes o mercancías en existencia.

El párrafo sexto por su lado, considera que una empresa de seguros de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea representante independiente, con excepción a lo que respecta a los reaseguros.

Con respecto del artículo 7, referente a los beneficios empresariales, una empresa puede tributar en el Estado de la fuente, si hay un establecimiento permanente situado en él y sólo respecto de los beneficios que le sean atribuibles. Tal como se establece en el CDI con España y Alemania. No obstante, en el párrafo primero se establece:

*“Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante **[solamente]** podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio*

de un establecimiento permanente situado en el él [...]”⁸⁷ (lo subrayado no es del original)

En lo anterior, se puede observar que se suprime la palabra “solamente” la cual se encuentra establecida en ambos Modelos de Convenios, y en los suscritos con España y Alemania. El detalle de que se elimine la palabra parece no ser relevante, sin embargo, es importante tomarlo en cuenta ya que el apartado deja un espacio abierto a que no exclusivamente en el Estado de la residencia se deben gravar los beneficios empresariales, lo cual beneficia al Estado de la fuente.

Así las cosas, se sigue lo establecido en el Modelo de la ONU con respecto de que sólo se gravan en el Estado de la fuente los beneficios que le sean atribuibles a ese establecimiento permanente, a las actividades comerciales similares a las que efectúa ese establecimiento permanente o las ventas de bienes o mercancías que se realicen en el otro Estado, sin embargo estos no serán sometidos a imposición en el otro Estado Contratante si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio.

Al igual como lo establecen los Convenios con España y Alemania, se determina que no se atribuirá beneficio alguno a un establecimiento permanente por la compra de bienes o mercancías que éste realice para la empresa.

El artículo 10 referente a lo que son los dividendos establece una sujeción compartida. El impuesto es gravado en el Estado de la fuente de forma restringida, cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea un residente del otro Estado contratante, y el impuesto exigido no exceda del 5 por ciento del monto bruto de los dividendos, si el beneficiario es una sociedad que posea directamente al menos 20 por ciento de capital de la compañía que paga los dividendos, se excluye a las agrupaciones de personas, también se establece que

⁸⁷ Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la evasión fiscal en material de impuestos sobre la renta. Artículo 7 p. 6

el impuesto exigido no deberá exceder del 12 por ciento del monto bruto de los dividendos en los demás casos. Los porcentajes aquí establecidos son los mismos que establece el CDI con España.

El CDI firmado con los Estados Unidos Mexicanos adiciona un párrafo, que establece lo siguiente:

“Nada de lo establecido en el presente Acuerdo se interpretará en el sentido de impedir a un Estado Contratante someter a imposición las utilidades de una sociedad atribuibles a un establecimiento permanente en ese Estado, con un impuesto en adición al que se aplique a las utilidades de una sociedad que sea nacional de ese Estado, siempre que el impuesto adicional no exceda del 5 por ciento de las utilidades que no hayan sido sometidas al impuesto adicional en los años fiscales anteriores. Para los efectos de la presente disposición, el término “utilidades” significa los beneficios o rentas atribuibles a un establecimiento permanente o a bienes inmuebles en un Estado Contratante y toda ganancia que pueda ser sometida a imposición en ese Estado de acuerdo con lo previsto en el Artículo 13 de deducir todos los impuestos, del impuesto adicional a que se refiere este párrafo, exigidos en ese Estado sobre dichos beneficios, rentas o ganancias”.

Este párrafo hace la advertencia de que no se pueden dejar de someter a imposición las utilidades de una sociedad, que le sean atribuibles a un establecimiento permanente, puesto que se considera que es un beneficio de las actividades que realiza ese establecimiento permanente y no es un impuesto exigido a la empresa en su calidad de dueña del establecimiento permanente.⁸⁸

Con respecto del artículo 11 concerniente a los intereses se establece una imposición compartida. Se puede someter a sujeción en el Estado del que

⁸⁸ Op cit note No 50.. Comentario al artículo 24, párrafo 60 p.360

procedan los intereses, es decir en el de la fuente de forma limitada, porque si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los intereses. Siguiendo de ésta manera al Modelo de la OCDE.

Al igual que en el CDI con España, se hace la observación que los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este último Estado si el perceptor de los intereses es su beneficiario efectivo, y éste es un Estado Contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, o el Banco Central. De igual manera, se somete a sujeción en el Estado donde son pagados los intereses, si estos son pagados por cualquiera de las entidades antes mencionada y en caso de proceder de Costa Rica, si son pagados respecto de un préstamo por un período no menor a tres años otorgado por cualquier institución acordada por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

El artículo 12 del CDI firmado con México regula lo que son las regalías de igual manera como lo hace el CDI con España y Alemania, estableciendo una imposición compartida en el Estado de la residencia y en el de la fuente. En este último, se hace la observancia que si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

En el apartado tercero, el cual define el término “regalías” en el último párrafo se hace mención a que se incluye en ese párrafo las ganancias obtenidas por la enajenación de cualquier derecho o bien que esté condicionado a la productividad, uso o posterior disposición de los mismos.⁸⁹

En relación al artículo 13 hace mención a las ganancias de capital, en el cual, se sigue a la Convención Modelo de las Naciones Unidas, puesto que se establece

⁸⁹ Op cit note No 86. Artículo 12. P 11

que las ganancias que se obtengan de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado. Así como las obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional.

También, se establece que las ganancias derivadas de la enajenación de acciones u otros derechos similares en una sociedad, cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situado en un Estado contratante.

El CDI con México hace alusión a un párrafo que se encuentra en la Convención Modelo de la ONU. El cual se examina a continuación:

“4. Las ganancias que no sean las enumeradas en el párrafo 4, percibidas por un residente de un Estado contratante a raíz de la enajenación de las acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad que sea residente del otro Estado Contratante, podrán gravarse en ese otro Estado si el enajenante, en cualquier momento durante el período de doce (12) meses anteriores a dicha enajenación, tuvo una participación directa o indirecta de al menos el 25 por ciento en el capital de esa sociedad”.

De la redacción del apartado anterior, se desprende que las ganancias procedentes de la venta de cualquier cantidad de acciones se pueden someter a sujeción en el Estado en que la sociedad es residente, siempre y cuando la participación de ésta en el capital accionario sea de al menos el 25 por ciento en cualquier momento durante el período de 12 meses que precede a la venta.

El artículo 14 referente a los servicios personales independientes establece que las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante con respecto de los servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente se

someten a imposición en el Estado de la fuente, y el impuesto exigido no podrá exceder del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades.

Dicho lo anterior, este párrafo no es favorable para el Estado de la fuente, por establecer la tributación exclusiva en el Estado de la residencia. Asimismo, por lo general, no es común que este numeral beneficie al país con un sistema de renta territorial. En el Modelo de la ONU se trata de proteger al Estado de la fuente compartiendo la imposición.

3.3 EXPERIENCIA EN PANAMÁ, PAÍS TERRITORIAL, CON RED DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

3.3.1 Antecedentes

Panamá, al igual que Costa Rica, formó parte de la “lista gris” de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, por ser considerado un país no colaborador con la comunidad internacional en materia tributaria, los cuales son considerados paraísos fiscales o países con baja imposición fiscal, razón por la cual el Gobierno de dicho país se comprometió a adoptar los principios de transparencia e intercambio efectivo de la información tributaria, pilares básicos de la OCDE.

En el año 2009, para dejar de formar parte de la lista gris de la OCDE, se planteó la estrategia nacional para el desarrollo de los servicios internacionales de Panamá, plasmada en el Plan Estratégico de Gobierno 2010-2014, que establecía el compromiso de realizar CDIs e intercambio de información. Es por esto, que a

través del Decreto Ejecutivo No 205 de 15 de julio de 2009⁹⁰ se reorganiza la Comisión de Alto Nivel para la Defensa de los Servicios Internacionales y Financieros, y se autoriza al Ministro de Economía y finanzas designar una Comisión Negociadora, la cual fue conformada por funcionarios gubernamentales y consultores externos, la firma Ernst & Young fue seleccionada para asesorar al Gobierno Nacional⁹¹. Es así como el grupo de trabajo inicia negociaciones con distintos países miembros de la OCDE a fin de suscribir CDIs o tratados de intercambio de información. Asimismo, se pretende instrumentar los CDIs como vehículos para la atracción de capital extranjero en nuestro país, ofreciendo ventajas económicas a los inversionistas.

Panamá a partir del 2009 ha logrado grandes avances en la negociación y firma de CDIs, lo cual fue parte de una estrategia para dejar de ser considerado como un Estado no cooperante a nivel internacional.

La estructura del Modelo de Panamá está basado en el Modelo de la OCDE, con cláusulas del Modelo de la ONU, para preservar el gravamen en la fuente, como es costumbre en los países que siguen el criterio de sujeción de la fuente.

El primer CDI firmado fue con México en el 2010. Actualmente, cuenta con 20 CDIs negociados, de los cuales 16 se encuentran ratificados por la Asamblea Nacional los cuales son: España, Barbados, Países Bajos, Luxemburgo, Qatar, Singapur, República de Corea, Francia, Irlanda, Portugal, Emiratos Árabes Unidos,

⁹⁰ Gaceta Oficial Digital. Martes 29 de Julio de 2009. República de Panamá, Ministerio de Presidencia. Decreto ejecutivo No 205 de 15 de Julio de 2009.

⁹¹ República de Panamá, Ministerio de Economía y Finanzas. 2011. Acuerdos de Tributación Internacional y sus ventajas económicas para Panamá. Recuperado en: https://www.anip.gob.pa/documentos/doble_tributacion/doc_informativo.pdf

Israel, Italia, Reino Unido y República Checa.⁹² Y se encuentran en espera de ser suscritos por ambos Estados: Austria, Bahrein y Bélgica.⁹³

La experiencia en Panamá en materia de Convenios es muy reciente, la normativa interna aún sigue en proceso de adaptación a los cambios que en materia de derecho internacional han sido introducidos.

3.3.2 Tratamiento fiscal de rentas que protegen al Estado de la fuente en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscrito por la República de Panamá.

A continuación, se procede a ilustrar cómo es el tratamiento fiscal de algunas rentas que protegen al Estado de la fuente en los diferentes CDIs suscritos por la República de Panamá. Los CDIs de los cuales se hará referencia son los suscritos con: México, Barbados, Luxemburgo, Singapur, Qatar, Países Bajos, Corea, España y Francia. Su escogencia se debe a que la mayoría sigue la Convención Modelo de la OCDE, con algunas salvedades, que persigue el Modelo de la ONU, en especial lo estipulado en el artículo de establecimiento permanente, ganancias de capital y servicios independientes.

3.4.2.1 Establecimiento Permanente

Panamá al ser un país importador de capital requiere contar con una definición amplia de lo que es considerado como establecimiento permanente, para que de esta forma se mantenga la imposición de las rentas empresariales localizadas en el país de la fuente, es, por esta razón que la mayoría de los CDIs siguen el Modelo de la OCDE, con ciertos supuestos del Modelo de la ONU, en especial, lo

⁹² Op. cit note No 91. P 15.

⁹³ Bustamante R, Pacheco J, Mitil, S. 2013. Convenio para evitar la doble Tributación. BDO. Recuperado en: <http://www.bdo.com.pa/LinkClick.aspx?fileticket=6iGDFLZzxUY%3D&tabid=59>

referente a la reducción de plazos en que las actividades se deben efectuar para configurar un establecimiento permanente o la inclusión de establecimiento permanente para las actividades de seguros, entre otras actividades que se analizarán a continuación.

El párrafo segundo del artículo quinto de las Convenciones Modelos, incluye una lista enunciativa de los supuestos que son considerados como un establecimiento permanente. El Convenio con Luxemburgo incluye en su inciso e) *“un taladro o barco utilizado para, o en conexión con, la exploración o explotación de recursos naturales”*⁹⁴ y el CDI suscrito con los Países Bajos adiciona a la lista un inciso g) referente a la propiedad agrícola, ganadera o forestal⁹⁵.

Los Convenios suscritos por Panamá con respecto del tiempo estipulado en que una obra, construcción o actividad relacionada constituya un establecimiento permanente van a variar de acuerdo en el país del que se trate, por ejemplo:

1. Los CDIs suscritos con México⁹⁶ y Singapur⁹⁷ deberá continuar durante un período de 9 meses.
2. Los Convenios suscritos con España⁹⁸ y Qatar⁹⁹ hace referencia a un período de 6 meses.

⁹⁴ Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

⁹⁵ Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

⁹⁶ Asamblea Nacional. 2010. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5.

⁹⁷ Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

⁹⁸ Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

⁹⁹ Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

3. El CDI con Corea¹⁰⁰ establece un plazo de 270 días.
4. Los Convenios con Barbados¹⁰¹, Luxemburgo¹⁰² y Países Bajos¹⁰³ establecen un período de 183 días.
5. Y en el CDI con Francia¹⁰⁴ es plazo estipulado es de 12 meses.

La mayoría de los CDIs que suscribe Panamá siguen un supuesto en el artículo del establecimiento permanente que no se encuentra ni en el Modelo de la OCDE, ni en el de la ONU, la razón de lo anterior es la incorporación de un Capítulo al Código Fiscal de Panamá, que agregó varias definiciones relacionadas a la tributación internacional, entre esas la de establecimiento permanente, definición que es tomada en cuenta en el momento de negociar los CDIs.

Dicha definición es más precisa que las que se encuentran en las Convenciones Modelos, pues no contiene excepciones como las planteadas en estas últimas. Y una de las principales diferencias que presentan, se encuentra en el caso de almacenes o depósitos, puesto que en la legislación interna panameña en el artículo 762-M del Código Fiscal, en su segundo párrafo, establece que los almacenes forman parte del supuesto de lo que es considerado como establecimiento permanente.

Los CDIs suscritos con México y Qatar incluyen un supuesto de establecimiento permanente para las actividades de seguros, tal cual lo hace el Modelo de la ONU.

¹⁰⁰ Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno de la República de Corea para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

¹⁰¹ Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y Barbados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

¹⁰² Op cit note No 94.

¹⁰³ Op cit note No 95.

¹⁰⁴ Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

Asimismo, Los Convenios suscritos con Barbados, España, Luxemburgo, México, entre otros, incluyen expresamente las actividades de supervisión, mientras que los Convenios con Corea y Francia no hacen referencia expresa a este tema.

3.3.2.2 Impuesto a las sucursales

La legislación panameña en su artículo 733 inciso f) del Código Fiscal establece un impuesto a las sucursales, equivalente al 10 por ciento de la renta obtenida en Panamá. Se considera que la tasa de impuesto es similar a la aplicable a la distribución de dividendos.

La razón de ser de este impuesto adicional, la explica a continuación Isabel Chiri.

“Los Comentarios al Modelo OCDE (Párrafo 60 del comentario al artículo 24) indican que este impuesto adicional, puede explicarse por el hecho de que si se tratará de una filial de una empresa extranjera que obtuviera los mismos beneficios que el establecimiento permanente y posteriormente los distribuyera como dividendos, se gravaría un impuesto adicional sobre los mismos conforme al apartado 2 del artículo 10. Sin embargo, al tratarse de un impuesto que se aplica en cabeza del establecimiento permanente, en lugar de ser un impuesto exigido a la empresa en su calidad de propietaria del establecimiento permanente; se trata de un impuesto contrario a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 24”. (Chiri, 2012, párrafo 4, p.36)

De lo anterior, se puede observar cómo es importante gravar este impuesto adicional, razón por la cual la mayoría de los CDIs suscritos por Panamá que regulan este tema, lo incluyen en lo referente a los dividendos, artículo 10 con una tasa pactada del 5 por ciento. México por ejemplo lo regula en el artículo 7, beneficios empresariales.

A continuación, se puede observar cómo se regula el impuesto a las sucursales en el artículo 10, párrafo sexto del CDI suscrito entre Panamá y Francia:

“6. Sin perjuicio de otras disposiciones de este Convenio, cuando una empresa residente de un Estado Contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, éste último podrá gravar con un impuesto adicional los beneficios atribuibles a dicho establecimiento permanente, además de los impuestos permitidos por virtud de otras disposiciones de este Convenio, pero cualquier impuesto adicional así exigido no podrá exceder el 5 por ciento de los beneficios atribuibles al establecimiento permanente luego del pago del impuesto sobre sociedades con respecto a dichos beneficios.”¹⁰⁵

3.3.2.3 Ganancias de capital

De acuerdo con la legislación panameña, la renta producida por la enajenación de acciones, participaciones y demás valores emitidos por personas jurídicas se encuentran sujetas a imposición en dicho territorio.

Mediante el Decreto Ejecutivo No 135 del 6 de febrero de 2012 se tiende a reglamentar un Régimen de ganancias de capital y pérdidas en la venta o enajenación de acciones y demás valores, emitidos por las personas jurídicas que el Código Fiscal contempla en el artículo 701, inciso e)¹⁰⁶. Y es mediante esta norma que se considera que la renta producida por un valor invertido económicamente en Panamá, incluye a las ganancias de capital de enajenaciones indirectas.

¹⁰⁵ Op cit note No 104. P. 11

¹⁰⁶ Caballero, Noel. 2012. Boletín Fiscal: Régimen de ganancias y pérdidas en enajenación de valores. Recuperado en: <http://www.gt.com.pa/Boletines%20Fiscales/2012/2012-005.pdf>

La definición de valor invertido económicamente la explica Isabel Chiri a continuación:

*“El valor invertido económicamente de manera indirecta, es definido como todo aquel valor emitido por personas naturales o jurídicas, no domiciliadas en el territorio de Panamá, que a su vez sean propietarias directa o indirectamente de valores emitidos por personas jurídicas que devenguen ingresos gravables en Panamá”.*¹⁰⁷

En este sentido, se puede observar cómo la ley interna de Panamá sujeta a imposición las ganancias de capital derivadas de enajenaciones indirectas.

El supuesto que maneja la OCDE con respecto de las ganancias de capital, el cual mantiene la imposición en el Estado de la fuente cuando las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, obtienen directa o indirectamente más del 50 por ciento de su valor de propiedad inmobiliaria situada en dicho Estado, es el incorporado en todos los CDI bajo análisis. Sin embargo, en Convenios como con Singapur el porcentaje de vinculación es del 75 por ciento y no del 50 como lo establece el Modelo de la OCDE.

Asimismo, en la Convención Modelo de la OCDE no se indica que las acciones enajenadas deben haber sido emitidas por una sociedad residente del Estado donde se encuentren situados los bienes inmuebles, y se prevé una vinculación con la propiedad inmobiliaria de manera directa o indirecta, por lo que la enajenación indirecta se encontraría comprendida¹⁰⁸.

Es en este punto, en donde la legislación interna panameña a través del Decreto Ejecutivo 135 del 6 de febrero del 2012, ha plasmado la posición de que en la

¹⁰⁷ Op. cit Note No. 13. P. 37

¹⁰⁸ Ibídem

enajenación indirecta no se va a gravar toda la ganancia, sino sólo la proporción que se considere de fuente panameña.¹⁰⁹

La mayoría de los CDIs suscritos por Panamá incluyen un supuesto que permite mantener la imposición en el Estado de la fuente, siguiendo claramente al Modelo de la ONU, mediante el cual, las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante a raíz de la enajenación de acciones de una sociedad que sea residente del otro Estado contratante, se podrán gravar en este último si se ha tenido un porcentaje de participación sustancial, el cual es establecido en negociaciones, y por un período menor a 12 meses.

Los CDIs suscritos con España, Países Bajos y Qatar establecen un porcentaje del 10 por ciento. Barbados, Corea y Francia estipulan un porcentaje del 25 por ciento. Mientras que Singapur pacta un porcentaje mínimo de 50 por ciento.

3.3.2.4 Tratamiento de servicios

La economía de Panamá se basa en el sector de servicios, por lo que este tema es fundamental en el momento de negociar Convenios, puesto que el sacrificio fiscal puede ser importante. Normalmente, este tema se encuentra regulado en el artículo 14 de los CDIs, siguiendo como base la Convención Modelo de la ONU.

De acuerdo con la normativa interna panameña, los servicios prestados por personas no residentes son considerados de fuente panameña, a continuación el numeral 694:¹¹⁰

Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba. Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera que percibe la

¹⁰⁹ Op. cit note No. 13. P. 39

¹¹⁰ Ley No 8 de 27 de enero de 1956. Código Fiscal de la República de Panamá. Artículo 694. P 81

renta gravable objeto del impuesto.

PARÁGRAFO 1. (Texto según artículo 2, ley 8/2010). Se considerará renta gravable producida dentro del territorio de la República de Panamá:

[...]

*e) **La recibida por personas naturales o jurídicas cuyo domicilio esté fuera de la República de Panamá** producto de cualquier servicio o acto, documentado o no, **que beneficie a personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, ubicadas dentro de la República de Panamá** lo que incluye, pero no se limita a honorarios e ingresos por derechos de autor, regalías, derechos de llave, marcas de fábrica o de comercio, patentes de invención, know-how, conocimientos tecnológicos y científicos, secretos industriales o comerciales, en la medida en que **dichos servicios incidan sobre la producción de renta de fuente panameña o la conservación de esta y su erogación haya sido considerada como gastos deducibles por la persona que los recibió. [...]**" (el subrayado no es del original)*

De lo anterior se puede extraer que de acuerdo con la legislación interna no es fundamental que el servicio haya sido prestado en Panamá, sino que aún cuando éste hubiese sido prestado fuera del país, se cumplan las condiciones subrayadas previamente, por lo que la renta por este servicio será objeto de imposición. Este es un caso en donde se puede observar cómo la aplicación de la ley interna podrá estar limitada por un CDI, dependiendo de lo que se haya pactado en materia de servicios.

Como se ha mencionado previamente, la posición de la Convención Modelo de la OCDE es de tratar a los servicios empresariales y los independientes bajo el numeral séptimo, correspondiente a los beneficios empresariales, lo que quiere

decir, que sólo a través de un establecimiento permanente se podrá la sujeción a la renta correspondiente a las actividades de servicios, siempre y cuando dicha renta le sea atribuible a ese establecimiento permanente. Y es, por esta razón, que elimina de su articulado el numeral 14 correspondiente a los servicios independientes.

Por el contrario, el Modelo de la ONU, sí regula lo concerniente a los servicios independientes en su artículo 14, recogiendo una regla de distribución que mantiene la imposición en el país de la fuente, sin limitación en la tasa impositiva. Y permitiendo el alivio de la doble tributación en el Estado de la residencia.

Con base en lo anterior, de la red de CDIs suscritos por Panamá, los Países Bajos, Corea y Francia siguen el Modelo de la OCDE, por lo que cuentan con un supuesto de establecimiento permanente específico para las actividades de servicios.

Corea y Países Bajos tienen un supuesto en el artículo 5 con períodos más cortos de los 183 días usualmente pactados, lo que favorece la imposición en la fuente en Panamá por servicios prestados por entidades o personas no residentes.

México, sin embargo, ha adoptado seguir el Modelo de la ONU, con algunas salvedades, la primera de ellas, es que utiliza en el párrafo primero inciso a) el término “establecimiento permanente”, en lugar de “base fija”, además en el inciso b) establece un período de 60 días y no de 183 días como lo hace la Convención Modelo y adiciona que el impuesto no podrá exceder del 12,5 por ciento del importe bruto de los pagos que el beneficiario efectivo realice.¹¹¹

Los CDIs suscritos por Qatar y Singapur sí utilizan la expresión “base fija”, pero establece períodos diferentes al que lo hace el Modelo de la ONU, el primero de

¹¹¹ Op. cit note No 96. Artículo 14, p. 15

Estos prevé un período de 90 días¹¹² y Singapur establece un período de 270 días¹¹³.

Por otro lado, los CDI con España, Barbados y Luxemburgo no siguen ni la Convención Modelo de la OCDE ni la de las Naciones Unidas, sino que incluyen un artículo 14 más amplio que el incluido por la ONU.

Un ejemplo que ilustra cómo se regulan los servicios es el CDI suscrito por Luxemburgo, el cual establece lo siguiente:

“1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por servicios prestados en el otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en el Estado Contratante mencionado en primer lugar. Sin embargo, dichas rentas pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en el cual se prestaron los servicios, siempre que tales servicios puedan calificarse como servicios profesionales, servicios de consultoría, asesoramiento industrial comercial, servicios técnicos o de gestión o servicios similares. El impuesto así exigido no podrá exceder el 5 por ciento del importe bruto del pago cuando el beneficiario efectivo de dichos pagos sea un residente del otro Estado Contratante.

Sin embargo, si los servicios no son prestados en ninguno de los Estados Contratantes, las rentas derivadas de dichos servicios podrán ser gravadas en el Estado Contratante del cual procedan. Las rentas por tales servicios se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el pagador sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el pagador de dichas rentas, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual la obligación de pagar las rentas por tales servicios surja y que este

¹¹² Op. cit note No 99. Artículo 14, p. 15

¹¹³ Op. cit note No 97. Artículo 14, p. 15

establecimiento permanente asuma la carga de las mismas, entonces dichas rentas se considerarán como generadas en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente". (Convenio entre la República de Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo, artículo 14, p. 14)

Isabel Chiri en su texto considera tres posibles escenarios en donde se puede observar la regla de distribución. El primero de ellos es cuando uno de los Estados contratantes presta los servicios en el otro Estado y estos califican en la categoría de servicios profesionales mencionados en el párrafo primero. En este caso, se mantendrá la imposición en el Estado de la fuente, con la tasa límite fijada en el CDI. Y corresponderá al Estado de residencia hacer el alivio de la doble tributación con el mecanismo estipulado en el CDI. El segundo escenario corresponde a si uno de los dos Estados contratantes presta los servicios desde su Estado de residencia, pues resulta evidente que la imposición le corresponde únicamente al Estado de residencia.

Y el último de los escenarios, es que un residente de uno de los dos Estados contratantes presta los servicios desde un tercer Estado, pero la renta procede del Estado donde el sujeto no es residente, en este caso se mantendrá la imposición en el Estado de donde procedan el pago por los servicios, es decir, Estado de la fuente sin límite a la tasa impositiva. Y le corresponde al país de residencia otorgar el alivio de la doble tributación.¹¹⁴

3.3.3 Normativa Legal

La Constitución Política de la República de Panamá, prevé en su artículo 184 inciso 9, la celebración de tratados y convenios públicos, los cuales serán sometidos a la consideración del Órgano Legislativo. Asimismo, en su numeral

¹¹⁴ Op. cit note No 13 p. 34.

159 inciso 3 establece que entre las atribuciones del Órgano Legislativo se encuentra la de: *“Aprobar o desaprobar, antes de su ratificación, los tratados y los convenios internacionales que celebre el Órgano Ejecutivo”*¹¹⁵

De lo anterior se puede observar, al igual que en la legislación costarricense, cómo la Asamblea Nacional es el órgano facultado para aprobar los Convenios internacionales que el Poder Ejecutivo haya negociado previamente, por lo que es de admirar la labor que ha tenido Panamá cumpliendo los estándares internacionales de la OCDE y con el objetivo de aumentar su competitividad en el sector de servicios se dio a la tarea de implementar Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Asimismo, hay que reconocer la labor con la que trabaja el Congreso de la República Panameña, ya que como se mencionó previamente, el primer CDI suscrito por dicho país fue con México, en el año 2010, y al día de hoy cuentan con 16 CDIs, lo que evidencia una rapidez en la aprobación de estas leyes.

Por otro lado, hay que rescatar que para que todos estos CDIs se hayan podido negociar, Panamá al ser un país territorial, ha tenido que realizar modificaciones a su legislación doméstica, para que de esta forma los Convenios sean efectivos. Es, por esta razón, que por medio de la Ley 33 del 30 de junio 2010 se adiciona un Capítulo al Código Fiscal sobre normas de adecuación a los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional, así como también, otorga facultades a la Dirección General de Ingresos¹¹⁶ para efectos del intercambio efectivo de información e introduce cinco nuevos conceptos, los cuales se encuentran relacionados con los CDIs y la normativa referente a los precios de transferencia, como lo son: principio de precio de mercado en materia tributaria, partes relacionadas, precios de transferencia, establecimiento permanente y residencia

¹¹⁵ Constitución Política de la República de Panamá y Texto Único del Reglamento Orgánico del Régimen Interno de la Asamblea Nacional., 2004. P. 53

¹¹⁶ Tiempo después, mediante ley 24 del 8 de abril del 2013, pasa a ser la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos.

fiscal¹¹⁷. Con esta medida se armoniza y adecua la legislación tributaria nacional con base en los CDIs suscritos por Panamá. De igual manera, mediante la Ley No 52 de 18 de agosto del 2012¹¹⁸ se reforma el Código Fiscal y se dicta otras disposiciones fiscales, en el cual se modifica los anteriores conceptos.

Asimismo, surge la necesidad de adecuar la Administración Tributaria panameña a las necesidades que el país va presentado, por lo que se crean las Subdirecciones de Tributación Internacional y de Intercambio de Información dentro de la Dirección General de Ingresos, las cuales fueron creadas mediante Resolución No. 88 del 30 de septiembre de 2010 del Ministerio de Economía y Finanzas¹¹⁹, en donde la principal función que se le encomienda a la subdirección de Tributación Internacional es la de interpretar los tratados o convenios tributarios suscritos por la República de Panamá, además cuenta con un Departamento de Precios de Transferencia para fiscalizar las transacciones entre empresas relacionadas, de aquellos países con los que Panamá haya suscrito un tratado para evitar la doble tributación internacional.¹²⁰

Mediante la ley 24 del 8 de abril de 2013 se crea la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, en adelante ANIP, como una institución autónoma del Estado, con competencia nacional, personería jurídica, patrimonio propio y autonomía, administrativa, funcional y financiera, se considera que para todos los efectos la ANIP subroga en todas sus funciones, potestades y deberes a la Dirección General de ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.¹²¹ Y es por medio de

¹¹⁷ Gaceta Oficial Digital, miércoles 30 de junio de 2010. Asamblea Nacional de la República de Panamá. Ley 33 de 30 de junio de 2010.

¹¹⁸ Gaceta Oficial Digital, martes 28 de agosto de 2012. Asamblea Nacional de la República de Panamá. Ley 52 de 18 de agosto de 2012

¹¹⁹ Gaceta Oficial Digital, martes 14 de diciembre 2010. República de Panamá, Ministerio de Economía y Finanzas. Resolución No 099-DS/AL, 30 de septiembre de 2010.

¹²⁰ Ministerio de Economía y Finanzas República de Panamá. 2012. Manual de Organización y Funciones. P 217 Recuperado en: <http://www.mef.gob.pa/es/transparencia/Documents/MEF-MANUAL%20DE%20ORGANIZACION%20Y%20FUNCIONES%202012.pdf>

¹²¹ Gaceta Oficial Digital. Jueves 3 de octubre de 2013. República de Panamá, Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, Dirección de Tributación Internacional. Resolución No 201-10860 de 26 de agosto de 2013.

la Resolución No 036 de 8 de agosto de 2013¹²², que el Ministerio de Economía y Finanzas designa al Administrador Nacional de Ingresos Públicos como la Autoridad competente en materia de tributación internacional.

En ese mismo orden de ideas, el 26 de agosto del 2013 mediante la resolución No 201-10860 de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos¹²³, se adopta el uso del certificado de residencia fiscal para la aplicación de los tratados o convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta a partir de la entrada en vigencia de la Ley 33 de 2010.

Por último, el Decreto Ejecutivo No 85 de 28 de junio de 2011, por medio del cual se reglamenta el Procedimiento para llevar a cabo el Intercambio de Información Tributaria en el Marco de los CDIs y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta o Acuerdos para la Cooperación Fiscal y el Intercambio de Información en materia de impuestos debidamente ratificados por la República de Panamá y en plena vigencia¹²⁴. El cual es modificado por el Decreto Ejecutivo No 194 del 5 de marzo del 2012 en sus artículos: tercero, cuarto, sexto y décimo, y se deroga el artículo séptimo del Decreto Ejecutivo No 85 de 28 de junio de 2011¹²⁵.

Panamá, sin lugar a dudas, es un ejemplo a seguir en el tema de la tributación internacional para los países de la región.

3.3.4 Situación Actual

Es bajo la gestión del Presidente Ricardo Martinelli Berrocal, que Panamá ha logrado el reconocimiento internacional como un país que cumple con gran parte

¹²² Gaceta Oficial Digital, República de Panamá, Ministerio de economía y Finanzas. Resolución No DS/AL-036 de 8 de agosto de 2013.

¹²³ Op cit Note No 74

¹²⁴ Gaceta Oficial Digital. Viernes 8 de julio 2011. República de Panamá, Ministerio de Economía y Finanzas. Decreto Ejecutivo No 85 de 28 de junio de 2011.

¹²⁵ Gaceta Oficial Digital. Miércoles 7 de marzo de 2012. República de Panamá, Ministerio de Economía y Finanzas. Decreto Ejecutivo No 194 de 5 de marzo de 2012.

de los estándares fiscales internacionales, posicionándose de esta manera en la lista blanca de la OCDE. No obstante, aún tienen un tema pendiente relacionado con las acciones al portador.

En cuestión de muy poco tiempo, Panamá ha logrado grandes avances en la negociación y firma de CDIs.

“En este sentido, cabe mencionar el reconocimiento formulado por Ángel Gurria, Secretario General de la OCDE, quien en un comunicado destacó el avance de transparencia fiscal de Panamá, al cumplir con los estándares internacionales en muy poco tiempo. De esta forma, Panamá se convirtió en el 39 Estado en obtener esta clasificación desde que el sistema fuera creado en abril de 2009”¹²⁶

Panamá es un país que despierta el interés de los inversionistas extranjeros, por lo que es fundamental la negociación de estos acuerdos. Puesto que genera una serie de ventajas para mejorar la competitividad del país, como lo es, la seguridad jurídica que los CDIs otorgan a los inversionistas extranjeros de las grandes multinacionales.

Es de admirar la labor que ha realizado el Gobierno de Panamá para adecuar su normativa interna a la gran red de Convenios que han suscrito en los últimos años, siendo un ejemplo para los demás países de la región.

Además de introducir cambios en su normativa, Panamá ha logrado negociar y firmar CDIs con países de gran renombre mundial. Asimismo, se ha enfocado en firmar acuerdos de intercambio de información tributaria.

¹²⁶ Op cit note No 91. P. 14 párrafo segundo

CONCLUSIONES

1. No existen obstáculos para que los países con un criterio de renta territorial suscriban un CDI, puesto que los beneficios que estos presentan son múltiples, tales como:
 - a) Prevenir la doble imposición jurídica, así como la evasión fiscal.
 - b) Facilita la inversión y el comercio extranjero.
 - c) Eliminan la incertidumbre del inversor extranjero sobre cuál será el gravamen de las rentas de fuente extranjera.
 - d) Los países en vía de desarrollo, siempre se encuentran en posición de desventaja al suscribir un CDI con países desarrollados, pues el sacrificio fiscal que los primeros sufren en la fuente es considerable. No obstante, se ha dado un importante desarrollo en las disposiciones de los CDIs para proteger el sistema de renta territorial. Lo cual queda demostrado en el Modelo de la ONU en donde es evidente un trato fiscal favorable por parte del país de la fuente, en los artículos: 5 (establecimiento permanente), 7 (beneficios empresariales), en lo concerniente al artículo 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (cánones o regalías), 13 (ganancias de capital) se establece una imposición compartida. Tal como se demostró en el desarrollo del trabajo.
 - e) Es un medio, por el cual, se fortalecen las relaciones diplomáticas entre los países, como lo es el CDI suscrito con Alemania, además, sirve para enviar un mensaje a los posibles inversores que es un Estado en formar parte de la comunidad internacional.

2. De acuerdo con el análisis que se realizó en el capítulo segundo, se puede concluir que, a Costa Rica, al tener un criterio de sujeción territorial, le favorece, sin lugar a dudas, seguir el Modelo de la ONU, debido a que en

éste se protege enormemente el criterio de la fuente, como se puede observar en el artículo 5, en el cual se estipula que una obra o proyecto de construcción se constituye en un establecimiento permanente si su duración es superior a los seis meses, y no a doce como lo establece el Modelo de la OCDE. Este tiempo de seis meses favorece de gran manera al sistema territorial, pues permite que en un menor tiempo se constituya el establecimiento y se retenga los impuestos que éste vaya a generar. Asimismo, en el artículo referente a la navegación marítima y área, se permite en el Modelo de la ONU que los beneficios de la explotación de buques en el tráfico internacional sean objeto de imposición en el país fuente, siempre que las operaciones en dicho país “no sean meramente ocasionales”. Situación diferente al Modelo de la OCDE.

3. La Administración Tributaria en ocasiones desconoce el artículo 6 inciso ch) de la LISR, haciendo interpretaciones extensivas del criterio de territorialidad, es por esto que se considera que si se quiere modificar la ley se haga con los mecanismos previstos para el cambio y no de acuerdo con interpretaciones de la norma, puesto que lo único que logran es dificultar el proceso de recaudación fiscal.
4. Con relación a los CDIs, Costa Rica deberá utilizar como referente a Panamá, pues se puede concluir, que los países con un criterio de sujeción territorial pueden tener una red significativa de CDIs. Panamá es un ejemplo de esto, puesto que, en un período de 16 meses ha firmado múltiples Acuerdos de Intercambio de Información, ha suscrito un sinnúmero de CDIs, el Congreso de la República ha trabajado con gran rapidez, esto debido a que en cuestión de 4 años ha aprobado 16 CDIs, y ha modificado su legislación interna para que los CDIs resulten efectivos. Como consecuencia de esto, se adiciona un Capítulo al Código Fiscal sobre normas de adecuación a los tratados o convenios para evitar la doble

tributación internacional, introduce cinco nuevos conceptos, los cuales se encuentran relacionados con los CDIs. Así también, se crean las Subdirecciones de Tributación Internacional y de Intercambio de Información, en donde la principal función que se le encomienda a la subdirección de Tributación Internacional es la de interpretar los tratados o convenios tributarios suscritos por la República de Panamá.

5. El sistema tributario actual que tiene Costa Rica no impide tener CDIs, sin embargo, si algún día el sistema cambia, no se traduce en que los CDIs suscritos dejen de tener validez.

RECOMENDACIÓN

Considero que en Costa Rica sería importante, que se realice un estudio que cuantifique los beneficios que pueden traer los CDIs, en cuanto a la inversión. Puesto que hasta la fecha no existe registro alguno que lo determine.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- Fajardo Salas Gonzalo. 2005. Principios Constitucionales De La Tributación, San José, Editorial Juricentro 1era ed.
- Gracia, Francisco. 2009. Los Modelos de Convenios, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición. Valencia. P. 103.
- Gutiérrez, Marcelo. 2011 “Introducción a la Tributación Internacional y estrategias de Planificación Fiscal”. Maestría en Finanzas, Centro de Postgrados y Maestrías. Universidad de la República Oriental de Uruguay.
- Herran, Catalina. 2000. “La Doble Tributación internacional, principios y realidades de los Convenios” Bogotá.
- Peragón, Luis. 2013. Estudio exploratorio sobre el Impacto de los Convenios para evitar la Doble Imposición para atraer la Inversión Extranjera Directa: El caso de América Latina. P 143.
- Pickering, Ariane. 2013. Why Negotiate Tax Treaties. *Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries*.
- Serrani, Esteban. 2013. Acuerdos para evitar la doble tributación en América Latina: análisis de los vínculos entre los impuestos, el comercio y las finanzas responsables. 1ª ed. Buenos Aires. P. 35.
- Torrealba, Adrián, Derecho tributario: parte general, San José, Editorial Jurídica Continental 1era Ed.
- Torrealba Adrián. 2001 Principios De Aplicación Sobre Los Tributos, IJSA.
- Torrealba Adrián, 2003. Imposición Sobre La Renta En Costa Rica, IJSA.
- Torrealba Adrian. 2014. Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera Edición Costarricense. Editorial Jurídica Continental. P. 62
- Uckmar, Víctor. 2003. Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I y

II. Edición Temis.

- UCKMAR, Victor, G. Corasaniti, Paolo de Capitani Di Vimercate. 2010. Manual de Derecho Tributario Internacional. Edición Temis. Versión de Colombia.
- United Nations. 2013 United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. ITC

Artículos de revistas o periódicos:

- Chiri, Isabel. 2012 “La Doble imposición y los Convenios Tributarios, Una especial referencia a la Red de Convenios de Panamá”.
- García, Sergio. 2003. Renta Mundial ¿La solución correcta?. Periódico El Financiero. Publicación el 07 de abril- 2003.
- Ministerio de Hacienda de Costa Rica. 2014. Comunicación Institucional: “Costa Rica y México firman acuerdo para prevenir la evasión de impuestos” Recuperado en: <http://www.hacienda.go.cr/noticias/12814-costa-rica-y-mexico-firman-acuerdo-para-prevenir-la-evasion-de-impuestos>
- Torrealba Navas Adrián y Rodríguez N. Ramón. 1992. Importancia De La Incorporación De Principios De Justicia Tributaria En Las Constituciones Políticas, Revista IVSTITIA N°65, p 13-20.
- República de Panamá, Ministerio de Economía y Finanzas. 2011. Acuerdos de Tributación Internacional y sus ventajas económicas para Panamá. Recuperado en: https://www.anip.gob.pa/documentos/doble_tributacion/doc_informativo.pdf

Páginas de internet

- Association Latino Americana de Integration (ALADI). 2012. Análisis

comparativo de los Modelos de Convenio de Doble Tributación en materia de comercio de servicios profesionales. Montevideo. Recuperado en: http://www.aladi.org/biblioteca/Publicaciones/ALADI/Secretaria_General/SEC_Estudios/202Rev1_tapa.pdf

- Briceño, Martha. 2010. La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación en las jurisdicciones iberoamericanas. Buenos Aires. P.7. Recuperado en: http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CDIQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.consejodeestado.gov.co%2Fpublicaciones%2FConferencia%2520Interpretaci%25C3%25B3n%2520de%2520los%2520Tratados%2520para%2520Evitar%2520la%2520Doble%2520Imposici%25C3%25B3n%2520Dra%2520Martha%2520Teresa%2520Brice%25C3%25B1o%2520Consejo%2520de%2520Estado.doc&ei=1Jq0U7ODKc2j_qAbd_4HADg&usg=AFQjCNE1-lsf4e2CZq-lw6fdC2oM6Ch0A&sig2=OqZyuf5AKoGUKRZI7BzeiQ.
- Espiñera Pacheco y Asociados, pc, Julio 2012. Recuperado en: http://www.pwc.com/es_VE/ve/actualizacion-tributaria/assets/boletin-actualidad-corporativa-no15.pdf
- Jiménez, Jorge. 2012. Fiscalidad internacional latinoamericana. Elementos metodológicos para su entendimiento. Recuperado en: https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/174/Becarios_172.pdf
- Luna, Rafael. “Renta mundial versus renta territorial” Recuperado en: <http://www.ifacr.org/publicaciones/Mundial-Territorial-RLR.pdf>
- PÉREZ José L. y PÉREZ Miguel. Fuente Y Principios Del Derecho Tributario. Recuperado en: <http://vlex.com/vid/fuentes-principios-derecho-tributario-39673370>.
- Romero, Luis. Doble Imposición Internacional: conceptos, medidas y mecanismos. Centro Internacional de Estudios Fiscales. *IUS revista Jurídica*. Recuperado de:

<http://www.unla.mx/iusunla29/reflexion/Doble%20Imposición%20Internacional.htm>

- Salto, Diego. 2003 *“La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal”*. Recuperado en: <http://www.ifacr.org/publicaciones/TerritorialidadISR-DSV.pdf>
- Vallejo, Sandro. Los Convenios para evitar la Doble Imposición. Recuperado en: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf
- Rodríguez, Andrea. 2014. Costa Rica firma acuerdo con Alemania para evitar Doble Imposición de impuestos. Recuperado en: http://www.nacion.com/economia/Costa-Rica-Alemania-imposicion-impuestos_0_1396460609.html
- Bustamante R, Pacheco J, Mitil, S. 2013. Convenio para evitar la Doble Tributación. BDO. Recuperado en: <http://www.bdo.com.pa/LinkClick.aspx?fileticket=6iGDFLZzxUY%3D&tabid=59>
- Caballero, Noel. 2012. Boletín Fiscal: Régimen de ganancias y pérdidas en enajenación de valores. Recuperado en: <http://www.gt.com.pa/Boletines%20Fiscales/2012/2012-005.pdf>
- Ministerio de Economía y Finanzas República de Panamá. 2012. Manual de Organización y Funciones. P 217 Recuperado en: <http://www.mef.gob.pa/es/transparencia/Documents/MEF-MANUAL%20DE%20ORGANIZACION%20Y%20FUNCIONES%202012.pdf>

Convenciones Internacionales

- Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. 2010. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada.
- Naciones Unidas. 2013. Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011.

Normativa de Costa Rica

- Asamblea Legislativa. 2010. Aprobación del Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.
- Acuerdo entre la República Federal de Alemania y la República de Costa Rica para Evitar Doble Imposición de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
- Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la evasión fiscal en material de impuestos sobre la Renta.
- Decreto 18455 –H- Reglamento del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. 2008. Investigaciones Jurídicas. SA. San José, Costa Rica. Artículos 1,2, 5 y 6.
- Ley No 4755. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Artículo 5

Normativa de Panamá

- Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5
- Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5
- Asamblea Nacional. 2010. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5.
- Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno de la República de Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5
- Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5
- Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno del Estado de Qatar para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5
- Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno de la República de Corea para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5

- Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y Barbados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5
- Asamblea Nacional. 2011. Convenio entre la República de Panamá y El Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de Impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Artículo 5. P.5
- Constitución Política de la República de Panamá y Texto Único del Reglamento Orgánico del Régimen Interno de la Asamblea Nacional., 2004. P. 53
- Gaceta Oficial Digital. Martes 29 de Julio de 2009. República de Panamá, Ministerio de Presidencia. Decreto ejecutivo No 205 de 15 de Julio de 2009.
- Gaceta Oficial Digital, miércoles 30 de junio de 2010. Asamblea Nacional de la República de Panamá. Ley 33 de 30 de junio de 2010.
- Gaceta Oficial Digital, martes 28 de agosto de 2012. Asamblea Nacional de la República de Panamá. Ley 52 de 18 de agosto de 2012
- Gaceta Oficial Digital, martes 14 de diciembre 2010. República de Panamá, Ministerio de Economía y Finanzas. Resolución No 099-DS/AL, 30 de septiembre de 2010.
- Gaceta Oficial Digital. Jueves 3 de octubre de 2013. República de Panamá, Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, Dirección de Tributación Internacional. Resolución No 201-10860 de 26 de agosto de 2013.
- Gaceta Oficial Digital, República de Panamá, Ministerio de economía y Finanzas. Resolución No DS/AL-036 de 8 de agosto de 2013.
- Gaceta Oficial Digital. Viernes 8 de julio 2011. República de Panamá, Ministerio de Economía y Finanzas. Decreto Ejecutivo No 85 de 28 de junio de 2011.

- Gaceta Oficial Digital. Miércoles 7 de marzo de 2012. República de Panamá, Ministerio de Economía y Finanzas. Decreto Ejecutivo No 194 de 5 de marzo de 2012.
- Ley No 8 de 27 de enero de 1956. Código Fiscal de la República de Panamá. Artículo 694. P 81

Curso de Fiscalidad Internacional

- Rodríguez, Ana. Memorias del Programa de Fiscalidad Internacional, en especial: “Fiscalidad internacional y el Ministerio de Hacienda” San José, 2013.
- Torrealba, Adrián. Memorias del Programa de Fiscalidad Internacional en especial: “Fiscalidad Internacional en Costa Rica” San José, 2013.
- Tomado de la presentación de Diego Salto en el Curso de Fiscalidad Internacional, impartido en la ciudad de San José en Junio del 2013, diapositiva número 74
- Tomado de la presentación de Rafael Sayagués en el Curso de Fiscalidad Internacional, impartido en la ciudad de San José en Junio del 2013, diapositiva número 36

Jurisprudencia:

- Dirección General de Tributación, directriz 717 del 2001.
- Dirección General de Tributación, Resolución 585-2012, del trece de julio del dos mil doce.
- Dirección General de Tributación, Resolución 988-2012, del veintiuno de noviembre del dos mil doce.

- Sala Primera de la Corte, Voto No 459 del diez de abril del dos mil trece.
- Sala Primera de la Corte, Voto No 475 del siete de abril del 2011
- Sala Primera de la Corte, Voto No 55 del veintisiete de enero del 2011
- Sala Primera de la Corte, Voto No 1505 del nueve de diciembre del 2010.
- Tribunal Contencioso Administrativo, Voto No 59 del trece de junio del dos mil trece
- Tribunal Contencioso Administrativo, Voto No 123 del veinte de noviembre del 2012
- Tribunal Contencioso Administrativo, Voto No 70 del diecisiete de marzo del 2011
- Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia N°482-05, de las once horas diez minutos del veintiuno de octubre de dos mil cinco.