

Tratados para evitar la Doble Tributación. La experiencia en MERCOSUR y Estados asociados. El caso uruguayo.

Trabajo de Investigación Monográfico para la obtención del título
Contador Público (Plan 1990)

Coordinador (externo)

CR. JOSÉ LUIS MATTERA

Autores

MARCELO MAISSONAVE 3.467.204-3

MAITÉ DE DOMINICIS 2.923.745-4



Montevideo, Febrero de 2009

He decidido dedicar el presente trabajo a todos aquellos que de forma directa ó indirecta han contribuido a su realización.

Agradezco en forma especial a mis padres; a mi madre por su gran apoyo afectivo y su invaluable aporte intelectual, y a mi padre por su constante confianza y certeza de mis logros.

Por sus aportes, deseo agradecer al Cr. José Luis Mattera por su dedicada dirección y por la generosidad en el tiempo dedicado y los conocimientos aportados al proyecto.

Por último, agradezco al Cr. Gonzalo Aguiar y al Dr. Alberto Varela por los aportes brindados en las entrevistas.

Marcelo Maissonave

Montevideo, 12 de febrero 2009

Quisiera agradecer a nuestro tutor el Cr. Jose Luis Mattera, por todo el tiempo y paciencia dedicados; al Cr. Gonzalo Aguiar y al Dr. Alberto Varela por el tiempo y las opiniones aportadas al trabajo.

Y en especial quisiera dedicar este trabajo a mi familia y amigos por el gran apoyo brindado durante este proceso.

Maité De Dominicis

Montevideo, 12 de febrero de 2009

ABSTRACT

El presente trabajo de investigación monográfica se orienta a relevar y analizar la experiencia de los países integrantes del MERCOSUR y Estados asociados en materia de tratados para evitar la Doble Tributación Internacional.

Ya sea mediante medidas unilaterales ó bilaterales, las administraciones fiscales de cada Estado han destinado parte de la agenda a evitar situaciones de doble tributación internacional, teniendo presente las consecuencias que esta situación plantea al momento de competir por la inversión internacional en un escenario de globalización y amplia movilidad de capitales.

Nos centraremos en las medidas bilaterales que disponen las administraciones para enfrentar la doble tributación, enfocándonos en el Modelo OCDE de Convenio Tributario para Evitar la Doble Tributación de Impuesto a la Renta e Impuesto al Patrimonio.

Posteriormente se desarrolla un análisis comparativo de los tratados suscritos por Argentina, Brasil, Bolivia, Chile y Paraguay; del cual se extraen las principales divergencias respecto al Modelo OCDE.

Por último analizaremos la situación del Uruguay en materia de doble tributación internacional, haciendo énfasis en ciertos tipos específicos de renta como ser Dividendos, Intereses, Ganancias de capital y Regalías.

INTRODUCCIÓN

Desde inicios del siglo XX la economía mundial se ha visto influida tanto en sus estructuras económicas como sociales y políticas, entre otros aspectos, por el permanente y progresivo flujo de bienes, servicios y fundamentalmente de capitales entre las naciones; constituyéndose así la génesis fundamental de la llamada era de la globalización.

Según la OCDE, en los últimos 30 años la producción mundial ha crecido en un 300%, mientras que el comercio de bienes y servicios se ha visto incrementado en un 600%¹. Cuando nos enfocamos en los mercados financieros, los guarismos son aun más concluyentes. Atendiendo únicamente las economías desarrolladas, los flujos financieros han pasado de representar el 10% del PIB a exceder el 100% del PIB a finales de los 90.

Esta movilidad de capitales ha sido canalizada a través de empresas con proyección internacional, corporaciones y también por otras formas de organización e incluso por personas.

Como consecuencia de esta situación, la economía mundial actual se caracteriza por un constante flujo de bienes, servicios y factores productivos. Es así que el factor capital, materializado a través de la inversión, se presenta como el eje motor de los demás factores.

En este escenario internacional, la tributación, impuesta legítimamente por las naciones, se manifiesta como un elemento distorsionante, que genera modificaciones en la dirección y la magnitud de los diferentes flujos.

¹ AVI-YONAH, REUVEN S. *Globalización y competencia tributaria: implicaciones para los países en desarrollo*. Revista CEPAL N° 74, Agosto 2001. Santiago de Chile, 2001.

La evidencia establece que son de variada índole los efectos no deseados, sin embargo, las soluciones tienen en todos los casos un factor en común: la armonización tributaria internacional a través de la coordinación y la cooperación.

PROBLEMAS VINCULADOS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

COMPETENCIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Como consecuencia de la gran movilidad que presenta el factor capital a nivel mundial, las naciones ingresan en una suerte de competencia internacional con el objetivo de atraer hacia sus propias economías la inversión.

Según Vito Tanzi, esta situación genera una disminución del “patrimonio común” que corresponde a la base tributaria internacional.

Es así que la tributación se transforma en un elemento de ventaja comparativa y competitiva para las naciones, traduciéndose para los inversores en situaciones más o menos ventajosas en términos de mayores o menores rendimientos luego de impuestos. En este contexto, las naciones pueden optar por sacrificar sus legítimos derechos de imposición tributaria en aras de generar situaciones más ventajosas que sus competidores, con el afán de captar los capitales circulantes.

Las consecuencias difieren notablemente entre las naciones, dependiendo del nivel de desarrollo.

Para los países desarrollados representa una amenaza por el alto nivel de gasto público que los caracteriza, en tanto que en el caso de los países en vías de desarrollo, las amenazas son mayores ya que no solo deben sustentar el actual gasto público, sino también financiar estructuras que estimulen su desarrollo (por ejemplo la inversión en capital humano a través del gasto público en educación).

EVASIÓN INTERNACIONAL

La evasión se define como la falta de cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes, que desemboca en una pérdida real de recaudación por parte del Estado.

Mientras que la elusión tributaria consiste en minimizar la carga tributaria adoptando estructuras permitidas por las normas legales, la evasión tributaria involucra la violación de normas jurídicas. En ambas situaciones, el objetivo suele coincidir en la obtención de la menor carga tributaria posible y en ocasiones resulta difícil establecer la frontera entre una y otra.

Si bien el problema de la evasión fiscal ha sido generalmente abordado a nivel interno por cada país, el constante crecimiento del comercio internacional a través de sofisticadas modalidades, ha puesto en escena el problema de la evasión fiscal a nivel internacional.

Las modalidades más generalizadas de evasión fiscal internacional se manifiestan a través del uso y abuso de regímenes tributarios especiales (paraísos fiscales), siendo la colaboración entre las distintas administraciones fiscales una herramienta eficiente para prevenir, identificar y enfrentar este problema, a través del intercambio de información en el marco de tratados para evitar la doble tributación entre las naciones.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En las operaciones de comercio internacional, una de las principales preocupaciones de los fiscos radica en que los precios de transferencia fijados entre empresas relacionadas como contraprestación por la venta de bienes o la prestación de servicios, cumplan con el principio de arms length, es decir que sean fijados a los valores que en el mercado se transarían entre partes independientes.

Esta preocupación se manifiesta en operaciones entre empresas relacionadas, buscando evitar que las utilidades sean desviadas hacia jurisdicciones con cargas tributarias menores.

Los criterios para definir a las empresas como relacionadas varían según la normativa de los distintos países. En general se entiende como relacionadas a aquellas

empresas que ya sea desde el punto de vista accionario como desde el punto de vista de los órganos de decisión, dependen de un mismo grupo económico.. Sin embargo, algunas legislaciones, como la argentina, aplican un criterio más amplio que llega a considerar como empresas relacionadas a aquellas que aún sin tener vinculación a nivel del capital accionario o de órganos de decisión, tienen un relacionamiento económico que resulta relevante para al menos una de ellas (por ejemplo el vínculo existente entre una fábrica y un distribuidor exclusivo)

La normativa para la regulación de los precios de transferencia se ha incrementado tanto a nivel mundial como a nivel regional, siendo México y Argentina los países que a nivel de Latinoamérica tienen una práctica más desarrollada en el control de los precios de transferencia, en tanto que otros países como Chile y Uruguay están recién empezando a incluir este tema en la agenda de sus administraciones fiscales.

PRINCIPIOS DE POLÍTICA TRIBUTARIA

En el campo de la política tributaria, el proceso globalizador de las economías ha determinado cambios fundamentales a nivel de los principios que sustentan dichas políticas y de los diferentes instrumentos que las naciones disponen para llevarlas a cabo.

EQUIDAD TRIBUTARIA

El principio de la equidad resultó el principio dominante hasta mediados de los 70, basándose en el precepto de que individuos con una misma renta deben soportar idéntica carga tributaria e individuos con distinta renta deben soportar una carga tributaria diferente, en función de la cuantía de la renta. Estos fundamentos se conocen como equidad horizontal y equidad vertical respectivamente.

El principio de equidad horizontal consiste en que rentas totales iguales tendrán una carga impositiva igual, con independencia de la composición de la renta y su lugar de generación. Este principio se instrumenta de dos formas:

- La equidad horizontal individual con un alcance internacional (EHI mundial) consiste en que el impuesto total pagado será igual para todas las personas con igual renta y país de residencia, con independencia de dónde se genere la renta. Esta alternativa coincide con la Neutralidad en la exportación de capitales (NEC) con alcance mundial.

- La equidad horizontal individual con alcance nacional (EHI nacional) consiste en que a igual renta corresponde un impuesto nacional igual. De esta forma, la renta

obtenida en el exterior se trata de la misma forma que la nacional y se admite el impuesto extranjero como un gasto deducible de la renta del exterior, es decir, el impuesto extranjero sólo podrá deducirse de la base imponible de la renta exterior. Esta alternativa coincide con la Neutralidad en la exportación de capitales (NEC) con alcance nacional.

A nivel internacional, la equidad supone un reparto equitativo, entre los países, de las bases imponibles generadoras de renta. En atención a esto, resulta imprescindible un proceso de armonización de las políticas fiscales, apuntando a fijar las pautas de reparto de las bases imponibles de todas las rentas obtenidas por sus residentes.

EFICIENCIA TRIBUTARIA Y NEUTRALIDAD

El principio de la eficiencia ó neutralidad consiste en lograr que la carga impositiva no modifique las direcciones de las inversiones entre las diferentes naciones.

La neutralidad impositiva podemos definirla a través de dos dimensiones: la neutralidad en la exportación de capitales (NEC) y la neutralidad en la importación de capitales (NIC).

Neutralidad en la exportación de capitales

La NEC constituye un soporte para alcanzar la eficiencia en la asignación internacional del capital.

Cuando estamos en ausencia de carga impositiva, los capitales fluyen desde zonas de menor retorno hacia zonas con mayor retorno de la inversión.

Como consecuencia de esta inversión, se generan ganancias globales; para los exportadores de capital, al obtener mayores retornos y para los importadores de capitales, por ver incrementada la productividad y los factores fijos.

Neutralidad en la importación de capitales

La NIC constituye el soporte para alcanzar la eficiencia en la distribución internacional del capital.

Cuando estamos en ausencia de carga impositiva, los capitales fluyen libremente y se alcanza así la eficiencia en el consumo y una distribución óptima del ahorro entre las naciones.

COORDINACION INTERNACIONAL EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

Principio de eficiencia	Principio de equidad	Implicaciones	Objetivos	Instrumentos
NEC mundial	EHI mundial	Impuesto igual con independencia de la procedencia de la renta	Asignación eficiente de la inversión	Tributación en residencia y exención en origen. Crédito fiscal completo.
NEC nacional	EHI nacional	Impuesto nacional igual: iguala la rentabilidad marginal bruta de la inversión interior con la rentabilidad marginal de la inversión exterior neta de impuestos.	Evitar la salida de capitales.	Deducción en base del impuesto extranjero.
NIC		Iguala la rentabilidad de las inversiones realizadas en el país por residentes y no residentes	Distribución eficiente del ahorro	Tributación en origen y exención en residencia.
	Entre naciones	Gravar la renta de residentes sin discriminaciones. No discriminar entre las rentas obtenidas por no residentes.	Reparto equitativo entre países de las bases imponibles generadas en transacciones bilaterales.	Coordinación fiscal. Aproximación de los impuestos.

Fuente: IEF. Doc. N° 6/02

CRITERIOS DE VINCULACIÓN TRIBUTARIA

Cuando hablamos de criterios de vinculación, debemos pensar en condiciones que determinan la relación jurídica tributaria que se establece entre un sujeto activo, en este caso un Estado soberano, y un sujeto pasivo, el contribuyente.

La relación jurídica tributaria se define como “el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago”. Esta obligación nace cuando se perfecciona el presupuesto de hecho en todos sus aspectos (material, espacial, temporal y subjetivo).

Los aspectos material, espacial y temporal tratan de la mera ocurrencia de determinados hechos, limitando el análisis a las operaciones, actividades o transacciones, prescindiendo de la vinculación de la persona respecto a un Estado determinado.

El aspecto subjetivo, complemento del anterior, se refiere a las personas vinculadas a través de la relación jurídica tributaria, es decir, el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo; titulares del crédito y del débito respectivamente. Especial atención reviste la calidad del sujeto pasivo ya que éste no se limita tan solo a la figura del contribuyente. En concordancia con esto, el Código Tributario Uruguayo indica que *“es sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable”*. Es decir que no solo estarán obligados al pago aquellos que verifiquen todos los aspectos del hecho generador del impuesto, sino también aquellos que sin verificarlos, sean designados por el estado como responsables de recaudar el tributo e ingresarlo al fisco.

Desde el punto de vista de la tributación internacional, el aspecto subjetivo de la relación tributaria alude a la vinculación de las personas con el Estado teniendo en cuenta cuestiones tales como la nacionalidad, la residencia y el domicilio.

CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE RENTA

En materia de doctrina sobre Derecho Tributario Internacional, se suele coincidir en que no existen normas de carácter internacional que impongan límites a la soberanía del Estado.

Es así que al momento de dictar normas tributarias, los estados cuentan con soberanía fiscal, teniendo como único limitante el mantenerse dentro de sus límites territoriales.

En otras palabras, cada Estado dispone de un poder exclusivo de imposición limitado a sus fronteras territoriales, viéndose impedido de actuar coactivamente fuera de fronteras. Sin embargo, la limitante territorial no implica que al momento de identificar bases imponibles, los estados se vean impedidos de establecer obligaciones tributarias por presupuestos de hecho perfeccionados en el exterior. Es el caso del antiguo IRIC instantáneo y el actual IRNR, que en ocasiones puede gravar operaciones realizadas en el exterior, trascendiendo el principio de territorialidad.

El poder vinculante de la obligación tributaria establecida por el Estado, puede generarse a través de dos principios:

- el principio objetivo que se centra más en el aspecto material que en las personas, tratando de dar preponderancia a la fuente territorial.
- El principio subjetivo que se centra en las personas, atendiendo a conceptos vinculantes como nacionalidad, domicilio ó residencia, gravando hechos ocurridos tanto dentro como fuera de fronteras.

Criterio de la fuente

El criterio de la fuente se fundamenta en que *“quien en la economía de un país extraño en el que se ha establecido, participa de forma análoga a como lo hacen los nacionales de dicho Estado, debe quedar sometido en la misma medida que dichos nacionales a las leyes aplicables a los sujetos económicos de la nación”*².

De acuerdo a este criterio, el Estado somete a imposición a toda persona, tanto nacional como extranjera, respecto a la cual se encuentre vinculado un enriquecimiento, renta ó disponibilidad económica dentro de sus fronteras.

Un elemento que caracteriza al criterio de la fuente es que si bien el Estado somete a tributación todos los rendimientos obtenidos dentro de su territorio, con prescindencia de donde se encuentre la residencia de su perceptor; no establece ninguna obligación sobre los rendimientos obtenidos por sus residentes fuera de fronteras.

Desde el punto de vista económico, el Estado justifica su derecho a imposición en la circunstancia de que las bases imponibles son generadas debido a las condiciones económicas y jurídicas existentes en la nación, por lo tanto, resulta justificado que quienes se benefician por estas condiciones también contribuyan a su mantenimiento.

Debido a su condición de importadores de capitales, el criterio de la fuente fue el mayormente considerado por los países en vías de desarrollo, aunque en los últimos años ha comenzado a perder vigencia, habiendo aumentado la cantidad de países que aplican el criterio de residencia.

En el año 1943, el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones aprobó un *Modelo de Convención Bilateral para evitar la Doble Imposición y la Evasión* que promovía el empleo del criterio de la fuente mediante la legislación interna, impulsado por los

² BUHLER, O. *Principios de Derecho Internacional Tributario*.

países de América Latina más evolucionados legislativamente y contemplando los intereses de los países en vías de desarrollo³.

Sin embargo, en el siguiente congreso realizado en 1946 en Londres, la solución resultó invertida, promoviendo el ajuste por medio del criterio de la residencia.

Desde ese momento, los países de América Latina han ido incorporando el criterio de la fuente por medio de sus legislaciones internas, aunque en los últimos años algunos países de la región, como Argentina, Brasil y Chile, han comenzado un proceso de abandono del criterio de la fuente, admitiendo cada vez más excepciones concordantes con el criterio de la residencia y renta mundial.

Según Valdés Costa, el criterio de la fuente ó territorialidad alcanza su más correcta y concisa formulación en la ley uruguaya, la que considera de fuente nacional *“las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos”*.

A nivel internacional, la aplicación del criterio de la fuente genera distorsiones en cuanto a la distribución eficiente de las inversiones en la economía globalizada. Al influir el factor impositivo directamente sobre las tasas de retorno del capital, los flujos se dirigen hacia aquellas economías que presenten una carga tributaria menor, aun cuando los índices de productividad sean menores.

La concreción de estas situaciones deriva en un proceso de competencia tributaria entre las naciones, entendiendo que situaciones más favorables en términos fiscales implicarán mayor inversión externa en la economía local, incrementando la base imponible y por ende la recaudación.

En cambio, a nivel interno, el criterio de la fuente establece una situación de neutralidad en la importación de capitales, fomentando la distribución eficiente del ahorro interno a través de un tratamiento impositivo igual tanto para los agentes residentes como no residentes.

³ VALDES COSTA, RAMÓN. *Territorialidad de la imposición. El modelo latinoamericano en teoría y práctica*. Revista Tributaria N° 58. Montevideo

Criterio de la residencia

El criterio de la residencia toma en consideración el alcance subjetivo de la imposición tributaria, estableciendo la obligación de tributar a las personas residentes ó domiciliadas en el país, independientemente de la ubicación de las fuentes de renta.

Según este criterio, el Estado puede someter a imposición las rentas obtenidas dentro de fronteras y también en terceros países.

Por tratarse de un criterio de vinculación subjetivo, se toman en cuenta las características personales de los potenciales contribuyentes, como la nacionalidad, la residencia efectiva y el domicilio, dependiendo de la legislación de cada nación.

Bajo este criterio se reduce la influencia de la tributación en los flujos de capitales, logrando que las inversiones se orienten hacia las economías más eficientes, donde los rendimientos sean mayores.

Estrechamente relacionado con el criterio de residencia, se encuentra el concepto de Renta Mundial, constituyéndose en el principio de atribución de renta más generalizado en la actualidad.

El concepto de Renta Mundial se fundamenta en el principio de Neutralidad en la exportación de capitales, razón por la cual ha sido tan aceptado en los países desarrollados, alcanzando la eficiencia al no incidir en las decisiones de los inversionistas.

De esta forma se desestimula la salida de capitales al exterior, igualando los rendimientos marginales de la inversión interna y de la inversión en el exterior neta de impuestos.

CRITERIOS DE ASIGNACION TRIBUTARIA INTERNACIONAL

	Criterio Residencia (CR)	Criterio Fuente (CT)	CR +CT
Gravamen país A	$R_{AA} + R_{AB}$	$R_{AA} + R_{BA}$	$R_{AA} + R_{AB} + R_{BA}$
Gravamen país B	$R_{BB} + R_{BA}$	$R_{BB} + R_{AB}$	$R_{BB} + R_{BA} + R_{AB}$

Fuente: IEF. Doc. N° 15/03

Nota: La matriz corresponde a dos naciones A y B, y los residentes en ambas R_A y R_B .

Estos residentes pueden realizar sus operaciones y obtener rentas en su país de residencia R_{AA} y R_{BB} respectivamente ó bien pueden hacerlo en otro país, R_{AB} y R_{BA} .

DOBLE IMPOSICIÓN

Siempre que estemos ante la situación de un único sujeto pasivo gravado por dos ó más sujetos activos respecto a un mismo hecho generador y en un mismo período de tiempo; estaremos ante una situación de doble imposición. Técnicamente nos encontraremos ante una superposición de tributos impuestos por diferentes sujetos activos.

El concepto de doble imposición puede y debe ser abordado desde 2 puntos de vista que aunque son complementarios, presentan diferentes matices; uno jurídico y uno económico.

DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA

Desde el punto de vista jurídico, la doble imposición se concreta cuando dos ó más sujetos activos gravan a un único sujeto pasivo respecto de un mismo hecho generador y en un mismo período de tiempo.

A nivel internacional, la Doble Imposición Jurídica (DIJ) se define cuando dos ó más estados establecen una carga tributaria de naturaleza semejante respecto de un único contribuyente, en relación a la misma base imponible y en el mismo período de tiempo.

La causa más importante de Doble Imposición Jurídica es la existencia de principios de tributación dispares, siendo el caso más difundido el conflicto planteado entre el criterio de residencia y el criterio de territorialidad ó de la fuente.

Debido a que los conceptos subjetivos de nacionalidad, residencia y domicilio son definidos mediante la legislación interna de cada nación, aun considerando tan solo el principio de la residencia, puede generarse una situación de DIJ cuando los estados soberanos realizan definiciones diferentes respecto de los mismos conceptos.

Si consideramos tan solo el principio de la fuente o territorialidad, nos encontramos con posibles diferencias entre naciones al momento de definir la fuente de las rentas. Tenemos así dos corrientes, por un lado se consideraría el lugar de realización de la actividad que generó las rentas, por otro lado se tomaría en cuenta la ubicación de donde se origina el crédito, es decir, la ubicación del pagador de la actividad generadora de renta.

DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA

Desde el punto de vista económico, la doble imposición requiere la existencia de dos ó más sujetos activos gravando un mismo hecho generador en un mismo período de tiempo, prescindiendo de la unidad del sujeto pasivo, es decir, aun cuando sean dos ó más los sujetos pasivos.

A nivel internacional, cuando hablamos de Doble Imposición Económica (DIE) nos estamos refiriendo a la situación en la que diferentes naciones representan el rol de sujetos activos de la relación tributaria, existiendo identidad objetiva de la base imponible pero faltando identidad subjetiva.

Estamos ante una situación de DIE cuando la titularidad de los factores respecto de los cuales procede la renta es atribuida a personas distintas. En este sentido, la hipótesis más difundida de DIE se concreta cuando los beneficios de una sociedad son gravados en el país donde reside la misma y posteriormente, al ser distribuidos, son gravados en cabeza del inversionista residente en el exterior.

Otra causa importante de DIE se establece cuando un Estado aplica ajustes a precios de transferencia pero el otro Estado no reconoce estos ajustes.

SITUACIONES DE DOBLE IMPOSICIÓN

Cuando analizamos las diferentes variantes que puede presentar la doble imposición, debemos diferenciar de acuerdo a los criterios de vinculación que apliquen las

naciones comprendidas. De esta forma, estaremos ante casos donde serán diferentes los criterios empleados y ante casos donde los criterios coincidirán, ya sea que se trate del criterio de la fuente ó de residencia.

Diferentes criterios de atribución de rentas

Esta situación representa el tipo de conflicto más evidente, que se concreta cuando un país aplica el criterio de la fuente y otro país aplica el criterio de la residencia. De esta forma, el primer país gravará la renta por la sola razón de haberse originado en su jurisdicción territorial, mientras que el segundo país gravará a los titulares de los factores que originaron la misma renta, si es que residen en su territorio.

Vale decir que generalmente se acepta que el país donde se origina la renta tenga el derecho primario a gravar, limitándose el país de residencia a gravar la misma renta únicamente luego de aceptar un crédito fiscal por el impuesto pagado en el primer país. Sin embargo, en ocasiones esta práctica presenta inconvenientes cuando las tasas de imposición difieren o se establecen limitaciones a la deducción del crédito fiscal. La casuística es muy amplia, variando según el tipo de renta de que se trate.

Iguales criterios de atribución

a) Criterio de la fuente:

Aun cuando dos naciones aplican el criterio de la fuente, pueden presentarse situaciones de doble imposición cuando la interpretación del criterio no es igual de ambos lados.

Los dos países estarían aplicando el mismo criterio, pero atribuyendo características diferentes al concepto de fuente ó territorialidad.

b) Criterio de residencia:

En este caso estamos ante la circunstancia de que una misma persona es considerada como residente por dos naciones.

Al igual que en el caso anterior, estamos ante alcances diferentes respecto al concepto de residencia ó domicilio.

CONSECUENCIAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

La Doble imposición internacional genera consecuencias tanto para quien soporta la carga tributaria (sujeto pasivo) como también para los estados involucrados.

En la persona del contribuyente, en ausencia de coordinación fiscal internacional, la Doble Tributación puede llegar a vulnerar el principio de capacidad contributiva, implicando una carga excesiva desde el punto de vista de quien la soporta.

Respecto a los estados involucrados, la Doble Imposición se constituye como un obstáculo al desarrollo a través de la inversión extranjera directa. En ausencia de coordinación fiscal internacional, la Doble Imposición puede conducir a la inviabilidad de proyectos de inversión, atentando contra los flujos de capitales extranjeros y la incorporación de tecnologías.

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LOS ESTADOS

Ante el incipiente proceso globalizador de las actividades económicas, las autoridades fiscales de las naciones han debido encarar la búsqueda de soluciones a las distorsiones que plantea la tributación.

Desde esta perspectiva, la carga tributaria impuesta legítimamente por cada Estado, representa un factor exógeno a los agentes económicos, que condiciona el devenir de los flujos económicos y financieros, sumándose así a criterios endógenos de la materia económica, como rentabilidad, eficiencia y eficacia.

La Doble Imposición constituye el principal problema, consecuencia directa del mantenimiento de las soberanías fiscales de las naciones y la generalización internacional de operaciones económicas y financieras.

El abordaje de métodos y mecanismos que impliquen soluciones a los problemas planteados, supone conjugar las potestades propias de cada Estado a nivel interno y la armonización entre naciones desde una perspectiva de coordinación y colaboración internacional.

MEDIDAS UNILATERALES

Ante las distorsiones de la equidad y de la neutralidad que provoca la doble tributación internacional, los países han tratado por varios medios de evitarla o de paliar sus efectos.

Las soluciones más racionales, como pueden ser la aprobación de tratados multinacionales (solución en la que pensaron originalmente las organizaciones internacionales involucradas en el tema) fracasaron por la gran diversidad de los sistemas tributarios. La firma de tratados bilaterales, si bien progresivamente se va abriendo camino, choca con la divergencia de posiciones en materia de política fiscal. Ese panorama explica la aparición en las legislaciones, de normas tendientes a dar solución unilateral al problema.

Sin embargo y desde el punto de vista sustancial las soluciones que se encuentran en las legislaciones y en los tratados no difieren básicamente entre sí. Las diferencias han de encontrarse en su aspecto formal, precisamente en cuanto a si la fuente de la disposición es un tratado o la legislación interna.

Teniendo en cuenta los elementos de la obligación tributaria que son considerados por cada mecanismo, las soluciones se basan generalmente en dos métodos:

- el método de exención ó reparto, considerado un mecanismo de base tributaria y
- el método de imputación ó crédito fiscal, considerado un mecanismo de alícuota.

Método de exención

Según el método de exención, los rendimientos son gravados únicamente por uno de los países, quedando exentos en los restantes. De esta forma, la exención podrá realizarse en el país de procedencia, donde se encuentra el capital ó bien, podrá realizarse en el país de destino, donde reside el perceptor. El primero se define como exención en origen, el segundo se define como exención en destino.

Debido a la circunstancia de mayor proximidad al origen de las rentas, generalmente las mismas son gravadas en primer lugar en el país de la fuente, por lo tanto la exención constituye una excepción al gravamen de renta mundial de los residentes, suponiendo una renuncia a gravar por parte del país de la residencia.

El método de exención admite dos modalidades: exención íntegra y exención progresiva.

La exención íntegra consiste en que el Estado de la residencia renuncia absolutamente a gravar las rentas provenientes del país de la fuente.

Ejemplo⁴: un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta de 1000 en el país B, donde son gravados al 30%.

PAÍS B	PAÍS A
T: 30%	T: 35%
Renta (B): 1000	Renta (B): Exenta
Cuota: 300	Cuota: 0

En este caso, en A no se tributa, dado que la renta obtenida y gravada en B se encuentra exenta en A.

La exención progresiva consiste en que el Estado de la residencia renuncia a gravar las rentas provenientes del país de la fuente, pero su importe es tenido en cuenta a los efectos de determinar el tipo progresivo a aplicar a las restantes rentas, ya sean éstas interiores ó exteriores no excluidas.

Ejemplo⁵: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta de 1000 en A y otra de 1000 en B. En A la tasa es progresiva y en B es proporcional al 30%.

PAÍS B	PAÍS A
T: 30%	T: 20% hasta 1000
	35% hasta 2000

⁴ VALLEJO CHAMORRO, JOSÉ MARÍA; GUTIÉRREZ LUOSA, MANUEL. *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. IEF Doc. N° 6/02

⁵ Ibid

Renta(B):	1000	Renta(B): Exenta
		Renta(A): 1000
Cuota:	300	Cuota: (tipo medio para la renta total (Renta (A)+Renta (B):2000=27,5%): 275

En este caso, se tributa en A solo por las rentas obtenidas en esta país (las rentas obtenidas en B se encuentran exentas en A) pero para calcular el tipo de gravamen se tienen en cuenta la totalidad de las rentas.

Método de imputación

Según el método de imputación, el país de la residencia mantiene el gravamen sobre la renta mundial pero permite deducir del impuesto a pagar, el impuesto soportado en el país de la fuente.

El método de imputación admite dos alternativas: imputación íntegra e imputación ordinaria.

Mediante la imputación íntegra, el país de residencia permite la deducción total del impuesto satisfecho en el país de la fuente, sin ninguna limitación, al momento de gravar la renta mundial de sus residentes.

Ejemplo⁶: un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1000. en A tributa al 25% y en B al 30%.

PAÍS B		PAÍS A	
T: 30%		T: 25%	
Renta(B):	1000	Renta(B):	1000
Cuota:	300	Cuota:	250
		DDI:	<u>(300)</u>
			(50)

En este caso, el residente en A tributa por su renta obtenida en B, tanto en ese país por 300 como en su país de residencia. En este último tiene derecho a deducir la totalidad del impuesto satisfecho en B. Al ser

⁶ Ibid

mayor la cantidad pagada en B que la que correspondería pagar en A, se genera un crédito fiscal por la diferencia en el país de la residencia.

Mediante la imputación ordinaria, el crédito otorgado por el Estado de residencia está limitado al valor de su propio impuesto correspondiente al rendimiento del Estado de la fuente.

Ejemplo⁷: un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1000. en A tributa al 25% y en B al 30%.

PAÍS B		PAÍS A	
T: 30%		T: 25%	
Renta(B):	1000	Renta(B):	1000
Cuota:	300	Cuota:	250
		DDI:	<u>(250)</u>
			(0)

En este caso, el residente en A tributa por su renta obtenida en B, tanto en ese país por 300 como en su país de residencia. En este último tiene derecho a deducirse la cuota satisfecha en B, con el límite de lo que correspondería pagar en A. Al ser mayor la cantidad pagada en B que la que correspondería pagar en A, solo puede deducirse 250.

Dentro del método de imputación ordinaria según como se computen las rentas para el cálculo tenemos:

- Cómputo Global (over-all limitation) para calcular el límite deducible, se compara entre el total del impuesto abonado en el extranjero y la parte del impuesto propio que corresponde al importe global de las rentas del exterior.
- Cómputo país por país (per country limitation) el límite se calcula individualmente por país a través de la misma comparación del caso anterior (individualizado por país).
- Cómputo por categoría de rentas (limitation per items of income) Este método puede combinar con el anterior. El mismo consiste en que el límite se establece para cada categoría de renta.

⁷ Ibid

En un marco de competencia tributaria internacional, las naciones compiten entre sí para atraer hacia sus economías los flujos de inversiones, valiéndose de la implementación de incentivos fiscales. Dada esta situación, la aplicación del método de imputación genera un conflicto, ya que supone que un incentivo fiscal establecido a favor de un inversor extranjero, con el consiguiente sacrificio del país que lo concede, queda en definitiva no en beneficio del mismo sino del Estado del cual es residente.

A partir de estas situaciones, surgen medidas tendientes a solucionar el problema planteado a raíz de la no consideración por el país de residencia, de los beneficios tributarios otorgados en la fuente. Estos mecanismos son: Tax Sparing credit y Matching credit.

Tax Sparing Credit consiste en permitir que se deduzca, en el país de residencia del contribuyente, la totalidad del impuesto que se hubiese debido abonar en el país de la fuente, de no haber existido algún tipo de beneficio impositivo exonerando el pago.

Matching Credit consiste en el reconocimiento de crédito, por parte del país de residencia del contribuyente, aplicando una tasa mayor a la efectivamente impuesta por el país de la fuente para liquidar el impuesto. Se trata claramente de una norma de tipo franquicia que los países desarrollados otorgan en el marco de la celebración de tratados.

MEDIDAS BILATERALES Y MULTILATERALES

Dentro de las medidas bilaterales o multilaterales encontramos tres grandes grupos, ellos son:

- La búsqueda de principios generales que puedan adquirir la condición de ley internacional.
- Este sería el único criterio que brinda una solución integral al problema debido a que los tratados son soluciones circunstanciales que atenúan los efectos de la doble tributación

- La armonización de las legislaciones, se trata de coordinar las legislaciones de distintos países de tal forma que se elimina la doble imposición, un ejemplo de ello es el Mercado común Centroamericano o la Unión Europea.

Las convenciones internacionales son los acuerdos entre dos o más estados para evitar la doble imposición. Tratado de esta forma de favorecer las relaciones económicas entre las partes intervinientes ya sea evitando la evasión fiscal, favoreciendo las inversiones, logrando la cooperación entre las autoridades fiscales, protección de los contribuyente entre otros. Varios organismos internacionales se han preocupado por este tema, creando modelos de tratados para ser aplicados por los países. Entre ellos tenemos el de la ONU, Pacto Andino y el modelo de la OCDE.

MODELOS DE TRATADOS INTERNACIONALES

JERARQUÍA DE LAS NORMAS

Los convenios para evitar la doble tributación, en cuanto tratados internacionales, deben necesariamente a seguir las líneas de la Convención de Viena sobre Derecho de los tratados, celebrado el 23 de mayo de 1969.

En el artículo 1 de la Parte I, referente al alcance de la Convención, se indica que *la convención se aplica a los tratados entre Estados*⁸. Por su parte, el artículo 2 de la misma parte, establece que *se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular*.

En concordancia con el articulado de la Convención de Viena, los tratados internacionales en general y en particular aquellos celebrados con el objetivo de evitar la doble tributación, deben ser analizados dentro del Derecho Tributario Internacional (DIT).

Estos tratados fiscales tienen cuatro objetivos⁹:

- Protección de los contribuyentes,
- Prevención contra la falta de estímulo al libre comercio, transferencia de capitales y tecnología debido a la tributación,

⁸ Convención de Viena, U.N. Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331. Viena, 23 de mayo 1969.

⁹ DE CASTRO MOREIRA JUNIOR, GILBERTO. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*. Sao Paulo, 2003.

- Protección de los contribuyentes contra la discriminación y asegurar la máxima seguridad jurídica,
- Perfeccionamiento de la cooperación en asuntos tributarios entre los Estados.

Partiendo de la premisa de que el DIT tiene como objeto la regulación de los hechos tributarios de carácter internacional, ya sea por la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes, por el lugar donde se celebren sus negocios ó por el lugar donde ocurran los hechos¹⁰; podemos ubicar a los tratados internacionales como fuentes del DIT.

Respecto a la ubicación de los tratados internacionales dentro del orden jerárquico de las normas, la doctrina contemporánea otorga prioridad a la superioridad del derecho internacional sobre las normas legales internas, presentando salvedades ante diferencias entre los tratados y las constituciones de cada nación. Según Eduardo Jiménez de Aréchaga, este tipo de conflicto presenta dos alternativas, ya sea que los tratados sean anteriores o posteriores a la norma constitucional. En el primer caso, los tratados mantendrían su validez. En el segundo caso, los tratados serían siempre inconstitucionales, ya sea por violar aspectos de fondo como de forma.

EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS

Durante todo el siglo XX, la doble tributación internacional, como consecuencia directa del proceso globalizador de las economías, se ha planteado como una problemática para las diferentes economías y administraciones fiscales de los estados.

Desde el comienzo, los estados debieron tomar conciencia que las consecuencias de este fenómeno alcanzaban a todos por igual, aunque presentando variantes dependiendo del grado de desarrollo interno de cada economía, pero presentando en todos los casos ciertos efectos perjudiciales respecto a la circulación de bienes y servicios, capitales y a la concreción de inversiones directas. Es así que no sorprende que los primeros indicios de búsqueda de soluciones se presentasen bajo la forma de

¹⁰ VALDES COSTA, RAMÓN. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, 1992.

convenios bilaterales entre naciones, amparados por los tempranos desarrollos de la Sociedad de Naciones, existentes a partir de 1921.

Desde el surgimiento de los primeros convenios entre naciones hasta el día de hoy, la doctrina ha incorporado una vasta y enriquecida experiencia a causa de los diferentes modelos elaborados a partir de estudios en la materia.

Debido a que existe profusa bibliografía donde se establece y analiza la evolución histórica del tema, hemos decidido centrar nuestra reseña en aquellos aspectos que alcanzan a América Latina en general y al Mercosur y Estados asociados en particular.

La reunión del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones (CFSN), celebrada en México en 1943 con la aprobación del *Modelo de Convención Bilateral para evitar la Doble Imposición y Evasión* y posteriormente la reunión celebrada en Londres en 1946, representan la génesis de las diferencias de fondo establecidas entre las naciones desarrolladas y aquellas en vías de desarrollo respecto a la estructuración de modelos para evitar la doble tributación internacional.

Esta dicotomía de enfoques y criterios se divide en dos grandes temas de decisiva incidencia: por un lado la delimitación de las potestades tributarias de los estados y por otro lado las finalidades de los tratados celebrados.

En el campo de las potestades tributarias, desde el inicio los países en vías de desarrollo han establecido su aspiración, en principio exclusiva y posteriormente preferente, de priorizar el criterio de la territorialidad ó de la fuente como principio regulador. En la reunión de México de 1943 estas aspiraciones fueron tenidas en cuenta por el CFSN pero por muy poco tiempo, ya que en Londres en 1946 el mismo Comité desestimó estas aspiraciones y las soluciones resultaron totalmente invertidas, estableciendo las soluciones sobre la base del principio del domicilio y la residencia.

Con respecto a las finalidades de los tratados, la posición de los países en vías de desarrollo ha venido estableciendo que los tratados celebrados con los países desarrollados deben contener cláusulas que tiendan a promover el desarrollo

económico y social tomando los elementos fiscales como herramientas de concreción, y no limitándose a evitar la doble tributación.

En aras de esta promoción del desarrollo, los países en vías de alcanzarlo han demandado que las exoneraciones otorgadas como forma de estímulo, sean reconocidas por los países desarrollados, admitiendo la deducción del importe exonerado al momento de establecer la imposición en el país de la residencia, mediante procedimientos como el *tax sparing* ó el *matching credit*.

Tomando como referencia esta dicotomía de criterios y finalidades atribuibles a los tratados internacionales, y limitando nuestro enfoque a América Latina, estamos en condiciones de identificar dos grupos de modelos de tratados que logran materializar la clara dicotomía de intereses de fondo entre los países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo, ya que mientras los primeros se centran en buscar mecanismos para aliviar el gravamen considerado excesivo sobre las rentas de sus inversionistas en el exterior y evitar que sus residentes sean objeto de discriminaciones tributarias en el exterior; los países en vías de desarrollo priorizan el rol del convenio como instrumento fundamental para la captación de inversión extranjera directa, tanto en capitales como en tecnología.

El primer grupo de modelos que históricamente ha contemplado los intereses y objetivos de los países desarrollados, se encuentra integrado por el Modelo de la OCDE y el Modelo propuesto por el Grupo de Expertos de la ONU, tomando la residencia como principio de atribución de potestades tributarias.

El Modelo propuesto por la ONU intenta entablar un acercamiento y compatibilización de intereses de fondo entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, a través de la incorporación del principio de la fuente.

El segundo grupo de modelos se ha enfocado en las necesidades e intereses de los países en vías de desarrollo, basándose en forma casi exclusiva en la fuente como criterio de atribución de potestad tributaria. Este grupo se encuentra integrado por el Modelo del Pacto Andino y el Modelo de ALADI.

MODELOS DE CONVENIOS

Al momento de relevar la experiencia en la región (MERCOSUR ampliado) respecto al manejo de la doble tributación, encontramos que las soluciones se han materializado mayormente a través de tratados bilaterales basados en 4 diferentes modelos de convenios: el Modelo del Pacto Andino, el Modelo de ALADI, el Modelo de la OCDE y el Modelo de la ONU.

Si bien todos estos modelos se encuentran vigentes a la fecha, resulta evidente que el de la OCDE ha sido el de mayor difusión y el que ha presentado mayor adhesión, tanto en los tratados celebrados entre países no miembros de la OCDE como también con países miembros.

Modelo del Pacto Andino (Decisión N° 40 del Acuerdo de Cartagena)

El Modelo del Pacto Andino surge del acuerdo establecido en el seno de la Comisión del Acuerdo de Cartagena en 1971, celebrada por los países integrantes del Grupo Andino en ese momento; Bolivia, Perú, Ecuador, Chile y Colombia.

En 1973, Venezuela se incorpora al Pacto Andino, permaneciendo como miembro pleno hasta 2006.

En 1976, Augusto Chile se desvincula del Pacto Andino debido a incompatibilidades económicas, volviendo a integrarse al grupo en el 2006 pero esta vez como miembro asociado.

Este modelo establece un marco de referencia de doble alcance, ya sea para la celebración de tratados bilaterales entre países miembros del grupo y también para aquellos acuerdos celebrados entre naciones pertenecientes al grupo y terceros países.

El Modelo del Pacto Andino otorga exclusividad en la atribución de la potestad tributaria en forma absoluta al país de la fuente¹¹, siendo la única excepción los

¹¹ Ibid

beneficios de las empresas de transporte, para las cuales se contempla como alternativa, la posibilidad de adjudicar la potestad tributaria al país de la residencia. La consideración exclusiva del criterio de la fuente respecto a las potestades tributarias representó una limitante que derivó en que el modelo no fuera tenido en cuenta prácticamente en ningún acuerdo, existiendo excepciones tales como los tratados celebrados entre Argentina y Bolivia en 1976 y entre Argentina y Chile también en el mismo año, con la salvedad de que Chile ya no integraba el Grupo. El principio de la territorialidad en sentido estricto, elemento representativo del modelo, ha sido objeto de un progresivo abandono a favor de sistemas de sujeción fiscal mixtos, por tal motivo la evidencia señala que los países miembros del Pacto Andino han ido celebrando sus respectivos tratados siguiendo los lineamientos de otros modelos, tales como el Modelo de la OCDE y el Modelo de la ONU.

Modelo de ALADI

En el año 1978, la ALALC emite los Criterios Técnicos Aplicables en Tratados Tributarios Celebrados entre Países de la ALALC. Este modelo constituyó el resultado de las deliberaciones desarrolladas entre 1971 y 1978 en el seno de la asociación.

Al igual que el modelo del Pacto Andino, el modelo de la ALALC surge como un intento de establecer un marco para la negociación de convenios bilaterales entre países miembros.

En líneas generales, las soluciones propuestas por el modelo de la ALALC siguieron los mismos desarrollos del modelo del Pacto Andino, manteniendo el principio de la fuente como criterio exclusivo de atribución de potestad tributaria, aunque desarrollando en mayor medida las disposiciones e incorporando conceptos nuevos como *fente pagadora* y *lugar de utilización de los servicios*. Es por esto que a pesar de contar con vastos respaldos técnicos, este modelo tampoco fue aplicado en los tratados celebrados por los países pertenecientes a la asociación.

Por el contrario, si bien la experiencia en materia de estos tratados aun era escasa en la región en las décadas de los 70, 80 y comienzos de los 90; la mayoría de estos

tratados fueron celebrados unilateralmente con países desarrollados, siguiendo las bases del Modelo de la OCDE.

El tratado de Montevideo firmado el 12 de agosto de 1980, estableció el nacimiento de la ALADI sobre la base de la asociación anterior (ALALC), contando con los mismos países originalmente asociados y registrando posteriormente una única adhesión posterior, Cuba en 1999.

Considerando la escasa o nula receptividad y trascendencia del modelo emitido por la entonces ALALC, la Secretaría General de la ALADI emite el 6 de junio de 1994 un nuevo documento denominado *Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de los Impuestos a la Renta y el Patrimonio entre los Países de la ALADI*. En esta oportunidad, siguiendo fundamentalmente las disposiciones del Modelo de la OCDE y tomando elementos del Modelo de la ONU.

Su objetivo es la eliminación de las barreras para el fomento de las inversiones entre los países miembros. Las barreras son los problemas que surgen de la doble imposición como ser el incremento en el costo de los fondos, y la tecnología, la no existencia de un libre flujo de capitales, o la inseguridad de los contribuyentes.

Este modelo ratifica el principio de la fuente. Las únicas excepciones a este son las rentas obtenidas por empresas de transportes, las remuneraciones pagadas a tripulaciones de navíos, aeronaves y otros vehículos utilizados en el tráfico internacional, y por último los salarios de quienes se desempeñan en misión oficial.

Modelo de la OCDE

En diciembre de 1960 surge la OCDE como organismo sucesor de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), y su Comité Fiscal. Este cambio de nombre se debe a la incorporación de EEUU y Canadá a la organización, así como a la instauración del objetivo de ayudar a las naciones en vías de desarrollo por parte de las desarrolladas.

Desde sus orígenes, el Modelo Convenio de la OCDE se ha constituido en un marco de referencia destinado a orientar las negociaciones de convenios bilaterales para evitar la doble tributación respecto al impuesto a la renta y al patrimonio, que celebren los países miembros de la organización.

Prácticamente la totalidad de los países miembros de la OCDE se caracteriza por presentar economías desarrolladas, con importantes flujos de capitales e inversiones recíprocas. Sin embargo, el modelo OCDE también ha sido considerado en convenios celebrados entre países en vías de desarrollo e incluso entre países desarrollados y aquellos en vías de serlo.

Tomando como punto de partida el Modelo de Londres de 1946, el Comité Fiscal de la OCDE asumió la responsabilidad de sistematizar y plasmar en un documento la vasta experiencia existente hasta ese momento en cuanto a celebración y aplicación de convenios bilaterales para evitar la doble tributación. Es así que, tras la preparación y presentación de informes preliminares, en 1963 se presenta el informe final *Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*, convocando a los países miembros a seguir sus lineamientos al momento de suscribir o revisar convenios bilaterales.

Una vez presentado el proyecto, el Comité Fiscal dispuso un continuo revisionismo sobre los parámetros del modelo frente a la creciente experiencia que los países adquirirían en su implementación.

La década de 1980 transcurre con un constante e incipiente proceso de globalización de las economías, a través de la liberalización de los mercados y el creciente desarrollo de tecnologías de la comunicación. Todos estos factores han venido incidiendo, desde entonces, en las relaciones económicas y comerciales entre los países, a tal punto que la celebración de convenios tributarios bilaterales se ha constituido en una necesidad, ya que como subrayábamos en el primer capítulo, éstos tienen incidencia directa en la atracción de capitales extranjeros mediante la inversión externa directa.

El Comité no fue ajeno a esa nueva realidad y en 1991 adopta el concepto de Convenio Modelo Dinámico, dando cabida a actualizaciones y modificaciones periódicas.

En 1992, se publica el *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*, constituyendo el comienzo de un proceso continuo y sistemático de actualización periódica, apuntando a garantizar a los países miembros, un reflejo preciso de las realidades tributarias internas de cada momento.

El Modelo de la OCDE se estructura de la siguiente forma:

- Disposiciones generales, donde se definen el ámbito de aplicación (personas e impuestos comprendidos) y el significado de algunos términos necesarios para su correcta aplicación (concepto de residencia y de establecimiento permanente, entre otras definiciones).
- Disposiciones que establecen la potestad tributaria de los estados firmantes del Convenio, en función de los distintos tipos de renta y patrimonio de las personas alcanzadas por los impuestos.
- Disposiciones que rigen los procedimientos para la aplicación del modelo (métodos para evitar la doble imposición, procedimiento amistoso, intercambio de información), así como el aspecto espacial, la fecha de entrada en vigor y la denuncia de convenios suscritos.

Modelo de la ONU

Desde las primeras reuniones llevadas a cabo en el seno de la Sociedad de Naciones, la posición de los países desarrollados ha sido contraria a la mantenida por los países en vías de desarrollo, respecto a la incorporación del criterio de la fuente como principio de atribución de potestad tributaria.

En 1967, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) constituyó un grupo Ad-Hoc de expertos en convenios tributarios, compuesto por miembros tanto de países desarrollados como de países en vías de desarrollo y denominado *Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*.

El objetivo del grupo consistió en establecer las bases de un acercamiento entre los intereses y principios sustentados por ambos grupos de países, y facilitar así la concreción de acuerdos fiscales entre ellos.

Tomando como punto de partida el Modelo de la OCDE, el Grupo de Expertos realizó algunas modificaciones, intentando contemplar los intereses de las naciones en desarrollo. Se trató de un intento de regresar parcialmente al criterio de la fuente, dando prioridad a las formas alternativas en lugar de los criterios absolutos.

Una vez concluidos estos estudios y tras años de discusiones entre las partes, se emite en 1980 el Modelo de la ONU, denominado *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (modelo de las Naciones Unidas para la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo) el cual fue acompañado de un manual de negociación de tratados sobre doble imposición tributaria entre países desarrollados y en vías de desarrollo. De esta forma se materializaron los esfuerzos realizados por el Grupo de Expertos. En ese mismo año, el ECOSOC decide institucionalizar de forma permanente el Grupo de Expertos, pasando a denominarse *Grupo Ad-Hoc de Expertos en Materia de Cooperación Internacional en el Área Fiscal*.

Este modelo tiene como objetivo:

- Lograr un modelo que sea compatible con las desigualdades existentes entre los Estados desarrollados y en vías de desarrollo, teniendo en cuenta que estos últimos son más vulnerables.
- Volver estos acuerdos un instrumento capaz de generar flujos de inversiones útiles para los países en vías de desarrollo; ya sea a través de exenciones fiscales o de medidas que aseguren la efectividad de los incentivos concedidos por los países que recibieron la inversión.

Como mencionamos anteriormente, el Modelo de la ONU tomó como núcleo de su articulado, las disposiciones contenidas en el Modelo de la OCDE, innovando en ciertos aspectos específicos.

A continuación detallamos las principales innovaciones introducidas en el modelo respecto al de la OCDE:

- En el ítem de beneficios empresariales, ampliación del concepto de Establecimiento Permanente, incorporando en forma limitada el principio de la fuente de atracción, mediante el cual en caso de desarrollarse las mismas actividades en el establecimiento permanente (en el país de destino) y en la sede de una empresa (en el país de origen), los beneficios obtenidos en ambos casos pueden tributar con ciertas limitaciones en el país de destino donde se ubica el Establecimiento Permanente. Se limita la deducibilidad de gastos atribuibles al Establecimiento Permanente.
- En el campo de las regalías, establece la potestad compartida de gravar tanto en el país de la fuente como en el de residencia.
- Respecto a las ganancias de capital provenientes de realización de inmuebles, se establece el derecho exclusivo del país de la fuente a gravar dichos resultados.
- En el caso de las ganancias de capital provenientes de enajenación de acciones, se establece la potestad compartida de gravar siempre que se acrediten determinadas condiciones.
- Por último, se otorga al país de la fuente la posibilidad de compartir el gravamen sobre aquellas rentas que no puedan ser expresamente encuadradas en el convenio.

Según Francisco Neves Dornelles, quien participó en el grupo de expertos, esta prevalencia del principio de la residencia sobre el de la fuente, a pesar de no ser tan acentuada como en el Modelo de la OCDE, es la gran falla de éste Modelo¹².

¹² DE CASTRO MOREIRA, JUNIOR GILBERTO. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*. Sao Paulo, 2003.

CUADRO COMPARATIVO DE MODELOS

CUADRO COMPARATIVO ENTRE LOS MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Concepto	OCDE Art: criterio	ONU Art: criterio	Decisión N°40 Art: criterio	ALADI Art: criterio
INGRESOS				
Ingreso de bienes inmuebles	6: Residencia/Fuente	6: Residencia/Fuente	5 y 6: Fuente	6: Fuente/Residencia
Beneficios empresariales	7: Residencia/Fuente (Est. Perm.)	7: Residencia/Fuente (Est. Perm.)	7: Fuente	7: Fuente/Residencia
Empresas de transporte (1) No incluye transporte terrestre (2) Solo transporte marítimo internacional habitual	8(1): S. D. efec.	8(1): S. D. efec. Fuente(2) (limitada)	8: Residencia	8: Residencia
Dividendos	10: Residencia/Fuente (Lim. 5% y 15%)	10: Residencia/Fuente (limitada)	11: Fuente	10: Residencia/Fuente (Lim. 5% y 10%)
Intereses	11: Residencia/Fuente (Lim. 10%)	11: Residencia/Fuente (limitada)	10: Fuente	11: Residencia/Fuente (Lim. 5% y 10%)
Cánones	12: Residencia	12: Residencia/Fuente	9: Fuente	12: Residencia/Fuente (Lim. 10%)
GANANCIAS DE CAPITAL:				
Inmuebles	13: Residencia/Fuente	13: Fuente	12: Fuente	13: Fuente/Residencia
Muebles del EP	13: Residencia/Fuente	13: Residencia/Fuente		13: Fuente/Residencia
Concepto	OCDE Art: criterio	ONU Art: criterio	Decisión N°40 Art: criterio	ALADI Art: criterio
Naves y aeronaves de transporte internacional	S. D. efec.	S. D. efec.		
Otros	Residencia	Residencia		Residencia
Servicios personales independientes (suprimido)	Residencia			
Servicios personales dependientes	15: Residencia/Fuente (cond)	15: Residencia/Fuente (cond)	13: Fuente	15: Fuente/Residencia
Remuneración de directores	16: Residencia/Fuente	16: Residencia/Fuente	13: Fuente	16: Residencia/Fuente
Artistas y deportistas	17: Residencia/Fuente	17: Residencia/Fuente	16: Fuente	17: Fuente/Residencia

Pensiones (sector privado)	18: Residencia	18: Residencia	15: Fuente	18: Fuente/Residencia
Remuneraciones (sector público)	19: Residencia/Fuente	18: Fuente (pagadora)		18: Fuente (pagadora)
Pensiones (sector público)	19: Fuente (pagadora) Residencia (condicionada)	19: Fuente (pagadora) Residencia (condicionada)	13: Fuente (pagadora)	19: Fuente (pagadora)
Estudiantes	20: Fuente (pagadora)	20: Fuente (pagadora)		20: Residencia
Otros ingresos	21: Residencia	21: Residencia/Fuente	4: Fuente	21: Fuente/Residencia
PATRIMONIO				
Inmuebles	22: Residencia/Fuente	No considerado	17: Fuente	22: Fuente/Residencia
ACT de Est. Perm. Y Base Fija	22: Residencia/Fuente			22: Fuente/Residencia
Vehículos de transporte internacional (buques y aeronaves)	S. D. efec.			22: Residencia
METODO GENERICO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN	23A: exención	23A: exención	4: exención	23A: exención
Dividendos e intereses	23B: imputación (ordinaria)	23B: imputación (ordinaria)		23B: imputación (ordinaria)

Fuente: ALADI/SEC/Estudio 81. 6 de Junio de 1994.

ANÁLISIS Y COMENTARIOS DEL MODELO OCDE DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE IR E IP

Este capítulo se orienta en torno a tres objetivos que conforman los puntos medulares del presente trabajo monográfico: **en primer lugar**, se formula un análisis sobre el articulado del Modelo OCDE de Convenio para evitar la doble tributación sobre el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Patrimonio; **en segundo lugar**, tomando el Modelo OCDE como punto de referencia, se realiza un análisis comparativo, artículo a artículo, de los tratados suscritos por los Estados miembros del Mercosur y Estados asociados exceptuando a Venezuela; **por último** se someten a análisis comparativo, artículo a artículo, los tratados suscritos por Uruguay.

El universo de tratados analizados corresponde a los tratados suscritos por Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay respectivamente (ver Anexo 2).

I. CUESTIONES GENERALES

CAPÍTULO I - ÁMBITO DE APLICACIÓN

Art. 1) Personas Comprendidas (Subjetivo)

Se establece el ámbito subjetivo de aplicación del Modelo en función de la residencia de las personas en alguno de los estados contratantes. De acuerdo al artículo, el Modelo no alcanza a aquellas personas que no sean consideradas residentes en alguno de los estados contratantes, aunque tributen en alguno de estos estados.

Tampoco será aplicable a las personas que actúen a través de terceros, residentes en alguno de los estados contratantes, con el fin de obtener los beneficios de un Convenio.

Para evitar esto se establece el requisito de que, para aplicar determinados artículos, especialmente los referidos a rentas de capital mobiliario, el perceptor de las rentas sea el “beneficiario efectivo”

El término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas. A su vez designa como sociedad a toda persona jurídica o toda entidad que sea considerada como persona jurídica a efectos impositivos.

Análisis comparativo

De acuerdo a los tratados relevados, no se han identificado desviaciones significativas respecto al artículo de la OCDE. Las únicas diferencias relevantes se refieren a la consideración del domicilio como elemento de vinculación a los Estados, en lugar de la residencia. Asimismo se ha constatado que en algunos tratados (10% del total analizado) no se regula a las personas comprendidas.

El caso uruguayo

No presenta diferencias respecto al Modelo OCDE.

Art. 2) Impuestos Comprendidos (Objetivo)

Se establece que el Modelo alcanzará a los impuestos que gravan la totalidad ó cualquier parte de la Renta y el Patrimonio, exigibles en cada uno de los estados contratantes.

La definición de los impuestos alcanzados es extensible a aquellos impuestos de naturaleza análoga que se establezcan con posterioridad a la celebración del convenio.

Las autoridades competentes de cada Estado deberán comunicar cualquier cambio significativo en la legislación fiscal de cada contratante.

Análisis comparativo

En base a los tratados analizados, una parte importante de los mismos (38%) no define los conceptos de Impuesto a la Renta e Impuesto al Patrimonio. Dentro de este marco se destaca el caso de Brasil, donde prácticamente la totalidad de los tratados suscritos no definen ninguno de estos impuestos y concomitantemente tampoco comprende el Impuesto al Patrimonio, limitándose únicamente a regular el Impuesto a la Renta.

Respecto a las comunicaciones entre los Estados por variaciones en las legislaciones internas, en algunos tratados suscritos se establece un momento específico: al final de cada año.

También encontramos tratados donde no se referencian explícitamente los impuestos exigidos por entidades locales de cada Estado, alcanzando únicamente a impuestos nacionales (29% del total analizado).

El caso uruguayo

La única variante identificada se presenta en el tratado suscrito con Alemania y se orienta a la falta de definición respecto a las comunicaciones que deben realizar los Estados en ocasión de cambios internos en materia tributaria.

CAPÍTULO II – DEFINICIONES

Art. 3) Definiciones Generales

Se define la interpretación que se dará a los términos “persona”, “sociedad”, “empresa”, “empresa de un Estado contratante”, “actividad empresarial”, etc.

El artículo trata la nacionalidad y define como *nacional a*:

i) Toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante;

ii) Toda persona jurídica, sociedad colectiva o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

Sin embargo el Comité de asuntos fiscales determinó que el significado de nacional debe ser establecido por las legislación interna de cada uno de los Estados contratantes. Esta definición es relevante en el art. 24 sobre la no discriminación.

Todo término o expresión no contenido en el convenio será interpretado, en cada Estado contratante, de acuerdo a la legislación interna relativa a los impuestos alcanzados, prevaleciendo la autonomía del Derecho tributario sobre otras ramas del Derecho.

No existe alusión a personas jurídicas, sino que se refiere a “personas que no sean personas físicas”, por lo que se extiende a todas las agrupaciones de personas que dispongan de personalidad, aunque no se trate de personalidad jurídica.

Análisis comparativo

Prácticamente la totalidad de los tratados analizados (99%) no recoge la definición de empresa al momento de establecer las interpretaciones de los diferentes conceptos a emplear.

A su vez, la totalidad de los tratados suscritos por Brasil tampoco definen los conceptos de actividad empresarial ó profesional y negocio.

El caso uruguayo

Siguiendo la tendencia de los demás tratados comentados, aquellos suscritos por Uruguay tampoco recogen la definición de empresa.

Art. 4) Definición de Residencia

Se define el alcance del término “residente de un Estado contratante” de acuerdo a la sujeción a impuestos por la legislación interna de cada Estado, en función o por razón de su residencia, domicilio o similar.

En el caso que, de acuerdo a cada legislación interna, se considere la residencia en ambos Estados contratantes, el artículo ordena, en forma de cascada, los sucesivos criterios a aplicar para resolver la ambigüedad.

En referencia a la residencia de las personas jurídicas, se establece que será adjudicada al Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la entidad.

Análisis comparativo

La tercera parte de los tratados relevados no excluye a las personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.

En referencia a la definición de residencia de las personas jurídicas, el 40% de tratados analizados contempla el acuerdo mutuo entre los Estados como elemento relevante para imputar la residencia, en aquellos casos donde la entidad sea residente en ambos Estados. La mitad de estos tratados también establece la nacionalidad como elemento de definición.

El caso uruguayo

Ninguno de los tratados suscritos por Uruguay excluye a las personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.

En referencia al tratado suscrito con Alemania, no se incluye las legislaciones de entidades locales y no se considera la nacionalidad como elemento sustantivo para definir la residencia de las personas físicas, cuando esas personas sean residentes de ambos Estados.

Art. 5) Definición de Establecimiento permanente

Se establece una definición genérica de Establecimiento Permanente (EP) como un lugar fijo de negocios donde la empresa realice toda o parte de su actividad.

Incluye una lista no taxativa de aquellos supuestos que constituyen un EP; aquellos supuestos que no constituyen un EP a pesar de reunir los preceptos necesarios; y aquellos supuestos que constituyen EP aunque no cumplan los mencionados

preceptos, como por ejemplo las actuaciones de representantes que actúen por cuenta de la empresa y se encuentren facultados de concluir contratos en nombre de la empresa.

Existen dos teorías que definen que es un establecimiento permanente:

- teoría de la realización (constituye un establecimiento permanente cualquier instalación que permita la realización de un beneficio)
- la teoría de la pertenencia económica (constituye un establecimiento permanente cualquier instalación que se integra a la economía del país)

El criterio que utiliza el Convenio de la OCDE es el de la pertenencia económica¹³.

Análisis comparativo

Prácticamente la totalidad de los tratados relevados establece que las obras de construcción, instalación y montaje serán consideradas Establecimiento Permanente (EP) siempre que su duración exceda los seis ó nueve meses.

La mitad de los tratados relevados considera EP las prestaciones de servicios, incluidas las consultorías, siempre que permanezcan en el Estado durante uno ó más períodos que totalicen uno ó seis meses (dependiendo de cada tratado) dentro un período cualquiera de doce meses.

En el caso de empresas asociadas, los plazos establecidos para la configuración del EP serán computados de forma conjunta, siempre que las actividades individuales de cada empresa estén conectadas entre sí. Esta diferencia se repite únicamente en los tratados suscritos por Chile.

Con respecto a las empresas aseguradoras, se establece que siempre que se recauden primas en un territorio o se aseguren riesgos situados en él por medio de un representante que no sea un agente independiente, serán consideradas EP. En algunos se incluyen ó se excluyen las operaciones reaseguro.

El caso uruguayo

¹³ LEOPARDI, MARTIN; DE LA FUENTE, SILVANA; GRAZIOLI, FRANCISCO. *Tratados Internacionales para evitar la doble imposición*. CCEE. Montevideo, 2006.

No se presentan diferencias sustanciales respecto al Modelo OCDE.

En el tratado suscrito con Alemania se incluye la administración como ejemplo de EP y en el tratado suscrito con Hungría se incluye la producción como ejemplo de EP.

II. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD IMPOSITIVA

CAPÍTULO III – IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

Art. 6) Rendimientos Inmobiliarios

Los ingresos provenientes de rendimientos inmobiliarios podrán ser gravados tanto en el país de residencia como en el país de la fuente (donde se encuentren los bienes).

Se establece una definición ampliada de “bienes inmuebles”, alcanzando a bienes accesorios como semovientes y equipos en determinados casos, y exceptuando la consideración de buques, embarcaciones y aeronaves.

Asimismo se establece que cada Estado estará facultado a definir los elementos incluidos dentro del concepto “bienes inmuebles”, de acuerdo a su respectivo derecho interno.

Análisis comparativo

La principal diferencia encontrada respecto al Modelo de la OCDE consiste en la consideración de la fuente como elemento de asignación de potestad tributaria. Todos los países analizados, a excepción de Paraguay, presentan en algún caso diferencias de este tipo.

El caso uruguayo

En ambos tratados analizados se establece que la legislación de cada Estado deberá determinar cómo se componen los bienes inmuebles.

Es importante resaltar que en el tratado suscrito con Alemania se establece el criterio de la fuente como elemento de asignación de potestad tributaria.

Art. 7) Beneficios empresariales

Los beneficios de las empresas sólo podrán ser gravados en el país de residencia, excepto cuando la actividad se encuentre desarrollada en otro país a través de un establecimiento permanente. En este último caso, los beneficios podrán ser gravados tanto en el país de residencia como en el país de la fuente, pero únicamente respecto a aquellos beneficios que sean imputables al EP.

Los beneficios atribuibles al EP se determinarán suponiendo total independencia con la empresa respecto de la cual es EP. Para llevar a cabo la distribución de beneficios, existen dos métodos contables aceptados:

- balance consolidado, método por el cual los beneficios globales de la empresa se distribuyen entre la central y el establecimiento permanente según índices objetivos predeterminados (por ejemplo capitales proporcionales, cifras de negocios, volumen de actividad, etc.).
- contabilidad separada, método por el cual se considera al establecimiento permanente como una empresa distinta estimando sus beneficios de forma independiente.

De estos dos métodos, el Comité de Asuntos Fiscales opta por el principio de la determinación de los beneficios de “empresa independiente”, aunque acepta la aplicación del método del balance consolidado siempre y cuando este método sea aplicable en virtud de la legislación interna de un Estado.

A partir del año 2000, al haberse suprimido el artículo 14 del Modelo, se incluyen en este artículo los rendimientos por servicios profesionales independientes, introduciendo la expresión “actividad empresarial o profesional”.

Análisis comparativo

En referencia a los dos métodos de distribución, la mitad de los tratados relevados no considera el cálculo de beneficios por balance consolidado. La mayor parte de esta casuística se origina en los tratados suscritos por Brasil. Asimismo, tampoco se establece que deba mantenerse el mismo método de imputación para el cálculo de los beneficios cada año.

Otra divergencia importante respecto a la OCDE, consiste en que los beneficios de empresas aseguradoras y reaseguradoras deberán tributar en la fuente, es decir, en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas, con limitaciones respecto a las tasas aplicables sobre las primas recaudadas. Esta casuística se concentra en tratados suscritos por Argentina.

En referencia a la imputación de beneficios empresariales al EP, identificamos que Argentina establece, en más de la mitad de sus tratados, que dichos beneficios incluirán las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP en un Estado, por parte de una empresa residente en el otro Estado.

El caso uruguayo

Alineándose con la tendencia del resto de los tratados analizados, el tratado suscrito con Alemania tampoco considera el cálculo de beneficios por balance consolidado.

Art. 8) Navegación marítima y aérea

Los beneficios procedentes de la navegación marítima y aérea internacional sólo serán gravados por el Estado donde resida la sede efectiva de la empresa. En situaciones particulares, se considerará la residencia de la persona que explota la nave o embarcación.

Análisis comparativo

La principal diferencia identificada en este artículo, se refiere a la omisión de regulaciones sobre el transporte por aguas interiores.

En general se establece el principio de la fuente como criterio de asignación de potestad tributaria, excepto en el caso de Bolivia.

Otra diferencia consiste en la no consideración de alternativas para determinar la sede de dirección efectiva de una empresa, cuando la misma se encuentra a bordo del buque ó embarcación.

El caso uruguayo

La única divergencia encontrada se refiere, al igual que la tendencia de los países de la región, a la omisión de regulaciones sobre el transporte interior.

Art. 9) Empresas asociadas

Este artículo establece el mecanismo para realizar ajustes a la base imponible del impuesto a la renta, en el caso de operaciones entre empresas vinculadas que no cumplan con el principio de arms length. En estos casos, el monto agregado a la base imponible por uno de los Estados, deberá ser rebajado de la base imponible por el otro Estado, previéndose la realización de consultas mutuas en caso de ser necesario.

Análisis comparativo

En prácticamente la mitad de los tratados relevados no se contempla el establecimiento de ajustes y la coordinación entre los Estados para eliminar la doble imposición sobre beneficios de empresas asociadas.

También se han identificado tratados donde se establecen plazos máximos para la presentación de ajustes a la determinación de rentas de empresas asociadas, practicados por alguno de los Estados contratantes. Estas disposiciones no se aplicarán en caso de fraude, negligencia u omisión culposa.

Un mínimo porcentaje de tratados no regula específicamente esta materia.

El caso uruguayo

En ambos tratados analizados, no se contempla la obligación de establecer ajustes entre los Estados para eliminar la doble imposición sobre beneficios de empresas asociadas.

Art. 10) Dividendos

Se definen los dividendos como rendimientos de acciones, bonos u otros derechos excepto los de crédito; que permitan participar en los beneficios obtenidos por la entidad que los distribuye.

Los dividendos podrán ser gravados tanto en el país de residencia de quien los percibe como en el país de residencia de la entidad que los distribuye (país de la fuente).

En caso que el beneficiario efectivo de los dividendos sea residente de uno de los Estados contratantes, la imposición establecida en el país de residencia de la entidad que los distribuye, tendrá ciertas limitaciones en función del porcentaje de participación en el capital social de la entidad.

Análisis comparativo

En varios tratados se introduce el concepto de beneficiario efectivo de los dividendos, a los efectos de evitar abusos ó prácticas de elusión a través de personas interpuestas con el fin de aprovechar ventajas ó beneficios contenidos al respecto en los tratados.

Dentro de las limitaciones establecidas a la potestad tributaria en la fuente, cuando el artículo se refiere al beneficiario efectivo de los dividendos, no se han excluido las sociedades de personas. Esta diferencia se ha encontrado mayoritariamente en los tratados suscritos por Chile y Brasil respectivamente.

Con respecto a Brasil, se establece una variante respecto a la atribución de potestad tributaria, optando en términos generales por el criterio de la residencia. Asimismo, se

determina un tratamiento especial para los dividendos pagos por EP de empresas de Estados contratantes ubicados en Brasil, a través del cual se habilita la tributación en la fuente con un límite a la alícuota.

Con respecto a Argentina, se incorpora una variante respecto a los dividendos distribuidos por EP, que consiste en gravar las ganancias del EP mediante un impuesto adicional limitado, sobre una base compuesta por el neto de dichas ganancias luego de deducir otros impuestos internos.

Si bien la tendencia se inclina hacia el criterio OCDE sobre potestad tributaria, hemos encontrado tres tratados que incorporan el criterio de la fuente, con ó sin límites definidos.

El caso uruguayo

Siguiendo la línea de los demás tratados analizados, no se han excluido las sociedades de personas al referirse a la persona que recibe los dividendos. Tampoco se hace referencia al concepto de beneficiario efectivo de dichos dividendos.

En ambos tratados se establece un único límite a la tributación en la fuente, dejando de lado la trascendencia del nivel de participación en el capital de la sociedad por parte de quien recibe los dividendos.

Art. 11) Intereses

Se definen los intereses como los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía real, y los rendimientos de valores públicos, bonos y obligaciones negociables.

Los intereses podrán ser gravados tanto en el país de residencia de quien los percibe como en el país de residencia de la entidad deudora (país de la fuente).

En caso que el beneficiario efectivo de los intereses sea residente de uno de los Estados contratantes, la imposición establecida en el Estado de residencia de la entidad deudora (país de la fuente) tendrá una limitación del 10% sobre el monto bruto de los intereses.

En el caso de existir relaciones especiales entre la entidad deudora y el beneficiario efectivo de los intereses, se establecen los ajustes y consultas que mutuamente deberán formular los estados contratantes a efectos de evitar la doble imposición. Así mismo se hace referencia a los artículos posteriores que establecen los mecanismos a aplicar por parte de los Estados para formular las respectivas consultas.

Análisis comparativo

Si bien el Modelo excluye expresamente las penalizaciones por mora en los pagos como elementos constitutivos de los intereses, la amplia mayoría (70%) de los tratados analizados omiten realizar esta exclusión. Se establece que dentro del concepto de intereses serán incluidas las rentas consideradas como tales de acuerdo a la legislación de procedencia de cada Estado contratante.

Con respecto a Brasil, se establece una variante respecto a la atribución de potestad tributaria, optando en términos generales por el criterio de la residencia. Sin embargo también se incorpora la variante de tributación en la fuente para casos de intereses originados por Deuda Pública, bonos nacionales u obligaciones negociables emitidas por el Estado.

Casos de exenciones a la tributación en la fuente:

- La figura del deudor y/o acreedor recae en un Estado contratante ó ambos. Cuando se hace referencia a Estado contratante, este caso particular alcanza a entidades locales, entidades bancarias propiedad del Estado, etc.
- Intereses generados por financiamiento en compras ó importaciones de maquinarias y equipos industriales ó equipos comerciales y científicos, exceptuando aquellas operaciones de igual naturaleza llevadas a cabo entre empresas asociadas ó vinculadas. Algunos tratados también incluyen el requerimiento de garantías estatales en las financiaciones.

Las limitaciones en la fuente se discriminan en función de diferentes tipos de operaciones ó actividades que dan origen a los intereses, siendo los casos más encontrados:

- Intereses pagados a bancos ó compañías de seguros.
- Operaciones de venta a crédito de maquinarias ó equipos.

- Bonos ó valores públicos ó privados transados en bolsa.

El caso uruguayo

Siguiendo la línea de la mayoría de los demás tratados analizados, no se excluye la mora en los pagos como elemento constitutivo de los intereses.

En materia de exenciones, ambos tratados declaran exentas de tributación en la fuente aquellas rentas por intereses que correspondan a préstamos efectuados entre los Estados contratantes.

El tratado suscrito con Alemania incluye las rentas consideradas como intereses de acuerdo a la legislación de procedencia de cada Estado contratante.

Art. 12) Cánones

Se definen los cánones como las contraprestaciones de cualquier tipo exigidas por el uso, concesión de uso y derechos sobre bienes de diversa naturaleza.

Los cánones sólo podrán ser gravados por el Estado de residencia de quien los percibe, excepto que los mismos sean obtenidos por medio de un EP situado en el mismo país de donde son pagados y se vinculen al EP.

En el caso de relaciones especiales entre la entidad deudora y el beneficiario efectivo, se establecen los ajustes y consultas que mutuamente deberán formular los estados contratantes a efectos de evitar la doble imposición.

Análisis comparativo

La principal diferencia encontrada en los tratados analizados respecto al Modelo OCDE consiste en la incorporación de un apartado específico donde se establece cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.

Prácticamente la totalidad de los tratados suscritos por Chile, Argentina y Bolivia respectivamente, habilitan la tributación en ambos Estados contratantes, con limitaciones al gravamen en el Estado de la fuente.

Sin embargo tan solo encontramos tres casos donde se establece potestad tributaria exclusivamente en el Estado de la fuente, sin ningún tipo de regulación sobre el EP.

La mitad de los tratados analizados incluye dentro de la definición de cánones las actividades de asistencia técnica, servicios técnicos y en ocasiones también consultoría. Esto reviste gran trascendencia, ya que en todos aquellos tratados donde no se encuentran incluidas las mencionadas actividades, en general la tributación regirá de acuerdo al artículo sobre Beneficios empresariales.

Los tratados analizados que habilitan la tributación compartida entre el Estado de la residencia del perceptor y el Estado de procedencia de los cánones, establecen limitaciones al gravamen en la fuente (procedencia de los cánones) en función de los bienes ó derechos que generan los cánones.

A continuación se detallan los principales conceptos que presentan las mencionadas limitaciones:

- Cánones por uso de equipos industriales, comerciales ó científicos.
- Cánones por uso de marcas de industria y comercio.
- Cánones por derechos de autor vinculados a obras artísticas, literarias y/ó científicas.
- Cánones por uso de noticias.

Respecto a los tratados suscritos por Brasil, se incluye un rubro residual a los efectos de establecer una tasa máxima aplicable a todos aquellos cánones no discriminados explícitamente.

El caso uruguayo

Los dos tratados analizados presentan las mismas diferencias respecto al Modelo OCDE.

Al igual que la mitad de los demás tratados analizados, se incluyen los conceptos de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría dentro del concepto general de regalías.

Si bien se establece tributación compartida entre ambos Estados contratantes con limitación al gravamen establecido en la fuente, se establecen límites duales

dependiendo cuando se trate de regalías en general y cuando se trate de remuneraciones por servicios de asistencia técnica ó similar.

Siguiendo la línea de la principal diferencia encontrada en los demás tratados, se incluye un apartado específico donde se establece cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.

Art. 13) Ganancias de capital

Este artículo comprende las ganancias de capital provenientes de las enajenaciones de bienes inmuebles, bienes muebles que formen parte de un EP, buques, aeronaves y los bienes muebles afectados a la explotación de los mismos.

Las ganancias provenientes de las enajenaciones de bienes inmuebles y de bienes muebles vinculados a un EP podrán ser gravadas tanto en el país de residencia de quien las percibe como en el país de la fuente (donde se encuentren los bienes).

Las ganancias provenientes de enajenaciones de buques, aeronaves y otros bienes afectados a la explotación del tráfico internacional, podrán ser gravadas únicamente por el país donde se encuentre la sede efectiva de la entidad.

El Comité Fiscal de la OCDE define bienes muebles como todos lo que no sean inmuebles quedando comprendidos los bienes intangibles, como por ejemplo licencias de explotación.

Análisis comparativo

La principal diferencia encontrada en el presente artículo, refiere al tratamiento tributario aplicable a todas aquellas ganancias cuya generación no se encuentra mencionada explícitamente por el mismo. La mencionada diferencia radica en la habilitación de tributación compartida para ambos Estados contratantes. Asimismo, se han identificado tratados donde el tratamiento de este tipo de ganancias ha sido omitido.

Las enajenaciones de bienes inmuebles ó EP presentan variaciones respecto al Modelo OCDE. La principal variante consiste en la adopción del criterio de la fuente

como elemento de potestad tributaria, siendo Brasil el Estado que presenta mayor casuística el respecto.

Sin embargo, siguiendo en la línea de las enajenaciones del EP, también se han encontrado tratados donde no se regulan explícitamente las ganancias por enajenaciones de los muebles, quedando éstas incluidas en el tratamiento de ganancias no mencionadas (en caso de existir el apartado).

Si bien se mantiene la estructura general del artículo según el Modelo OCDE, algunos tratados incorporan cláusulas ó apartados especiales donde se regulan ciertos tipos específicos de ganancias. Tal es el caso de las ganancias correspondientes a enajenaciones de títulos ó derechos de capital, donde se establece la tributación compartida para los Estados contratantes.

Chile presenta otros apartados especiales dentro de los tratados suscritos. Un caso consiste en el tratamiento de las ganancias provenientes de fondos de pensiones, las cuales deberán tributar donde resida el fondo en cuestión. Otro caso se refiere a las ganancias por enajenaciones realizadas por una persona que ha poseído en cualquier momento, dentro de los 12 meses anteriores a dicha enajenación, el 20% del capital, siempre y cuando las ganancias provengan principalmente de inmuebles. En este último caso, las ganancias deberán tributar exclusivamente en el Estado de la fuente.

El caso uruguayo

No presenta diferencias respecto al Modelo OCDE.

Art. 14) Profesionales independientes (servicios personales)

(Suprimido en V. 2003)

El presente artículo ha sido suprimido a partir de la última revisión del Modelo realizado por la OCDE en el año 2003, sin embargo consideramos relevante la inclusión de su contenido en el presente análisis debido a que la mayoría de los tratados analizados incorporan el mismo.

Según este artículo, las rentas derivadas del trabajo independiente ó actividades de igual naturaleza tributarán únicamente en el Estado de residencia del perceptor, excepto en aquellos casos donde dichas actividades se realicen a través de una base fija. En este último caso, las rentas obtenidas podrán someterse a imposición en la fuente siempre que sean imputables a la base fija.

Análisis comparativo

La principal diferencia encontrada se vincula directamente a los requerimientos temporales constitutivos del EP analizados en el artículo 5. En este sentido, Chile es el Estado que presenta mayor casuística y se establece que se permitirá la tributación en el Estado de la fuente para aquellos casos de permanencia en uno ó más períodos de más de 90, 183 ó 200 días, dentro de un período cualquiera de doce meses ó año calendario.

El caso uruguayo

El tratado suscrito con Alemania admite la tributación en el Estado de la fuente para aquellos casos de permanencia en uno ó más períodos de más de 183 días, dentro del año civil.

Art. 15) Trabajo dependiente (renta derivada de empleo)

Las remuneraciones derivadas del trabajo en relación de dependencia podrán ser gravadas tanto por el país de residencia del trabajador como por el país donde efectivamente se desarrolle el trabajo dependiente (país de la fuente).

Las remuneraciones serán gravadas únicamente por el país de residencia del trabajador si se cumplen las siguientes condiciones:

- un período (o períodos) menor ó igual a 183 días computables dentro de un año fiscal
- las remuneraciones sean pagadas por un empleador no residente en el país donde se desarrolla el trabajo

- las remuneraciones no son soportadas por un EP que el empleador disponga en el país donde se desarrolla el trabajo

Análisis comparativo

La principal variación encontrada respecto al Modelo OCDE se refiere al tratamiento dado a las remuneraciones recibidas por personal a bordo de buques ó aeronaves vinculadas al tráfico internacional, estableciéndose la tributación exclusiva en el Estado de la residencia para estos casos.

En el otro extremo del análisis, se han identificado en menor proporción, tratados que establecen la tributación exclusiva en el Estado de la fuente. El referido tratamiento se aplica a los casos generales, estableciéndose salvedades respecto a casos específicos; como por ejemplo: las remuneraciones a personal a bordo de buques, aeronaves ó similares y las remuneraciones por servicios a un Estado, las cuales serán gravables siempre por ese Estado.

El caso uruguayo

No presenta diferencias respecto al Modelo OCDE.

Art. 16) Participaciones de consejeros

Las retribuciones percibidas por los miembros de un consejo de administración o similar de una sociedad residente en otro Estado, podrán ser gravadas tanto en el país de residencia de dichos miembros como en el país de residencia de la entidad para la cual cumplen las funciones antes mencionadas.

Análisis comparativo

Las diferencias encontradas respecto a este artículo se limitan únicamente a los diferentes criterios de distribución de potestad tributaria incorporados.

En este sentido, la principal variante la presenta Brasil y en menor medida Argentina y Bolivia, refiriéndose a la tributación exclusiva en el Estado de la fuente para todos los casos incluidos en este artículo.

El caso uruguayo

No presenta diferencias respecto al Modelo OCDE.

Art. 17) Artistas y deportistas

Tratamiento idéntico al caso anterior (art. 16)

Análisis comparativo

En líneas generales, los tratados analizados se encuentran en consonancia con lo establecido en el Modelo OCDE. Sin embargo, la principal variante no se presenta como una diferencia sino como la incorporación de una excepción al tratamiento general. La excepción se refiere a que los artistas ó deportistas financiados por el Estado donde residen, tributarán exclusivamente en éste.

Por otra parte, Brasil presenta tratados donde la tributación se establecerá, en términos generales, con exclusividad en el Estado de la fuente. También presenta tratados donde este criterio se aplicará únicamente a las remuneraciones recibidas directamente por el artista ó deportista, dejando de lado los casos en que estas remuneraciones sean recibidas por otras personas.

El caso uruguayo

Al igual que en los demás tratados analizados, la principal variante se orienta a una excepción al tratamiento general. La misma se refiere a la tributación exclusiva en el Estado de la residencia para todos aquellos artistas ó deportistas financiados por el Estado donde residan. El tratado suscrito con Hungría extiende esta excepción

también a los casos vinculados a convenios culturales bilaterales acordados por los Estados contratantes.

Art. 18) Pensiones

Este artículo alcanza únicamente a las pensiones derivadas de actividades desarrolladas en el sector privado.

Estas remuneraciones podrán ser gravadas únicamente por el Estado donde reside quien las percibe.

Análisis comparativo

Las diferencias encontradas en este artículo se orientan principalmente en torno a dos rubros: la elección del criterio para la atribución de potestad tributaria y los elementos incorporados al concepto genérico de pensiones.

En referencia al criterio de atribución seleccionado, más de la mitad de los tratados analizados sigue el tratamiento establecido por la OCDE. Los restantes tratados se distribuyen equitativamente entre aquellos que optan por el criterio de la fuente y aquellos que optan por la tributación compartida entre los Estados contratantes.

Dentro de los diferentes elementos incluidos en las pensiones, aquellos que tienen mayor participación son las pensiones alimenticias, las prestaciones de seguridad social y las manutenciones generales.

Las pensiones alimenticias, principalmente en los tratados suscritos por Chile, siguen el criterio general establecido para las pensiones, con la salvedad de que no serán gravadas en el Estado de residencia del perceptor en aquellos casos que no sean deducibles por el pagador.

Las prestaciones de seguridad social serán gravadas exclusivamente en el Estado de la fuente; la mayoría de los casos se encuentran en los tratados suscritos por Brasil.

Las manutenciones generales tributan exclusivamente en el Estado de la residencia.

El caso uruguayo

No presenta diferencias respecto al Modelo OCDE.

Art. 19) Funciones públicas

El presente artículo alcanza tanto a los salarios o similares remuneraciones pagadas por un Estado, como a las pensiones públicas pagadas por el mismo Estado.

- Los salarios pagados por un Estado sólo podrán ser gravados por el mismo, excepto cuando los servicios sean prestados en otro Estado y quien perciba dicho salario sea residente y nacional del segundo Estado o no haya adquirido la condición de residente de este Estado tan solo para prestar servicios. En este segundo caso, la potestad tributaria se limita al Estado donde se desarrolla la actividad.
- Las pensiones públicas pagadas por un Estado por motivo de servicios prestados a ese Estado, sólo pueden ser gravadas por el mismo, a excepción de que la persona física sea residente y nacional de otro Estado. En este último caso, la potestad tributaria recae sobre el país de residencia.

Análisis comparativo

La totalidad de los tratados suscritos por Chile y poco menos de la mitad de los tratados suscritos por Argentina, hacen completa omisión al tratamiento de las pensiones públicas en el presente artículo.

Con respecto a la adopción del criterio de atribución de potestad tributaria, tan solo una pequeña proporción de los tratados analizados se rige mediante el criterio de la fuente.

El caso uruguayo

Siguiendo la línea del apartado anterior, el tratado suscrito con Alemania hace omisión al tratamiento de las pensiones públicas.

Art. 20) Estudiantes

El artículo se refiere a la situación de estudiantes o profesores que trasladan sus actividades temporal y circunstancialmente durante un período definido. En estos casos, el Estado al cual se desplaza la persona física, carece de potestad para gravar las rentas provenientes del Estado de residencia de la persona, siempre que las mismas sean destinadas a solventar los estudios y la manutención del estudiante.

Análisis comparativo

En líneas generales, el universo de los tratados analizados sigue los criterios del Modelo de la OCDE. Asimismo, las diferencias detectadas se presentan en relación con estudiantes y profesores.

El tratamiento de los estudiantes presenta diferencias principalmente en tratados suscritos por Brasil. En este sentido se establecen exenciones a estudiantes beneficiarios de becas, subvenciones, premios ó miembros de programas de cooperación técnica; también se establecen exenciones a las remuneraciones que reciba el estudiante por un empleo en el Estado donde continúe sus estudios, siempre y cuando se cumpla con requisitos vinculados a la cuantía de la remuneración recibida y el período de permanencia en ese otro Estado.

Brasil también suscribe tratados donde se incorpora una cláusula de no discriminación respecto a exenciones y bonificaciones otorgadas a otros estudiantes residentes del Estado visitado.

Con respecto a los profesores, los tratados suscritos por Chile y Paraguay no contienen apartados específicos. Por otro lado, Argentina, Bolivia y Brasil incorporan cláusulas destinadas a regular las actividades de los profesores en otros Estados, ya sea por investigaciones, docencia, conferencias, etc.

Los principales tratamientos referidos a los profesores son los siguientes:

- En caso de existir invitación por parte del Estado visitado, estarán exentos en ese Estado por un plazo máximo siempre que la remuneración recibida no provenga del Estado visitado.

- Estarán exentos en el Estado visitado por un plazo máximo siempre que las actividades desarrolladas no constituyan únicamente un beneficio personal.

El caso uruguayo

En el tratado suscrito con Alemania, al igual que los demás tratados analizados, se establecen dos sujetos de regulación: profesores y estudiantes.

Los profesores se declaran exentos de impuestos en la fuente por período de 2 años, siempre que la remuneración provenga del exterior.

Los estudiantes e investigadores estarán exentos en la fuente durante toda su permanencia en ese Estado, pero se adjuntan requisitos cuantitativos y de origen de los fondos para las remuneraciones recibidas durante ese período.

El tratado suscrito con Hungría establece exención en la fuente a los profesores, sin plazos de permanencia y con el requisito de desarrollar actividades son fines de lucro.

Art. 21) Otras rentas

Se establece que todas aquellas rentas que no resulten asimilables a las mencionadas con anterioridad, cualquiera sea su naturaleza, deberán tributar en el país de residencia de la persona que las percibe, sin importar su procedencia.

Análisis comparativo

La amplia mayoría de los tratados analizados no se alinea con el criterio de la residencia establecido en el Modelo OCDE.

En este sentido, más de la mitad de dichos tratados opta por la tributación compartida entre los Estados contratantes y una proporción menor se inclina por el criterio de la fuente como elemento de atribución de potestades tributarias.

Otra diferencia encontrada consiste en la omisión del apartado sobre excepciones de aplicación del artículo a los EP.

El caso uruguayo

No presenta diferencias respecto al Modelo OCDE.

CAPÍTULO IV

Art. 22) Imposición sobre el Patrimonio

El artículo establece diferencias en la potestad tributaria en función del tipo de bien. El Patrimonio constituido por bienes inmuebles ó por bienes muebles que forman parte del Activo de un EP, podrán ser gravados tanto en el país de residencia del titular como en el país donde se encuentren estos bienes.

El Patrimonio constituido por buques, aeronaves y bienes muebles que permiten la explotación del tráfico internacional, sólo deberán tributar en el país donde resida la dirección efectiva de la empresa.

El Patrimonio constituido por cualquier bien diferente a los anteriores, deberá tributar únicamente en el país de residencia del titular.

Análisis comparativo

Prácticamente la mitad de los tratados analizados no establece tratamiento para este impuesto. En el caso de Brasil, esta omisión se presenta en la mayoría de los tratados suscritos.

En la mitad de los tratados suscritos por Argentina se establece tributación compartida entre los Estados contratantes para los patrimonios no regulados específicamente por el artículo.

Otra variante al Modelo OCDE consiste en la aplicación del criterio de la fuente para el patrimonio en forma general y en forma particular para los inmuebles y elementos patrimoniales del EP.

El caso uruguayo

No presenta diferencias respecto al Modelo OCDE.

III. OTRAS DISPOSICIONES

CAPÍTULO V

Art. 23) Métodos para evitar la doble imposición (A y B)

Se recogen los 2 métodos más generalizados para evitar la doble tributación: el método de la exención y el método de la imputación ó crédito fiscal.

En el caso de la exención, se admite la exención integral y la exención con progresividad; en el caso de la imputación, se admite la imputación integral y la imputación ordinaria con deducción limitada.

Nota: estas 4 alternativas fueron desarrolladas con anterioridad. (Métodos para evitar la doble imposición entre los Estados, páginas 22 a 25)

El modelo tan solo enumera y describe el funcionamiento de cada uno de los mecanismos. La adopción de los mismos deberá realizarse en cada tratado suscrito de acuerdo a los intereses de los Estados involucrados.

Análisis comparativo

Respecto a los métodos incorporados con el objetivo de evitar la doble tributación en los Estados contratantes, las opciones se encuentran divididas entre el método de la imputación y el método de la exención progresiva, siendo el primero el método más empleado.

Con respecto a la imputación, la mayoría de los tratados analizados se refiere a la alternativa de imputación con deducción limitada. Sin embargo, se han identificado tratados que hacen referencia a la imputación en forma genérica, adjuntando la condición de que regirá en función de la legislación interna del Estado que la aplica.

Esta última variante es incorporada principalmente por Chile al momento de suscribir sus tratados y en menor proporción por Argentina, Bolivia y Brasil.

Es destacable mencionar la incorporación de cláusulas de Tax Sparing en los tratados analizados. En este sentido, Argentina abarca prácticamente la totalidad de estos casos, incorporando la mencionada cláusula en la mitad de los tratados suscritos.

Estas cláusulas de Tax Sparing se refieren en general a tratamientos impositivos genéricos, aunque se han encontrado casos donde se vinculan específicamente a determinadas materias gravables (por ejemplo: dividendos, cánones u otros).

En ocasiones también se han incorporado limitaciones temporales a este recurso y se ha establecido que los plazos serán renovables mediante acuerdo de las partes.

Respecto a tratamientos específicos aplicados a determinadas materias gravables, los elementos mayormente mencionados fueron: dividendos, cánones, intereses y patrimonio.

El caso uruguayo

El tratado suscrito con Hungría no presenta particularidades destacables, rigiendo el método de exención progresiva en términos generales e imputación con deducción limitada para determinadas rentas específicas.

Sin embargo, en el tratado suscrito con Alemania se han encontrado características que ameritan la realización de comentarios. Al igual que el anterior tratado, se establecen métodos comunes para ambos Estados contratantes, pero se incorporan elementos especiales que se adicionan de forma diferente entre ambas partes.

En ambos Estados se establece el método de imputación con deducción limitada en términos generales y se establece la exención progresiva para determinadas rentas específicas.

El punto destacable se centra en la aplicación en Alemania del método de *Matching Credit* para las rentas provenientes de intereses y rentas de regalías y remuneraciones por asistencia técnica. En todos los casos detallados se elevan las tasas al 20%, permitiendo así la deducción, en Alemania, de importes mayores a los impuestos

efectivamente pagados en Uruguay. Se trata de un estímulo muy importante para los residentes alemanes que desarrollen inversiones en Uruguay.

CAPÍTULO VI – DISPOSICIONES ESPECIALES

Art. 24) No discriminación

Se establece una prohibición a la discriminación fiscal cuando ésta es motivada únicamente por razones de nacionalidad.

La norma busca que los extranjeros no sean sujetos a ningún tributo u obligación distinta o más onerosa que aquellas obligaciones a las que están sujetos los nacionales del Estado en cuestión. Esto aplica a personas físicas, personas jurídicas, establecimientos permanentes y apátridas, definidos estos últimos como aquellas personas que no son consideradas como nacionales por ningún Estado.

Análisis comparativo

La diferencia más importante encontrada en este artículo se orienta hacia la no inclusión de cláusula sobre apátridas.

El caso uruguayo

Siguiendo la línea de los demás tratados, la única diferencia encontrada radica en la no regulación de apátridas.

Art. 25) Procedimiento amistoso

En caso de que una persona considere que soporta una carga tributaria que implica una imposición que no se encuentra prevista en el articulado del convenio podrá, sin perjuicio de los recursos aplicables de acuerdo a la legislación interna de cada Estado,

someter su caso a la autoridad competente del Estado del que sea residente, o del que sea nacional cuando se trate de un caso de discriminación.

La autoridad competente tratará de resolver el caso por sí misma en la medida que comparta los argumentos de quien plantea el caso y en caso de no lograrlo podrá iniciar un Procedimiento Amistoso con la autoridad competente del otro Estado, sin perjuicio de los plazos de acuerdo a la legislación interna de cada país.

Se define un plazo máximo de 3 años para la interposición del referido derecho, a contar desde la primera notificación de la medida que se entiende perjudicial.

Análisis comparativo

Las diferencias que se presentan en este artículo respecto al Modelo OCDE responden únicamente a aspectos temporales, refiriéndose específicamente a plazos perentorios aplicables a las presentaciones y comunicaciones entre los Estados contratantes.

En ese sentido, los casos mayormente identificados fueron:

- No exclusión de los plazos del Derecho interno de cada Estado previstos para la resolución de casos de imposición que no se ajuste al convenio.
- No establecimiento de plazos perentorios.
- Establecimiento de plazo perentorio menor ó mayor al establecido por OCDE para presentación de notificaciones entre los Estados contratantes.

Una reseña aparte merece la inclusión de una cláusula mediante la cual se establece un plazo máximo (que varía de 5 a 6 años) a un Estado para presentar ajustes en la determinación de rentas que ya tributaron con anterioridad en el otro Estado, a excepción de casos de fraude, negligencia u omisión culposa.

El caso uruguayo

Al igual que los demás tratados analizados, las diferencias se presentan respecto a aspectos temporales por plazos perentorios aplicables a las presentaciones y comunicaciones entre los Estados. Los casos coinciden con los anteriormente mencionados.

Art. 26) Intercambio de información

Se establece un protocolo de intercambio de información entre los estados contratantes, consistente en 3 alternativas de intercambio: mediante petición previa de alguna de las partes; de forma automática; y de forma espontánea, cuando alguna de las partes considere de relevancia comunicar determinada información¹⁴.

Se establecen limitaciones al intercambio de información, relacionadas con los límites fijados por la legislación vigente de cada país.

Análisis comparativo

Las principales variaciones encontradas respecto al Modelo OCDE se orientan a no recoger la exclusión de limitar las disposiciones sobre intercambio de información únicamente a los residentes y a los impuestos comprendidos en el mismo. Al no establecerse la referida exclusión, las disposiciones del artículo alcanzarían tan sólo a los impuestos definidos en el artículo 2º y a las personas incluidas en el artículo 1º.

Asimismo, también se identificaron diferencias vinculadas a la posibilidad de revelar información en audiencias públicas ó sentencias judiciales, ya sea que se trate de información tributaria, comercial, profesional ó industrial.

El caso uruguayo

En ninguno de los tratados suscritos se recoge la exclusión de limitar las disposiciones sobre intercambio de información únicamente a los impuestos comprendidos en el mismo.

En el tratado suscrito con Alemania no se habilita la revelación de información tributaria en audiencias públicas ó sentencias judiciales.

La referida variación responde a las disposiciones establecidas por la legislación interna uruguaya que refiere al secreto bancario y tributario, admitiendo su levantamiento por la vía judicial.

¹⁴ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, TOMÁS. *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE*. IEF. España, 2004.

Art. 27) Personal de embajadas y consulados

Se establece que el contenido del convenio no afectará los privilegios otorgados a los miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares, de acuerdo a las normas de Derecho Internacional.

Análisis comparativo

No presenta variaciones significativas.

El caso uruguayo

Se siguen los lineamientos del Modelo OCDE, con la salvedad de que en el tratado suscrito con Alemania se explicita que la regulación no alcanza a los miembros de misiones de terceros países.

Art. 28) Extensión territorial

Los convenios podrán aplicarse en cualquier territorio en el cual los Estados contratantes dispongan de potestad tributaria.

Análisis comparativo

La principal variante identificada consiste en la inclusión de elementos constitutivos del territorio en el artículo de Definiciones generales.

En el caso de Chile, también se determina expresamente la no aplicación de los tratados suscritos, a los Estatutos de Inversión Extranjera de la Legislación Chilena.

El caso uruguayo

Sigue los lineamientos de los demás tratados analizados.

CAPÍTULO VII – DISPOSICIONES FINALES

Art. 29) Entrada en Vigor y fecha de aplicación

Análisis comparativo

No presenta variaciones significativas.

El caso uruguayo

No presenta variaciones significativas.

Art. 30) Denuncia y sus efectos

Este artículo establece los requisitos para que cualquiera de los Estados firmantes del Tratado lo denuncie y por lo tanto deje de aplicarse.

Análisis comparativo

No presenta variaciones significativas.

El caso uruguayo

No presenta variaciones significativas.

Comentados los artículos del Modelo, podemos extraer como primera conclusión que la parte más importante del mismo se encuentra contenida entre el Capítulo III y el V, ya que es allí donde se establecen las potestades tributarias de los estados contratantes de acuerdo a cada tipo de Renta y al Patrimonio, y también se establecen los criterios a seguir para evitar la doble tributación.

Como mencionamos en apartados anteriores, el Modelo de la OCDE se caracteriza por otorgar prioridad tributaria al país de residencia de las personas respecto de las cuales se atribuyen rentas o patrimonios. De todas formas, no se trata de un criterio estricto y exclusivo, ya que en determinados casos se admite la tributación en el país de la fuente con ciertas limitaciones específicas.

Resultan de trascendente consideración aquellos casos en que las rentas o el patrimonio admitan una imposición limitada o sin limitación, por el país de la fuente. En estos casos, el país de residencia deberá recurrir a los métodos indicados a los efectos de evitar la doble tributación de sus residentes obligados a tributar en ambos estados.

LA SITUACIÓN DE URUGUAY FRENTE A LA DOBLE TRIBUTACIÓN

CRITERIO DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA

La legislación uruguaya incorpora el criterio de la fuente para la atribución de la potestad tributaria del Estado. El artículo 7° del Título 4 del Texto Ordenado indica que *“se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos”*¹⁵.

A partir de la reforma tributaria y con la entrada en vigencia de la Ley 18.083, las rentas generadas en el Uruguay quedaron gravadas por los siguientes impuestos: Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR), que en general gravan rentas de fuente uruguaya, salvo en lo que refiere a la definición ampliada de fuente uruguaya a efectos del IRNR. Asimismo se aplica el criterio de la fuente para el impuesto al patrimonio, de acuerdo al artículo 7° del Título 14 del Texto Ordenado, que establece que *“El patrimonio comprenderá todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República”*.

¹⁵ Título 4, Texto Ordenado

Algunos conceptos incorporados recientemente

La experiencia del Uruguay en materia de tratados para evitar la doble tributación se restringe tan solo a dos tratados suscritos (Alemania y Hungría) y es recién con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, que se regulan conceptos fundamentales en materia de tributación internacional, como el alcance del término establecimiento permanente (EP) de entidades no residentes, la definición de residencia y no residencia de las personas y el concepto de precios de transferencia.

Residente y no residente

El artículo 13° del Título 4 del Texto Ordenado indica que *“se considerarán residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales”*.

Respecto a las personas físicas, el artículo 14° del mismo Título establece que una persona física *“se considerará residente cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días durante el año civil en territorio uruguayo....” b) Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales”*.

Por su parte, el artículo 6° del Título 8 indica que se considerarán no residentes todas aquellas personas físicas ó demás entidades que no se encuentren incluidas en la definición de residente.

Establecimiento permanente

El artículo 10° del Título 4 indica que se entenderá que existe establecimiento permanente de una entidad no residente *“cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República”*, dando ejemplos de lo que se considera establecimiento permanente y lo que no.

En referencia a los establecimientos permanentes, al contrastar la ley referida con los tratados suscritos, surge una primera diferencia que refiere a los plazos de permanencia que definen como EP a las obras ó proyectos de construcción, instalación, etc. De acuerdo a la legislación interna de Uruguay, esta diferencia llevaría a la posibilidad de considerar a la entidad del exterior sujeto pasivo del IRAE ó del IRNR, con implicancias respecto a las tasas y al tratamiento de la materia gravada (base imponible) que esto supone.

En referencia a la definición de residencia de las personas físicas, surge una diferencia entre la ley y los tratados suscritos. Las circunstancias que establecen la residencia no coinciden estrictamente, no obstante lo cual, en los tratados suscritos se establece que en caso de ambigüedades, *“las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo”*¹⁶.

TRATAMIENTO DE RENTAS

De acuerdo a la legislación interna, se grava las rentas de fuente uruguaya y las mismas estarán alcanzadas por diferentes impuestos a la renta, dependiendo de la residencia del sujeto pasivo y de la constitución ó no de EP.

Así las cosas, las rentas de fuente uruguaya obtenidas por sociedades residentes en Uruguay y aquellas obtenidas por establecimientos permanentes de sociedades residentes en el exterior, estarán gravadas por el IRAE. Esto incluye tanto las rentas que surjan de la combinación de capital y trabajo, como también aquellas que deriven del factor capital ó del factor trabajo.

Las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas ó sociedades no residentes en el Uruguay y que tampoco posean EP en el territorio uruguayo, estarán gravadas por el IRNR. Resulta de especial importancia señalar que a efectos del IRNR la ley incorpora un concepto ampliado de fuente uruguaya, estableciendo que se considerarán de fuente uruguaya aquellas rentas obtenidas por servicios prestados

¹⁶ Ibid

desde el exterior a contribuyentes de IRAE, siempre que tales servicios constituyan insumos para la obtención de rentas gravadas en Uruguay.

Finalmente, mediante la reforma tributaria se creó el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas residentes en territorio nacional. Las rentas alcanzadas son las rentas de trabajo (obtenidas dentro ó fuera de la relación de dependencia) y las rentas de capital (correspondientes a rendimientos de capital e incrementos patrimoniales).

Analizaremos a continuación el tratamiento de las principales rentas consideradas en los convenios de doble tributación.

Dividendos

Los dividendos distribuidos entre sociedades se encuentran exentos de tributación en el Uruguay. Siguiendo esta línea, también se consideran exentos aquellos dividendos obtenidos a partir de rentas no gravadas, caso particular en el cual quedarían comprendidos los usuarios de zonas francas ubicadas en territorio nacional.

En este sentido, salvo excepciones a la regla, la legislación nacional establece que el dividendo se gravará en cabeza de la persona beneficiaria efectiva.

En el caso de dividendos distribuidos a personas físicas residentes, los mismos estarán gravados al 7% en la cabeza de quien los percibe, por concepto de IRPF.

En el caso de que una persona ó entidad no residente sea la beneficiaria efectiva de dividendos, incluidas las utilidades distribuidas y remitidas a casas matrices u otras sucursales, generados a través rentas gravadas por IRAE, estos dividendos deberán tributar 7% por concepto de IRNR, limitando la materia gravada a la renta fiscal gravada.

En este sentido, encontramos una completa concordancia con los tratados suscritos por Uruguay, ya que en los mismos se establece un límite de tasa aplicable a estas rentas que es superior a la tasa efectivamente impuesta internamente.

En adición a lo anterior, los tratados incorporan mecanismos de exención progresiva ó imputación con deducción limitada en la residencia del beneficiario efectivo de los

dividendos, para aquellos tributos pagados en la fuente, otorgando una ventaja competitiva al Uruguay para atraer inversores de los otros Estados contratantes.

En el caso particular de Alemania, los dividendos estarán exentos de tributación siempre que la sociedad residente en Alemania posea al menos el 10% del capital de la sociedad uruguaya que distribuye dividendos.

Intereses

Los intereses, salvo excepciones, estarán gravados por un impuesto a la renta. En función del enfoque del presente análisis, revisten especial relevancia aquellos intereses que deberán pagar las sociedades locales a entidades no residentes, presentándose una doble implicancia.

En primer lugar respecto al nivel de deducibilidad de los intereses en la liquidación de IRAE del contribuyente local. En este sentido, según el artículo 19° del Título 4, *“sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el Impuesto a de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes o por una imposición efectiva a la renta en el exterior”*. De acuerdo a la norma, los intereses girados al exterior serán deducibles por sociedades locales de forma proporcional a la relación entre la tasa local que grava las actividades económicas de residentes (25%) y la sumatoria de la tasa efectiva en el exterior y la tasa aplicable a no residentes (12%), no pudiendo superar en ningún caso el 100% del gasto real.

En segundo lugar por la capacidad del Estado uruguayo de gravar estas rentas en cabeza de personas no residentes. Los intereses pagados a entidades no residentes constituyen rentas que serán alcanzadas por el IRNR, debiendo tributar 12% vía retención realizada por la sociedad pagadora, excepto cuando los activos de esta última afectados a la obtención de rentas no gravadas superen el 90% del activo total. En ambos casos la norma se refiere a activos del ejercicio anterior al pago de intereses.

Al igual que en el caso de los dividendos, encontramos concordancia con los tratados suscritos por Uruguay, ya que en los mismos se establece un límite de tasa aplicable a estas rentas que es superior a la tasa efectivamente impuesta internamente.

En este sentido, el tratado suscrito con Alemania incorpora una cláusula de *Matching Credit* estableciendo que los intereses pagados desde el Uruguay a entidades residentes en Alemania serán considerados gravados en la fuente al 20% a los efectos de la deducción de dichos tributos frente a la imposición en Alemania. Este tratamiento especial supone una real ventaja competitiva para el Uruguay en materia de acceso al financiamiento y a la inversión del exterior (en este caso, desde Alemania), ya que si bien los intereses cobrados por las entidades alemanas estarán gravados en Uruguay, dichos sujetos pasivos podrán imputar frente a los impuestos alemanes un importe mayor a los impuestos efectivamente satisfechos en Uruguay.

En materia de exenciones otorgadas a determinadas rentas por concepto de intereses, tanto la legislación nacional como los tratados suscritos por Uruguay coinciden en exonerar de tributación a los intereses que provengan de préstamos realizados al Estado ó entidades oficiales. En este sentido, la Ley 18.083 establece que estarán exonerados de IRNR “*los intereses de los títulos de Deuda Pública*”. Por otra parte, los tratados anteriormente mencionados establecen que “*las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán de común acuerdo todas las demás instituciones estatales a las que se aplica*”¹⁷ la exoneración.

Regalías y Asistencia Técnica

De acuerdo a la Ley 18.083, las rentas por regalías obtenidas por personas ó entidades no residentes en Uruguay deberán tributar por concepto de IRNR.

En este sentido, tanto las regalías en general como las remuneraciones por asistencia técnica y servicios técnicos en particular, estarán gravados por una tasa del 12%

¹⁷ Ley 16.110 de 1990, art. 2°. Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición.

sobre los importes acreditados ó pagados más la retención correspondiente (gross up).

Los tratados suscritos por Uruguay incluyen dentro del articulado vinculado a regalías las remuneraciones por concepto de asistencia técnica y servicios técnicos. Se determinan así limitaciones a la potestad tributaria del Estado de la fuente respecto a este tipo de rentas; siendo 15% para regalías brutas en general y 10% para remuneraciones por concepto de asistencia técnica y similares, menor en este caso que la tasa nominal de IRNR.

De todas formas, al igual que en el caso de intereses, el tratado con Alemania incorpora una cláusula de *Matching Credit* estableciendo que las regalías y remuneraciones por asistencia técnica pagadas desde el Uruguay a entidades residentes en Alemania serán consideradas gravadas en la fuente al 20% a los efectos de la deducción de dichos tributos frente a la imposición en Alemania. Implicando para el Uruguay las ventajas ya indicadas.

Ganancias de capital

Las ganancias de capital obtenidas por personas ó entidades no residentes respecto a bienes situados en Uruguay implicarán rentas gravadas por el IRNR a una tasa del 12%.

Los tratados suscritos por Uruguay contemplan la potestad de gravar este tipo de rentas por parte del Estado donde se ubiquen los bienes, pero limita esta posibilidad tan solo a los bienes inmuebles. En el caso del tratado suscrito con Alemania, se extiende esta posibilidad también a las enajenaciones de participaciones en el capital de sociedades residentes en el territorio. Asimismo, Alemania considerará exentas las rentas gravadas en Uruguay derivadas de enajenaciones de bienes inmuebles.

Finalmente, en los tratados antes mencionados se establece que aquellas ganancias de capital, no reguladas explícitamente en el mismo, deberán tributar en el Estado de residencia del enajenante.

TRATAMIENTO DEL PATRIMONIO

En referencia al Impuesto al Patrimonio (IP), el Título 14 establece que “*el patrimonio comprenderá todos los bienes situados, colocados ó utilizados económicamente en la República*”¹⁸. De esta forma, la legislación uruguaya establece el principio de la fuente como elemento de atribución de potestad tributaria para gravar el patrimonio.

Así las cosas, el referido impuesto también alcanzará a aquellos elementos patrimoniales determinados al 31 de diciembre de cada año y localizados en el Uruguay cuya propiedad corresponda a personas ó entidades del exterior

Los tratados suscritos por Uruguay contemplan tan solo de forma parcial lo antes expuesto, ya que se habilita la potestad tributaria del Estado de la fuente tan solo para patrimonios compuestos por bienes inmuebles y bienes pertenecientes al activo de los establecimientos permanentes. Sin embargo se establece que todos aquellos elementos patrimoniales no regulados explícitamente en los tratados deberán tributar únicamente en el Estado de residencia del titular, generando así la posibilidad de que elementos patrimoniales localizados en Uruguay no tributen IP, cuando de acuerdo a la legislación interna hubiese correspondido.

¹⁸ Título 14, Texto Ordenado

CONCLUSIONES FINALES

Como consecuencia del proceso globalizador de la economía mundial, los países desarrollados han ido incorporando en sus legislaciones el criterio de la residencia para gravar las rentas obtenidas por las personas y sociedades residentes en sus territorios. Este criterio, vinculado directamente al principio de renta mundial, ha consistido en gravar tanto las rentas obtenidas dentro del territorio de los Estados referidos como aquellas rentas obtenidas fuera de fronteras por sus residentes.

Una vez reconocida la necesidad de extender las inversiones al exterior del territorio de los respectivos países, el dilema se ha planteado en estimular a los inversores nacionales a extender emprender inversiones en el exterior, sin que esto signifique para el Estado una renuncia a recaudar tributos por los beneficios obtenidos por sus nacionales fuera de fronteras¹⁹.

Los países desarrollados, conscientes de su posición como exportadores de capital, han optado por el criterio de la renta mundial con el objetivo de gravar aquellas rentas provenientes de inversiones en otros Estados. La aplicación de este principio implica la capacidad fiscalizadora de la administración para establecer un control efectivo dentro y fuera de fronteras sobre las actividades económicas y financieras de sus residentes ó nacionales.

Por su parte, los países en vías de desarrollo con administraciones menos eficientes, tienen un perfil distinto, ya que en general no tienen un nivel tan alto de exportación de capitales, sino que más bien se han constituido como importadores de capital.

Esta dualidad, entre criterios de residencia y de territorialidad, conlleva al surgimiento de casos de doble tributación sobre rentas que deberán tributar tanto en la residencia de los beneficiarios como en el ó los Estados que dieron origen a las mismas. También

¹⁹ ALBERTO VARELA. Entrevista en Anexo 4.

nos encontraremos frente a casos de doble tributación cuando, a pesar de sostener un mismo criterio, los Estados adjudiquen diferentes alcances al mismo.

En respuesta a esta problemática, los tratados para evitar la doble tributación se han posicionado como herramientas adecuadas para lograr avances hacia la armonización tributaria internacional.

En este contexto, el Modelo de Convenio creado por la OCDE ha sido el más utilizado en los tratados suscritos por los países miembros de la organización y paulatinamente también ha sido incorporado en aquellos tratados suscritos por países no miembros.

La OCDE se encuentra conformada mayormente por países desarrollados y consecuentemente diferentes cláusulas del modelo tienden a considerar los intereses propios de estos.

Las principales características del Modelo son la incorporación del criterio de la residencia para la atribución de potestades tributarias, así como la inclusión de una cláusula referida a la regulación de los intercambios mutuos de información, elemento fundamental para el control de las actividades de sus residentes en el exterior.

Cuando analizamos la experiencia en el **MERCOSUR y Estados asociados** encontramos que las tendencias respecto al criterio de atribución de la potestad tributaria asumidas son divergentes.

Por un lado se destaca la incorporación de criterios de renta mundial y residencia por parte de Chile, Brasil y Argentina. Coincidentemente con esta situación, estos tres países cuentan con la mayor experiencia en materia de tratados internacionales para evitar la doble tributación y representan las mayores economías del grupo de países analizado, tanto por su volumen a nivel interno como por sus proyecciones a nivel regional e internacional. Por esta razón entendemos que no debe asombrarnos la tendencia observada.

Por su parte, Uruguay, Bolivia y Paraguay poseen hasta el momento una escasa experiencia en este tipo de tratados bilaterales y se orientan en términos generales con el criterio de la fuente al momento de gravar las rentas. En concordancia con esta situación, estos tres países representan las menores economías del grupo de países

analizado y conservan la tendencia a gravar las rentas independientemente de la residencia de sus beneficiarios.

Un punto importante y donde encontramos plena coincidencia en el grupo de países analizado, es que todos estos países se han basado en el Modelo de la OCDE para la elaboración de sus respectivos tratados bilaterales, salvo excepciones en el caso de Bolivia, así como el tratado entre Chile y Argentina.

En general han mantenido los lineamientos del Modelo OCDE, al tiempo que han ido incorporando algunos cambios tratando de hacerlo mas favorable a la situación de cada país.

En el caso de **Uruguay**, a partir de la reforma tributaria la legislación uruguaya ratifica el criterio de la territorialidad ó de la fuente como principio de atribución de potestades tributarias del Estado sobre las rentas. De esta manera, se determina que la tributación recaerá sobre las rentas obtenidas dentro del territorio nacional, sin tomar en cuenta aspectos tales como el domicilio y la residencia de las personas beneficiarias de las mismas. La residencia o no de una persona no determina que sus rentas estén sujetas al pago de impuesto a la renta, sino cual de los impuestos a la renta se deberá pagar.

En materia de tratados para evitar la doble tributación, la experiencia de Uruguay es escasa, habiéndose firmado tratados solamente con Alemania y Hungría, sin perjuicio de que actualmente se están negociando tratados con Chile, México, India y España.

El intercambio de información se ha presentado como una de las causas que explican la escasa experiencia del Uruguay en la suscripción de tratados para evitar la doble tributación.

La legislación uruguaya incorpora el secreto tributario y el secreto bancario con el objetivo de proteger la divulgación de información y aunque estas restricciones son pasibles de levantamiento mediante sentencia judicial, los estándares internacionales en el tipo de tratado analizado exigen un intercambio fluido de información, sobre el cual Uruguay mantiene reserva al momento.

Nuestra primera conclusión gira en torno al intercambio de información. Consideramos que Uruguay debería enfocarse en plantear propuestas que permitan flexibilizar los procedimientos y las obligaciones de suministro de información frente a requerimientos de las autoridades encargadas de la recaudación, asumiendo las obligaciones y compromisos pero incorporando disposiciones que conjuguen estas normas con la legislación interna.

Encontramos que el tratado suscrito con Alemania representa un doble avance en este sentido. Si bien el tratado sigue el lineamiento general del Modelo OCDE, el artículo referido al intercambio de información incorpora la limitación de las disposiciones del mismo tan solo a las personas residentes en uno ó ambos Estados y a los impuestos específicamente incluidos. Otro cambio relevante para Uruguay es la prohibición de revelar informaciones en audiencias públicas ó sentencias judiciales.

Por otra parte, como país captador de capitales, Uruguay ha ido incorporando normas orientadas a la promoción de inversiones, tanto internas como externas.

Las zonas francas, reguladas a través de la Ley 15.921 representan un caso de claro de renuncia recaudatoria por parte del Estado en pos de establecer incentivos reales y concretos para la inversión extranjera, tanto a través del otorgamiento de certezas jurídicas como a través de exenciones tributarias en materia de rentas. En este sentido, el artículo 19º de la referida ley establece que *“los usuarios de las zonas francas están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso de aquellos en que por ley se requiera exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen en la misma”*²⁰.

Ante este escenario, al momento de suscribir nuevos tratados, Uruguay debería **priorizar la incorporación de cláusulas de *Tax Sparing***, a los efectos de evitar que estos sacrificios fiscales sobre rentas de fuente uruguayaya se vean neutralizados por la tributación en el Estado de residencia.

Mediante este mecanismo, el Estado de residencia considera tributadas las rentas obtenidas en Uruguay, sin perjuicio de que las mismas hayan sido alcanzadas por exenciones tributarias en la fuente.

²⁰ Ley 15.921 año 1988.

En materia de intereses, Uruguay debe recurrir frecuentemente al financiamiento externo para financiar tanto las inversiones como el gasto del Estado. En este sentido consideramos beneficiosas las disposiciones en materia de intereses incorporadas en el tratado suscrito con Alemania. De esta forma se eximen de tributación los intereses correspondientes a transferencias de capital realizadas entre los Estados ó entidades estatales. Considerando que el caso más probable corresponde a préstamos recibidos desde el exterior, entendemos que estas excepciones benefician a Uruguay al disminuir los costos del capital recibido.

Especial interés representa para Uruguay el tratamiento de la **asistencia técnica y servicios técnicos**. La incorporación de tecnologías en la producción se traduce directamente en mayores niveles de eficiencia y productividad y por lo tanto resulta fundamental lograr que se minimice el costo tributario global por la incorporación de tecnología.

En este sentido entendemos que existen varias alternativas. **La primera** es otorgar prioridad a la negociación de cláusulas de *Matching Credit* en materia de tratamiento de asistencia técnica, habilitando la posibilidad de disminuir los costos de contratación e importación de estos servicios. Mediante estas cláusulas, al momento de evitar la doble tributación a través del otorgamiento de deducciones fiscales, el Estado exportador de los servicios habilita una imputación mayor a los impuestos efectivamente satisfechos en la fuente.

Si bien Uruguay grava estas actividades por considerarlas de fuente uruguaya, la incorporación de este mecanismo generaría una disminución de los costos por parte de quien contrata los servicios.

Teniendo en cuenta que en general los precios de contratación se negocian libres de todo impuesto, reforzamos nuestra opinión en el sentido que el *Matching Credit* implica una reducción de costos para la entidad local.

La segunda alternativa es que la asistencia técnica y los servicios técnicos no se incluyan en los tratados en forma separada dentro del artículo de regalías, sino que por el contrario ingresen en forma residual dentro del artículo de beneficios empresariales. Si bien esta alternativa implica resignar potestad tributaria, permitiría

abaratarse el costo de importación de tecnología, sin que esto signifique un gran esfuerzo del Estado en materia fiscal, dado el escaso porcentaje que representan las retenciones de impuesto a la renta a beneficiarios del exterior en el total de la recaudación. Por otra parte, en tanto Uruguay es cada vez más un país exportador de servicios, entre ellos los tecnológicos vía el desarrollo de software, el incluir la asistencia técnica residualmente en el artículo de beneficios empresariales permitiría ganar competitividad en la exportación de servicios, ya que los mismos no tributarían en el país receptor de los servicios.

Consideramos insuficiente la experiencia del Uruguay en materia de **tratados para evitar la doble tributación** frente a la experiencia comparada de los demás países de la región. Dejando de lado el caso de Paraguay, los restantes países analizados presentan una profusa trayectoria en este tipo de tratados; situación que establece una posición de desventaja para Uruguay en términos de competitividad orientada hacia la captación de capitales e inversiones. En este sentido, es importante comprender que al momento de decidir donde invertir, las empresas no solo tienen en cuenta la tributación en el país en el que se invierte, sino que lo que cuenta es la tributación global de esa inversión (tributación en el país en que se invierte más tributación en el país de residencia de los inversores). Al respecto, los tratados para evitar la doble tributación son una excelente herramienta que permite optimizar la carga tributaria global.

Por supuesto que la materia tributaria representa tan solo un elemento dentro de los factores que hacen a la competitividad de los países, sin embargo consideramos que no debe descartarse la oportunidad de hacer de la tributación una real ventaja comparativa en la región y en el mundo globalizado.

ANEXO 1: OCDE. MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE IR E IP

El anexo contiene el articulado completo del Modelo OCDE de Convenio Tributario para Evitar la Doble Tributación de IR e IP, versión 2003²¹.

²¹ Fuente: IEF. Doc. N° 1/04

Capítulo I. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 1

Personas Comprendidas

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

Artículo 2

Impuestos Comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
 - a) (en el Estado A):
 - b) (en el Estado B):
4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales".

Capítulo II. DEFINICIONES

Artículo 3

Definiciones Generales

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:
 - a) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
 - b) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
 - c) el término "empresa" se aplica al ejercicio de toda actividad empresarial o profesional o negocio;
 - d) las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;

e) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;

f) la expresión "autoridad competente" significa:

i) (en el Estado A):

ii) (en el Estado B):

g) el término "nacional" se aplica a:

i) toda persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante;

ii) toda persona jurídica, sociedad colectiva o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

h) la expresión "actividad empresarial o profesional" y el término "negocio" incluyen la ejecución de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

Artículo 4

Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente 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.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5

Establecimiento Permanente

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único 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 sub-apartados a) a 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.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto

de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Capítulo III – IMPOSICION SOBRE LA RENTA

Artículo 6

Rendimientos Inmobiliarios

1. Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa.

Artículo 7

Beneficios Empresariales

1. 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. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los

beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Artículo 8

Navegación Marítima, Interior y Aérea

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación o, si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

Artículo 9

Empresas Asociadas

1. Cuando

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado – y someta, en consecuencia, a imposición – los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen acordado entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

Artículo 10

Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder 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 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término "dividendos", en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.
5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 11

Intereses

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de ese límite.
3. El término "intereses", en el sentido de este artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.
4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que generan los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.
5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado

contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 12

Cánones

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término "cánones", en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan los cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

Artículo 13

Ganancias de Capital

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado

contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2 y 3 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida el transmisor.

Artículo 14 (suprimido)

Servicios Personales Independientes

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.

Artículo 15

Renta del Trabajo Dependiente (o Renta derivada de un Empleo)

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo (o trabajo dependiente) se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar sí:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. A pesar de las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16

Participaciones de Consejeros

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Artículo 17

Artistas y Deportistas

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, (tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico) o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

Artículo 18

Pensiones

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Artículo 19

Funciones Públicas

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i) es nacional de ese Estado, o

ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, y a las pensiones, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Artículo 20

Estudiantes

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Artículo 21

Otras Rentas

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial o profesional por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

Capítulo IV – IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 22

Patrimonio

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situado en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Capítulo V – MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

Artículo 23 A

Método de Exención

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.
2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.
3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.
4. Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un estado contratante cuando el dicho Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o esta fortuna o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta.

Artículo 23 B

Método de Imputación

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá

a) la deducción en el impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

Capítulo VI – DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24

No Discriminación

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Artículo 25

Procedimiento Amistoso

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican, o pueden implicar para ella, una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que planteen la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

Artículo 26

Intercambio de Información

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas tan en secreto como las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 27

Miembros de Misiones Diplomáticas y de Oficinas Consulares

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Artículo 28

Extensión Territorial

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, [a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o] a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquéllos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los

Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] a cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

Capítulo VII – DISPOSICIONES FINALES

Artículo 29

Entrada en vigor

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en, lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

Artículo 30

Denuncia

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año

En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

ANEXO 2: ANÁLISIS DE DIFERENCIAS RESPECTO AL MODELO OCDE

El anexo consiste en un detalle exhaustivo de las diferencias encontradas en el articulado de los tratados para evitar la doble tributación de IR e IP analizados, respecto al Modelo OCDE.

Los tratados analizados corresponden a los suscritos por Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay respectivamente.

Tratados suscritos por Argentina

Argentina / Cuadro AR1

ARGENTINA	Austria	Bélgica	Alemania	Suiza
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	OCDE	OCDE	No establece comunicación entre autoridades para informar cambios tributarios en cada jurisdicción.	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales. ■ No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	OCDE	No incluye la legislación de entidades locales. ■ No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No incluye la legislación de entidades locales. ■ No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Incluye como EP al lugar fijo de negocios con el fin de comprar bienes ó mercaderías para la empresa. ■ Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado. ■ Se considera EP el lugar fijo para adquirir productos agrícolas, forestales, ganaderos y mineros si se exportan a la matriz a un precio menor al esperado entre empresas independientes.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	Tratamiento especial para beneficios provenientes de la adquisición de bienes para su posterior exportación.	Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ Beneficios de seguros y reaseguros de bienes ó personas, se gravan en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas. En el caso de reaseguros: límite 2,5% de impuesto	Para EP alemanes en Argentina: límite en la fuente 15% sobre neto de beneficios deducido el impuesto interno.	Beneficios por seguros pueden gravarse en la fuente con límite 2,5% de impuesto sobre bruto de prima.

ARGENTINA	Austria	Bélgica	Alemania	Suiza
		sobre prima.		
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	OCDE	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	Plazo máximo de 6 años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Tributación exclusiva en el Estado de la fuente con límite 15% sobre dividendos brutos.	Límite 10% y 15% en la fuente.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite único en la fuente: 15%. ■ Incluye las rentas de capital comanditario y distribuciones de fondos comunes de inversión.	Límite 10% y 15% en la fuente.
<i>Intereses</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente con límite 12,5% y exención en la fuente si el acreedor es el otro Estado. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. ■ Incluye expresamente las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 12% en la fuente y exención en la fuente si se cumple: el acreedor es el otro Estado; financiamiento no representado por instrumentos al portador y plazo no inferior a 3 años; intereses por equipos industriales (excepto entre empresas asociadas); intereses por préstamos garantizados por instituciones bancarias o entidad oficial para la promoción de exportaciones de equipos y maquinarias.	Límites en la fuente: 10% para intereses por préstamos bancarios, financiaciones de equipos industriales, comerciales ó científicos y financiaciones de obra pública; 15% para demás casos. ■ Exención en la fuente si se cumple el deudor es el Estado y el acreedor es el otro Estado. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 12% en la fuente con excepciones: 1) cuando un Estado es el deudor, tributación en la residencia del acreedor, 2) tributación exclusiva en la residencia en caso de intereses por préstamos asegurados por entidades locales, 3) intereses exentos en la fuente si corresponden a ventas crédito de maquinaria o equipo industrial, 4) intereses exentos en la fuente si es un crédito de fomento mayor a 5 años. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente con límite 15% sobre regalías brutas. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas ó científicas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas (permite	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 15%. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% para demás casos. ■ Define

ARGENTINA	Austria	Bélgica	Alemania	Suiza
		deducción limitada de gastos directamente vinculados) y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.		cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación exclusiva en la fuente para todos los casos excepto ganancias vinculadas a la explotación de buques ó aeronaves (OCDE). ■ Para acciones y títulos de capital, considera la fuente donde reside la entidad emisora.	Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.	Tributación compartida únicamente para ganancias reguladas en el artículo.	Tributación en la residencia para acciones y títulos de capital. ■ No establece apartado residual.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	OCDE	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 90 días en un período cualquiera de 12 meses.	OCDE	No regula.
<i>Trabajo Dependiente</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	Tributación exclusiva en la fuente.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	Tributación exclusiva en la fuente.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de organizaciones sin fines de lucro financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.
<i>Pensiones</i>	Tributación exclusiva en la fuente. ■ Incluye pensiones de un sistema oficial de seguridad social.	Habilita también tributación en la fuente.	Permite tributación en ambos Estados.	Tributación en la residencia también para pensiones por alimentos y similares.
<i>Retribuciones Públicas</i>	OCDE	OCDE	Asimila expresamente las pensiones al resto de las remuneraciones pagadas por el Estado.	OCDE
<i>Estudiantes</i>	Exención de impuestos hasta por 6 meses para estudiante ó	OCDE	Profesores: exención por 2 años si la remuneración proviene del exterior. Estudiantes:	OCDE

ARGENTINA	Austria	Bélgica	Alemania	Suiza
	aprendiz comercial.		exención total por 3 años (con restricciones). ■ Tratamiento de exención para beneficiarios de becas (por remesas del exterior).	
<i>Otras Rentas</i>	OCDE	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	No establece excepciones para el EP.	No regula.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente para inmuebles y patrimonio del EP. ■ Para acciones y títulos de capital, considera la fuente donde reside la entidad emisora.	Tributación compartida para patrimonios no regulados en el artículo.	Tributación en ambos Estados para el patrimonio compuesto por acciones ó por buques, aeronaves y vehículos.	Tributación en la residencia para acciones y títulos de capital. ■ No establece apartado residual.
<i>Métodos para evitar DI</i>	Argentina y Austria: exención progresiva.	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Bélgica: exención progresiva. Tratamiento especial para dividendos e intereses: imputación íntegra con crédito fiscal. Exención (según la legislación belga) para dividendos obtenidos por una sociedad belga.	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Alemania: exención íntegra para rentas de bienes inmuebles, beneficios empresariales, ganancias de capital, dividendos (mínimo 25% del capital) y remuneraciones. En el resto de los casos: imputación con deducción limitada (con restricciones). Matching credit: 20% para dividendos y regalías, 15% para intereses brutos.	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Suiza: exención progresiva con tratamiento de reducción impositiva para dividendos, intereses y regalías (a solicitud del contribuyente residente).
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	Especifica el alcance de de la nacionalidad. ■ Establece derechos de la fuente a gravar los beneficios de EP y holding vinculado al EP.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	OCDE	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA. ■ Plazo máximo de 6 años para presentar ajustes en la determinación de rentas que tributaron en el otro Estado (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de	No recoge la exclusión de limitación a	No recoge la exclusión de la limitación a	No regula.

ARGENTINA	Austria	Bélgica	Alemania	Suiza
	limitación a impuestos regulados en el convenio.	impuestos regulados en el convenio.	residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Incluye también al Land Berlín.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 7mo año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.

Argentina / Cuadro AR2

ARGENTINA	Australia	Canadá	España	Finlandia
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	No incluye impuestos exigidos por entidades locales. ■ No define los conceptos de IR e IP.	No incluye impuestos exigidos por entidades locales.	No incluye impuestos exigidos por entidades locales.	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales. ■ Personas físicas: lugar donde tenga vivienda permanente disponible ó donde tenga relaciones personales y económicas más estrechas.	No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado. ■ Contempla la nacionalidad, el lugar de sede efectiva y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	OCDE	No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Incluye las propiedades destinadas a actividad agrícola, ganadera ó forestal.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período cualquiera de 12 meses. ■ Se considera EP la exploración minera, petrolera, gasífera y afines por un período de 6 meses en un período de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Actividades conectadas a la exploración de recursos naturales con duración mayor a 6 meses son consideradas EP. ■ No excluye del término a la utilización de instalaciones con el solo fin de almacenar, etc.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	OCDE	Vincula los inmuebles (rentas inmobiliarias) a las personas con derecho a disfrute de los mismos.

ARGENTINA	Australia	Canadá	España	Finlandia
<i>Beneficios Empresariales</i>	Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ El artículo no alcanza a beneficios de empresas aseguradoras ó reaseguradoras. ■ Tratamiento especial para fideicomisos vinculados al EP.	Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ Beneficios de seguros y reaseguros de bienes ó personas pueden gravarse en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ Beneficios de seguros y reaseguros de bienes ó personas, se gravan en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas. En el caso de reaseguros: límite 2,5% de impuesto sobre bruto de prima.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ Beneficios de seguros y reaseguros de bienes ó personas, se gravan en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas. En el caso de reaseguros: límite 2,5% de impuesto sobre bruto de prima.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	Permite tributación en la fuente para transporte interior.	Permite tributación en la fuente para transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE	Plazo máximo de 6 años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	OCDE	Plazo máximo de 6 años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).
<i>Dividendos</i>	Australia: límites en la fuente: 10% para participación mínima 10% del capital y 15% para demás casos. Argentina: límite 10% y 15% en la fuente.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 10% y 15% en la fuente. ■ Permite gravar las ganancias del EP con un impuesto adicional máximo de 10% sobre el neto de otros impuestos atribuibles.	Límite 10% y 15% en la fuente.	Límite 10% y 15% en la fuente. ■ Permite gravar las ganancias del EP con un impuesto adicional máximo de 10% sobre el neto de otros impuestos atribuibles.

ARGENTINA	Australia	Canadá	España	Finlandia
<i>Intereses</i>	Límite 12% en la fuente y exención en la fuente por intereses provenientes de inversión en activos de reserva oficial de un Estado, efectuados por el otro Estado. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 12,5% en la fuente con excepciones: 1) cuando un Estado es el deudor, tributación en la residencia del acreedor, 2) tributación exclusiva en la residencia en caso de intereses por préstamos asegurados por entidades locales, 3) intereses exentos en la fuente si corresponden a ventas crédito de maquinaria o equipo industrial (excepto entre personas vinculadas). ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 12,5% en la fuente y exención en la fuente si se cumple: el deudor es el Estado; el acreedor es el otro Estado; plazo financiamiento no inferior a 5 años; intereses por financiamiento de equipos industriales, comerciales ó científicos. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 15% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: el deudor es un Estado; el acreedor es un Estado; intereses originados por créditos garantizados por cualquier organismo estatal; intereses corresponden a ventas crédito de maquinaria o equipo industrial (excepto entre personas vinculadas).
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 10% para regalías de derecho de autor, uso de equipo industrial ó científico, suministro de asistencia auxiliar y renuncia a derechos de uso; 15% para demás casos. ■ Detalle taxativo del concepto de regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% por regalías de obras artísticas cuando el beneficiario no es el autor. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación compartida para acciones o derechos de capital directamente atribuibles a bienes inmuebles. ■ No establece apartado residual.	No regula las ganancias por enajenación de muebles del EP. ■ No establece apartado residual.	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital, con límites en la fuente: 10% para ganancias de participaciones de al menos 25% del capital y 15% para otras ganancias. ■	Ganancias por enajenaciones de acciones vinculadas a inmuebles pueden tributar donde se ubique el inmueble. ■ No regula las ganancias por enajenación de muebles del EP. ■ Tributación compartida para ganancias no

ARGENTINA	Australia	Canadá	España	Finlandia
			Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.	reguladas en el artículo.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP).	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP).	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP).
<i>Trabajo Dependiente</i>	OCDE	OCDE	Para el cómputo del período de permanencia se consideran 12 meses consecutivos.	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	Únicamente para artistas. ■ OCDE con excepción de artistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.
<i>Pensiones</i>	Incluye las pensiones gubernamentales. ■ Pensiones y pagos de manutención sólo tributan en la fuente.	Incluye las jubilaciones argentinas. ■ Permite tributación en ambos Estados con limitación en la fuente para pensiones periódicas: el menor entre 15% del bruto y la alícuota aplicable en la residencia del perceptor. ■ Tratamiento especial para anualidades, pensiones de guerra. ■ Pensiones alimenticias y similares tributan sólo en la residencia del perceptor.	Tributación en la residencia también para prestaciones de fondos de pensión o similares, pago de anualidades y pensiones alimenticias. ■ Manutención de hijos menores tributa sólo en la fuente.	Permite tributación en ambos Estados y permite no gravamen en la residencia del perceptor si se encuentran exentos en la fuente.
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	OCDE	OCDE
<i>Estudiantes</i>	Profesores: exención de impuestos hasta por 2 años para docencia e investigaciones (si es gravado en la residencia) excepto cuando impliquen beneficio privado. ■ Estudiantes:	OCDE	Exención de impuestos hasta por 1 año para docencia ó investigaciones (con invitación de universidad) excepto cuando impliquen beneficio privado.	Exención de impuestos hasta por 183 días de estadía para estudiantes que desarrollen actividades comerciales o industriales y reciban remuneración para su

ARGENTINA	Australia	Canadá	España	Finlandia
	OCDE			mantenimiento.
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida.	OCDE	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	No regula.	No regula el patrimonio compuesto por muebles del EP. ■ No establece apartado residual.	Tributación exclusiva en la residencia para patrimonio formado por acciones ó derechos de capital. ■ Tributación compartida para patrimonios no regulados en el artículo.	Patrimonio por acciones vinculadas a inmuebles pueden tributar donde se ubique el inmueble. ■ No regula el patrimonio constituido por muebles del EP. ■ Tributación compartida en patrimonios no regulados en el artículo.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Australia: imputación íntegra, de acuerdo a la legislación australiana. Incluye cláusula de Tax Sparing.	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Canadá: imputación íntegra (con deducción de acuerdo a la legislación canadiense). Actividades industriales y recursos naturales: 1) Matching credit: 12,5% para intereses (excepto intereses exentos en Argentina) y 15% para regalías; 2) Tax sparing para beneficios empresariales para exenciones de hasta 10 años.	En Argentina: imputación con deducción limitada (de acuerdo a la legislación argentina). En España: el criterio general es imputación con deducción limitada con tratamiento diferencial para dividendos. Matching credit al 15% para regalías industriales, comerciales y científicas (excepto empresas vinculadas). Tax Sparing para rentas en general.	En Argentina: imputación con deducción limitada (de acuerdo a la legislación argentina). En Finlandia: imputación con deducción limitada. Exención para dividendos pagados de sociedad a sociedad (posee al menos el 10% de capital). Habilita exención progresiva por rentas exentas. Tratamiento especial para PF nacionales de Finlandia. Tax Sparing por período de 10 años y renovable de común acuerdo.
<i>No Discriminación</i>	No regula.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	OCDE	Plazo perentorio de 2 años. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA. ■ Plazo máximo de 5 años para presentar ajustes en la determinación de rentas que tributaron en el otro Estado (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	OCDE	OCDE
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.

ARGENTINA	Australia	Canadá	España	Finlandia
			convenio.	
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 7mo año.

Argentina / Cuadro AR3

ARGENTINA	Francia	Países Bajos	Suecia	Italia
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	OCDE	OCDE	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	OCDE
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Incluye la oficina de compras como EP.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Actividades conectadas a la exploración de recursos naturales con duración mayor a 6 meses son consideradas EP. ■ Tratamiento especial para Actividades Off-Shore.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Considera EP las actividades Off Shore por explotaciones de suelo, subsuelo marino y recursos naturales cuando exceden los 30 días en un período/s de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 9 meses.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	OCDE	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.
<i>Beneficios Empresariales</i>	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ No excluye los beneficios del EP originados por la compra de bienes o mercancías.	Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ Beneficios por seguros y reaseguros pueden gravarse en la fuente con límite 2,5% de impuesto sobre bruto de prima.	Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ Beneficios por seguros y reaseguros pueden gravarse en la fuente con límite 2,5% de impuesto sobre bruto de prima.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ No excluye los beneficios del EP originados por la compra de bienes o mercancías. ■ Beneficios de seguros y reaseguros de bienes ó personas, se gravan en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas.
<i>Navegación aérea y</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior. ■ No regula la	No regula el transporte interior.

ARGENTINA	Francia	Países Bajos	Suecia	Italia
<i>marítima</i>			sede de dirección efectiva a bordo del buque.	
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	Plazo máximo de 6 años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	OCDE	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	Límite único en la fuente: 15%. Habilita reembolso de pago provisional francés a residentes argentinos (bajo condiciones). ■ Permite gravar las ganancias del EP en Argentina con un impuesto adicional máximo de 15% sobre el neto de otros impuestos atribuibles.	Límite 10% y 15% en la fuente. ■ Permite gravar las ganancias del EP con un impuesto adicional máximo de 10% sobre el neto de otros impuestos atribuibles.	Límite 10% y 15% en la fuente. ■ Permite gravar las ganancias del EP con un impuesto adicional máximo de 10% sobre el neto de otros impuestos atribuibles. ■ Argentina establece tratamiento igualitario a posibles exenciones ó tratamientos especiales por dividendos a 3ros países de la OCDE.	Límite único en la fuente: 15%.
<i>Intereses</i>	Límite 20% en la fuente pero los siguientes casos sólo gravables en la residencia del receptor: 1) intereses por préstamos entre Estados ó establecimientos públicos, 2) intereses por préstamos ó créditos asegurados por entidades oficiales. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 12% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: 1) el deudor es un Estado; el acreedor es un Estado, 2) intereses por préstamos no menores a 3 años y garantizados por entidades oficiales, 3) intereses por importación de equipo industrial, comercial ó científico.	Límite 12,5% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: 1) el deudor es un Estado; el acreedor es un Estado, 2) intereses por préstamos garantizados por entidades oficiales, 3) intereses por venta a crédito de equipo industrial, comercial ó científico (excepto entre personas vinculadas). ■ Argentina establece tratamiento igualitario a posibles exenciones ó tratamientos especiales por dividendos a 3ros países de la OCDE.	Límite 20% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: el deudor es un Estado; el acreedor es un Estado; intereses por cualquier financiación convenida en acuerdos entre gobiernos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 18% en la fuente para regalías por derechos de autor sobre obras artísticas ó científicas y (sólo en Argentina) por regalías industriales y comerciales. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica,	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites de la fuente: 10% por regalías de derecho de autor por obras literarias, artísticas y científicas; 18% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios

ARGENTINA	Francia	Países Bajos	Suecia	Italia
	servicios técnicos y consultoría.	contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	contratante. ■ Argentina establece tratamiento igualitario a posibles exenciones ó tratamientos especiales por dividendos a 3ros países de la OCDE. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	técnicos y consultoría.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación exclusiva en la fuente para todos los casos excepto ganancias vinculadas a la explotación de buques ó aeronaves (OCDE). ■ Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.	Ganancias por enajenaciones de acciones vinculadas a inmuebles pueden tributar donde se ubique el inmueble. ■ Ganancias por enajenación de acciones de otra sociedad pueden tributar en la fuente con limitaciones: 10% para participación no menor al 25% del capital; 15% para demás casos. ■ Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.	Ganancias por enajenación de acciones de otra sociedad pueden tributar en la fuente con limitaciones: 10% para participación no menor al 25% del capital. ■ No regula las ganancias por enajenación de inmuebles en general ni de muebles del EP. ■ No establece apartado residual.	Tributación exclusiva en la fuente para ganancias por enajenaciones de inmuebles en general y por enajenaciones de muebles del EP.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP).	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP). ■ Argentina establece tratamiento igualitario a posibles exenciones ó tasas menores acordadas con 3ros países de la OCDE.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 200 días en 1 año calendario.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	OCDE ■ Tratamiento especial para Actividades Off-Shore.	OCDE	■ Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	Tributación exclusiva en la fuente.
<i>Artistas y Deportistas</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente, excepto artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación según artículo sobre beneficios empresariales ó trabajo dependiente.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente, excepto artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.

ARGENTINA	Francia	Países Bajos	Suecia	Italia
<i>Pensiones</i>	Tributación exclusiva en la fuente.	Permite tributación en ambos Estados para todo tipo de pensiones. ■ Pensiones alimenticias tributan en la residencia del perceptor.	Permite tributación en ambos Estados para todo tipo de pensiones.	Tributación exclusiva en la fuente.
<i>Retribuciones Públicas</i>	Tributación exclusiva en la fuente. ■ No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	OCDE	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	OCDE
<i>Estudiantes</i>	Estudiantes: no gravables en la fuente por remuneraciones vinculadas a sus estudios y para su mantenimiento. Profesores: exentos en la fuente por período de 2 años, salvo cuando exista sólo beneficio personal.	Profesores: exentos en la fuente por período de 2 años. En Argentina sólo aplicable para docencia en instituciones públicas.	OCDE	Profesores: exentos en la fuente por período de 2 años.
<i>Otras Rentas</i>	OCDE	Tributación compartida.	Tributación compartida.	Tributación compartida.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	Tributación exclusiva en la fuente para todos los casos excepto patrimonio vinculado a la explotación de buques ó aeronaves (OCDE). ■ Tributación compartida por patrimonios no regulados en el artículo.	Tributación compartida para todos los casos excepto patrimonio vinculado a la explotación de buques ó aeronaves (OCDE).	No regula.	Tributación exclusiva en la fuente para todos los casos excepto patrimonio vinculado a la explotación de buques ó aeronaves (OCDE) y patrimonios no regulados.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Francia: imputación con deducción limitada. Matching credit: 15% para intereses (con restricciones), 20% para regalías (con restricciones).	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Países Bajos: exención progresiva ó imputación con deducción limitada (de acuerdo a la legislación interna). ■ Tratamiento especial para Actividades Off-Shore.	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Suecia: imputación íntegra (de acuerdo a la legislación sueca). Habilita exención progresiva por rentas exentas. Exención para dividendos pagados de sociedad a sociedad. Se habilita Tax Sparing para beneficios de actividades industriales, agrícolas, forestales, pesca y turismo. Matching credit para regalías eleva 5% el impuesto argentino.	En Argentina: exención íntegra. En Italia: imputación con deducción limitada (de acuerdo a la legislación italiana). Matching credit: 15% para dividendos, 20% para intereses y para regalías. Tax sparing para beneficios de empresas (hasta 15% de los beneficios).

ARGENTINA	Francia	Países Bajos	Suecia	Italia
<i>No Discriminación</i>	OCDE	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	OCDE	OCDE	OCDE	Plazo perentorio de 2 años. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA. ■ Las retenciones en la fuente no contempladas en el convenio, serán reembolsadas contra demanda del interesado.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	OCDE	Definición general. Tratamiento de exención para Fondos de Pensión.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	(Establece fechas definidas: no relevante)	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 7mo año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 7mo año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.

Argentina / Cuadro AR4

ARGENTINA	Noruega	Reino Unido	Rusia	Brasil
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	OCDE	OCDE	OCDE	No incluye impuestos exigidos por entidades locales. ■ No define los conceptos de IR e IP.
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	OCDE	OCDE	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	No alcanza a las entidades locales. ■ No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Considera EP los servicios técnicos por período/s mayores a 3 meses en un período de 12 meses. ■ Exploraciones de recursos naturales son consideradas EP si exceden los 3 meses en un período de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Explotación de recursos naturales sin lugar fijo es considerado EP si excede los 6 meses en un período de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 1 mes en un período cualquiera de 12 meses. ■ No excluye del concepto EP las actividades combinadas no incluidas individualmente aunque sean auxiliares o preparatorias.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Considera EP las actividades de suministro de artistas y deportistas.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ Beneficios de seguros y reaseguros de bienes ó personas, se gravan en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas. ■ No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	Beneficios por seguros y reaseguros pueden gravarse en la fuente con límite 2,5% de impuesto sobre bruto de prima.	Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ Beneficios de seguros y reaseguros de bienes ó personas, se gravan en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas. ■ No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.

ARGENTINA	Noruega	Reino Unido	Rusia	Brasil
			partes.	
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE	OCDE	Plazo máximo de 6 años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	Límite 10% y 15% en la fuente. ■ Permite gravar las ganancias del EP con un impuesto adicional máximo de 10% sobre el neto de otros impuestos atribuibles.	Límite 10% y 15% en la fuente.	Límite 10% y 15% en la fuente.	No establece límites en la fuente.
<i>Intereses</i>	Límite 12,5% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: 1) el deudor es un Estado; el acreedor es un Estado, 2) intereses por préstamos garantizados por entidades oficiales, 3) intereses por venta a crédito de equipo industrial, comercial ó científico (excepto entre personas vinculadas).	Límite 12% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: 1) el deudor es un Estado, 2) intereses por préstamos garantizados por entidades oficiales, 3) intereses bancarios con tasas preferenciales y plazo mayor a 5 años, 4) intereses por importación de equipo industrial, comercial ó científico. No se aplican exenciones cuando: el beneficiario está exento en la residencia y cuando vende un holding adquirido hace menos de 3 meses. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 15% en la fuente y exención en la fuente si el acreedor es el otro Estado. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	No establece límites en la fuente. ■ Exenciones en la fuente si el deudor es un Estado y el acreedor es el otro Estado. ■ Tributación exclusiva en la fuente para intereses de Deuda Pública por bonos u obligaciones negociables. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite en la fuente: 15%. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.

ARGENTINA	Noruega	Reino Unido	Rusia	Brasil
	de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.		
<i>Ganancias de Capital</i>	Ganancias por enajenación de acciones ó derechos de capital pueden tributar en la fuente sólo si: 1) el enajenante ha residido en la fuente por 5 años inmed anteriores, 2) el enajenante fue residente en la fuente cuando fue beneficiario propietario. ■ Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.	Ganancias por enajenaciones de acciones vinculadas a inmuebles pueden tributar donde se ubique el inmueble. ■ Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo con limitaciones en la fuente: 10% de ganancia con control de al menos 25% del capital ó 15% para demás casos.	No regula las ganancias por enajenación de muebles del EP. ■ No establece apartado residual.	No regula las ganancias por enajenación de muebles del EP. ■ No establece apartado residual.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Limite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP).	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 90 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en ambos Estados.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Tributación en la fuente por servicios prestados a persona distinta del empleado y cuando el empleador no fija los objetivos de los servicios.	■ Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.	OCDE	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE
<i>Pensiones</i>	Permite tributación en ambos Estados para todo tipo de pensiones. ■ Pagos de seguridad social no se gravan en la residencia del perceptor si están exentos en la fuente. ■ Pensiones alimenticias y similares tributan sólo en la residencia siempre que sean deducibles por el pagador: sino tributan en la fuente.	OCDE	Permite tributación en ambos Estados para todo tipo de pensiones.	Tributación exclusiva en la fuente.

ARGENTINA	Noruega	Reino Unido	Rusia	Brasil
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	Permite tributación en ambos Estados para pensiones por servicios prestados al Estado.	Pensiones por servicios prestados al Estado tributan sólo en la fuente. ■ Pensiones provenientes de un sistema de previsión social tributan sólo en la fuente.
<i>Estudiantes</i>	OCDE	OCDE	Profesores: exentos en la fuente por período de 2 años.	Profesores: exentos en la fuente por período de 2 años (con restricciones de actividades). Estudiantes: exentos en la fuente por período de 3 años (con restricciones de actividades).
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida.	Tributación compartida.	Tributación compartida.	Tributación compartida.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	OCDE	Tributación compartida en patrimonios no regulados en el artículo.	No regula el patrimonio compuesto por muebles del EP. ■ No establece apartado residual.	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Argentina y Noruega: imputación con deducción limitada. Habilita exención progresiva por rentas exentas. Habilita Tax Sparing para beneficios empresariales (con excepciones) por 10 años (renovable mediante acuerdo).	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Reino Unido: imputación íntegra (de acuerdo a la legislación interna) y tratamientos diferenciales a los dividendos. Tax Sparing para rentas en general hasta por 10 años.	En Argentina y Rusia: imputación con deducción limitada.	En Argentina: exención íntegra. En Brasil: imputación con deducción limitada. Exención para dividendos pagados de sociedad a sociedad (con condiciones).
<i>No Discriminación</i>	OCDE	No recoge cláusula sobre apátridas. ■ Permite gravar las rentas del EP con un impuesto adicional máximo de 10% sobre el neto de otros impuestos atribuibles.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas. ■ No regula deducciones.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	OCDE	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA. ■ Plazo máximo de 5 años para presentar ajustes a la base imponible de renta (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	Plazo perentorio de 2 años. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a	No recoge la exclusión de limitación a	No recoge la exclusión de limitación a	No recoge la exclusión de la

ARGENTINA	Noruega	Reino Unido	Rusia	Brasil
	impuestos regulados en el convenio.	impuestos regulados en el convenio.	impuestos regulados en el convenio.	limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Extensión a influencias futuras del Reino Unido.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	(Establece fechas definidas: no relevante)	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 7mo año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 3er año.

Argentina / Cuadro AR5

ARGENTINA	Dinamarca
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Considera EP las actividades pesqueras por más de 3 meses en un período de 12 meses.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP. ■ Beneficios por seguros y reaseguros pueden gravarse en la fuente con límite 2,5% de impuesto sobre bruto de prima.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE
<i>Dividendos</i>	Límite 10% y 15% en la fuente. ■ Permite gravar las ganancias del EP con un impuesto adicional máximo de 10% sobre el neto de otros impuestos atribuibles.
<i>Intereses</i>	Límite 12% en la fuente y excepciones: 1) exención en la fuente cuando el acreedor es una entidad oficial de un Estado, 2) tributación exclusiva en la residencia: para préstamos no menores a 3 años y garantizados por entidades oficiales u otorgados a tasas preferenciales; para intereses por venta a crédito de equipo industrial, comercial ó científico (excepto entre personas vinculadas).
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límites en la fuente: 3% por regalías de uso de noticias; 5% por regalías de derecho de autor sobre obras artísticas; 10% por regalías industriales, comerciales y científicas y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.
<i>Ganancias de Capital</i>	Ganancias por enajenaciones de acciones pueden tributar en la fuente con limitaciones: 10% para participación menor al 25% del capital; 15% para demás casos. ■ Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo. ■ Establece régimen de imputación con deducción limitada para tributación por enajenación de acciones.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 90 días en un período cualquiera de 12 meses.
<i>Trabajo Dependiente</i>	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.

ARGENTINA	Dinamarca
<i>Pensiones</i>	Permite tributación en ambos Estados para todo tipo de pensiones.
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.
<i>Estudiantes</i>	OCDE
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	Tributación compartida en patrimonios no regulados en el artículo.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Argentina: imputación con deducción limitada. En Dinamarca: imputación con deducción limitada. Habilita exención progresiva por rentas exentas. Tax Sparing para beneficios del EP (con limitaciones según tipo de beneficio) por 10 años (renovable mediante acuerdo). Exención para dividendos pagados entre sociedades (con limitaciones según participación en el capital y tipo de beneficios) por 10 años (renovables mediante acuerdo).
<i>No Discriminación</i>	OCDE
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA. ■ Plazo máximo de 5 años para presentar ajustes a la base imponible de renta (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	OCDE
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.

Tratados suscritos por Bolivia

Bolivia / Cuadro BO1

BOLIVIA	Alemania	Argentina	España	Francia
<i>Personas Comprendidas</i>	Se refiere al domicilio (no a la residencia).	No regula.	OCDE	Se refiere al domicilio (no a la residencia).
<i>Impuestos Comprendidos</i>	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	No define los conceptos de IR e IP.	OCDE	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Personas físicas: no considera la nacionalidad como elemento.	Persona física: lugar de residencia habitual. Persona jurídica: domicilio de estatutos ó lugar de administración efectiva ó centro principal de actividad.	OCDE	OCDE
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Incluye la generación de rentas como requisito del EP. ■ Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses.	No regula.	OCDE	Incluye la generación de rentas como requisito del EP. ■ Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	Vincula los inmuebles (rentas inmobiliarias) a las personas con derecho a disfrute de los mismos.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.
<i>Beneficios Empresariales</i>	OCDE	OCDE (sin ninguna regulación sobre EP).	OCDE	OCDE
<i>Navegación aérea y marítima</i>	OCDE	No regula el transporte interior. ■ No incluye los pool, empresas mixtas ó agencias de explotación internacional.	Regula tan solo el transporte aéreo.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No regula.	OCDE	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite general en la fuente: 10% en Alemania y 15% en Bolivia.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente. ■ No define los conceptos de dividendos.	Límite 10% y 15%.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite único en la fuente: 15%. Habilita reembolso de pago provisional francés a

BOLIVIA	Alemania	Argentina	España	Francia
				residentes bolivianos (bajo condiciones).
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: los acreedores son los 2 Estados respectivamente.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente: Estado donde se usó el crédito (donde se origina el pago) ó lugar donde se ubican los bienes afectados por créditos garantizados. ■ No define los conceptos de intereses.	Límite 15% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: el deudor es el Estado; el acreedor es el otro Estado; plazo financiamiento no inferior a 5 años; intereses por financiamiento de equipos industriales, comerciales ó científicos.	Límite 15% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: deudor y acreedor son los 2 Estados respectivamente.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (sin ninguna regulación sobre EP).	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Excluye expresamente la asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente. ■ No regula las enajenaciones de buques o aeronaves.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente con excepciones: 1) enajenaciones de buques, aeronaves y similares son gravables en el Estado donde se encuentren registrados y 2) acciones y derechos de capital son gravables en el Estado donde se hubieren emitido.	OCDE	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente, excepto en las enajenaciones de buques o aeronaves.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	OCDE	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	OCDE	OCDE
<i>Trabajo Dependiente</i>	Inciso 1: régimen general aplica tributación exclusiva en la fuente.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente con excepciones: 1) remuneraciones por servicios a un Estado serán gravables siempre por ese Estado y 2) personal	OCDE	OCDE

BOLIVIA	Alemania	Argentina	España	Francia
		de buques, aeronaves o similares tributan de acuerdo a OCDE.		
<i>Participaciones de Consejeros</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	Tributación exclusiva en el Estado de residencia.	OCDE	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.
<i>Artistas y Deportistas</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente, excepto artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (no incluye a deportistas).	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente, excepto artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.
<i>Pensiones</i>	OCDE	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	Prestaciones de seguridad social: sólo gravables en la fuente.
<i>Retribuciones Públicas</i>	Alcanza a remuneraciones de especialistas enviados al otro Estado en el marco de programas de ayuda al desarrollo.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (en todos los casos).
<i>Estudiantes</i>	Profesores: exención por 2 años para no gravar. Estudiantes: exención total por 3 años (con restricciones).	OCDE	Estudiantes: OCDE y establece no discriminaciones respecto a exenciones y bonificaciones. Profesores: exención por 2 años (con invitación de universidad) excepto cuando impliquen beneficio privado.	Profesores: exención por 2 años para no gravar. Estudiantes: exención total por 3 años (con restricciones).
<i>Otras Rentas</i>	OCDE sin excepciones.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	OCDE sin excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente para inmuebles en general y muebles del EP.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente para inmuebles en general, acciones u otros derechos y muebles del EP.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Bolivia: exención progresiva. En Alemania: el criterio general es imputación con deducción limitada y se establece exención progresiva para rentas por enajenación de inmuebles, beneficios de empresas, dividendos (con restricciones) y	No regula.	En Bolivia: exención progresiva. En España: imputación con deducción limitada y tratamientos diferenciales a los dividendos. Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Bolivia: exención progresiva en general e imputación con deducción limitada para dividendos. En Francia: imputación con deducción limitada y no deducibilidad por impuestos exonerados en Bolivia. Admite imputación integra bajo

BOLIVIA	Alemania	Argentina	España	Francia
	remuneraciones. Se establece Matching Credit para intereses (eleva a 20%) y para regalías y remuneraciones por asistencia técnica (eleva a 20%).			solicitud del sujeto pasivo ante autoridad competente francesa.
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	No regula.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	Se excluyen expresamente los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	Tributan sólo en el Estado para el cual cumplen funciones.	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	(Establece fechas definidas: no relevante)	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.

Bolivia / Cuadro BO2

BOLIVIA	Reino Unido	Suecia
<i>Personas Comprendidas</i>	Se refiere al domicilio (no a la residencia).	Se refiere al domicilio (no a la residencia).
<i>Impuestos Comprendidos</i>	OCDE	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	OCDE	OCDE
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Incluye la administración junto a la dirección. ■ Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses.	Incluye la administración en lugar de la dirección. ■ Lugar fijo de negocios para compra de productos minerales es considerado EP. ■ Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	En Bolivia no alcanza al Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes (inmuebles).
<i>Beneficios Empresariales</i>	OCDE	Bolivia mantiene el derecho a gravar al EP por compra de productos minerales.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE	OCDE
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite general en la fuente 15%.	Límite en Bolivia (fuente): 15% si receptor es el propietario efectivo de los dividendos; exentos si el receptor es una sociedad propietaria al menos del 25% del capital.
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente (excepto si se aplica exención en la residencia ó por hasta 3 meses de intereses de venta de inmuebles) ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Admite exenciones en la fuente si se cumple: deudor y acreedor son los 2 Estados respectivamente o los intereses provienen de créditos garantizados por Export Credits Guarantee Dept.	Límite 15% en la fuente y exenciones en la fuente si se cumple: el pagador ó el receptor es una entidad del Estado (incluye Banco Central) ó los intereses provienen de créditos para promoción de exportaciones ó el interés proviene de la venta de un crédito por equipo industrial, comercial ó científico.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital. ■ Tributación exclusiva en la fuente para enajenaciones de EP. ■ En resto de ganancias: derecho del Estado de residencia a gravar en caso de período menor a 2 años previo a enajenaciones.	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital. ■ Tributación exclusiva en la fuente para enajenaciones de EP. ■ En acciones o derechos de capital: derecho del Estado de residencia a gravar en caso de período menor a 5 años previo a enajenaciones.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	OCDE	OCDE

BOLIVIA	Reino Unido	Suecia
<i>Trabajo Dependiente</i>	Inciso 1: régimen general aplica tributación exclusiva en la fuente.	Inciso 1: régimen general aplica tributación exclusiva en la fuente, excepto para las remuneraciones de la cia SAS.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	OCDE
<i>Pensiones</i>	OCDE	Permite tributación en ambos Estados.
<i>Retribuciones Públicas</i>	OCDE	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.
<i>Estudiantes</i>	Limitaciones a la no gravamen en el otro Estado: 3.500 libras y hasta por 5 años fiscales.	Estudiantes: OCDE y establece no discriminaciones respecto a exenciones y bonificaciones si el estudiante permanece al menos 6 meses.
<i>Otras Rentas</i>	OCDE	OCDE
<i>Imposición al Patrimonio</i>	OCDE	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Bolivia: exención progresiva. En Reino Unido: imputación íntegra (de acuerdo a la legislación interna) y tratamientos diferenciales a los dividendos.	En Bolivia: crédito fiscal contra cualquier impuesto a la misma base, con tratamiento diferencial para dividendos. En Suecia: imputación íntegra (de acuerdo a la legislación interna) y tratamiento diferencial para dividendos por un plazo primario de 10 años (renovable mediante acuerdo). Habilita exención progresiva por rentas exentas.
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	OCDE
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.

Tratados suscritos por Brasil

Brasil / Cuadro BR1

BRASIL	África de Sur	Austria	Bélgica	Canadá
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.
<i>Definiciones Generales</i>	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio.	No define empresa, tráfico internacional, nacional, actividad empresarial o profesional y negocio.	No define empresa, tráfico internacional, nacional, actividad empresarial o profesional y negocio.	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales	Cuando una persona física es residente en ambos estados y se agotan todos los procedimientos para resolver su situación quedara regulada por el Art. de PA.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado. Incluye las sociedades belgas (no a las de acciones) que hayan optado por el impuesto de las PF.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado. Persona jurídica se resuelve de común acuerdo
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE.	OCDE	OCDE	OCDE

BRASIL	África de Sur	Austria	Bélgica	Canadá
<i>Beneficios Empresariales</i>	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior. No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque. Tributación en el Estado de residencia de la empresa explotadora. Lista taxativa de actividades comprendidas como tráfico internacional.	No regula el transporte interior. No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque. No incluye los pool, empresas mixtas ó agencias de explotación internacional.	No regula el transporte interior. No incluye los pool, empresas mixtas ó agencias de explotación internacional.	No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque. Habilita la tributación en el Estado donde se desarrolle el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	No excluye las sociedades de personas. Límite 10% y 15%. Los EP podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 10%.	No excluye las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Los EP de Austria en Brasil podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 15%. No contiene literal sobre beneficios no distribuidos	No excluye las sociedades de personas. Límite 10% para participación mínima 10% del capital y 15% para demás casos. Los EP de Bélgica en Brasil podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 10%. No contiene literal sobre beneficios no distribuidos	No excluye las sociedades de personas. Límite 15% para participación mínima 10% del capital. Residente en BR con EP en Canadá o viceversa pueden estar sujetos en la fuente a un tributo del 15%

BRASIL	África de Sur	Austria	Bélgica	Canadá
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite.. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	Límite 15% en la fuente. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro Estado. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	Límite 15% en la fuente. y 10% para préstamos plazo min. 7 años para financiar bienes de equipo. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Quedan exentos en la fuente si el acreedor es el gobierno de un EC. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	Límite para sociedades 15% en la fuente y 10% para préstamos plazo min. de 7 años garantidos por "Export Development Corporation of Canadá" sobre intereses en la fuente (Brasil). Quedan exentos los intereses de un EC en la fuente (deudor) cuando pague al gobierno del otro EC (acreedor).
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. Límite en la fuente del 15 % para el uso de marcas de industria y comercio y el 10% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica	Tributación compartida. Límite en la fuente de 10 % sobre obras literarias, artísticas y científicas (excluidas películas, y grabaciones de televisión y radio), 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Tributación compartida. Límite en la fuente de 10 % sobre obras literarias, artísticas y científicas (incluidas películas, y grabaciones de televisión y radio), 20% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Para los servicios o asistencia técnicas la tasa límite es 10% del monto bruto.	Tributación compartida. Límite en la fuente de 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tráfico internacional según el Art 8. Otros bienes Tributación compartida. Venta de acciones de una sociedad cuyo patrimonio sean inmuebles, pueden tributar donde estos estén.	Otros bienes tributación compartida. Vta de acciones en la residencia.	Otros bienes tributación compartida.	Solo comprende el Tráfico internacional (según OCDE), y para el resto de los bienes tributación compartida.

BRASIL	África de Sur	Austria	Bélgica	Canadá
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Tributación compartida. Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses, los ingresos de la base fija en el otro EC, o si fueron pagos por un EP o residente de ese EC.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional pueden tributar en el Estado de residencia de la empresa.	Para el cómputo de permanencia se considera el año natural.	OCDE	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	Se aplica a cargos asimilados por la legislación interna de los EC. Las remuneraciones de los miembros por actividades técnicas o diarias de dirección se rigen por el Art de trabajo independiente.	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por un EC tributación sólo en la residencia.	OCDE	OCDE	Exonera a las organizaciones sin fines de lucro.
<i>Pensiones</i>	Tributación compartida. Incluye las anualidades. Las pensiones y otros pagos efectuados del sistema público de seguridad social de un EC solo estarán sujetos a imposición en la fuente.	Tributa en la fuente.	Define renta y pensión. Las pensiones por programas de bienestar social tributan en la fuente.	Incluye las anualidades. Si la pensión, anualidad o pensión alimenticia excede los 4000 dólares canadienses en un año calendario puede ser tributado en la fuente. Define anualidad y pensión. Las pensiones de bienestar social se tributan en la fuente y las pensiones de los veteranos de guerra canadienses son exentas en Brasil.
<i>Retribuciones Públicas</i>	OCDE	Las remuneraciones y pensiones tributan en la fuente. Las pensiones por programas de bienestar social tributan en la fuente.	Las remuneraciones y pensiones tributan en la fuente. Con la excepción de aquellas personas que solo tengan nacionalidad de otro EC.	OCDE excepto por no establecer tratamiento para pensiones.

BRASIL	África de Sur	Austria	Bélgica	Canadá
<i>Estudiantes</i>	Agrega respecto a las subvenciones, becas y remuneraciones tendrá las mismas exenciones y reducciones que los residentes del EC que se visita. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por esa actividad siempre que el pago de dicha compensación provenga de fuera del mismo.	Agrega que la remuneración que recibe a fin de lograr una formación práctica durante un período o períodos que no excedan, en total, 183 días del año considerado están exentas en este Estado.	Las remuneración que recibe por un empleo en el EC en que sigue sus estudios, están exentas siempre que esta actividad no pase de los 3 años o el monto anual no sea superior a los 100000 francos belgas. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por esa actividad	OCDE.
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida.	OCDE sin excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	No regula.	OCDE	No regula.	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	Brasil: Imputación ordinaria. África del Sur: de acuerdo a la legislación Sudafricana. Si los ingresos obtenidos por un residente de un EC están exentos en el otro EC se aplica la exención progresiva.	Brasil: Imputación ordinaria. Austria: exención Progresiva. Excepciones: Dividendos de una sociedad Austriaca a una Brasileira que posee menos del 25% del capital y viceversa, exentos; Con respecto a Dividendos, intereses y ganancias de capital (solo otros Bs. no comprendidos) se tributan en Brasil, en Austria se aplica imputación ordinaria, se considerarán a la tasa del 25% (cláusula de Matching credit). Las cánones pagos de Brasil a Austria, por una sociedad que posee más del 50% de las acciones con derecho a voto y no son deducibles fiscalmente en Brasil, estarán exentas de impuestos en Austria. Establece algunas disposiciones sobre el capital.	En Brasil: imputación ordinaria. En Bélgica: exención progresiva, intereses, regalias, intereses permite matching credit y tax sparing hasta el 2012	Canadá y Brasil: imputación ordinaria. Para Canadá se considera que los dividendos de EP son gravados a una alícuota del 25% y los interés y cánones al 20%(matching credit). Dividendos recibidos por Soc. canadienses desde BR son exentos en Canadá si la participación en la Soc. es de por lo menos del 10%, el origen de estos dividendos debe ser una actividad en BR o en un estado con el que Canadá tiene un acuerdo de DI, otros dividendos imputación ordinaria con matching credit. Enumera otros casos particulares.
<i>No Discriminación</i>	No tiene cláusula sobre apátridas.	Define el término nacional. No contiene cláusula sobre	Define el término nacional. No contiene cláusula sobre	No tiene cláusula sobre apátridas y deducciones.

BRASIL	África de Sur	Austria	Bélgica	Canadá
		apátridas ni de las deducciones.	apátridas.	
<i>Procedimiento Amistoso</i>	Los plazos perentorios serán de acuerdo a la legislación interna. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	Plazo perentorio: 2 años. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA. Las autoridades competentes de los EC se entenderán en cuanto a los justificativos que deberán realizar los residentes de cada EC para verse beneficiados por el convenio.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA. Se plantea la implementación de métodos para la aplicación del convenio.
<i>Intercambio de Información</i>	No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	No aplica a los organismos internacionales y sus funcionarios, a miembros de una misión diplomática, consular o permanente de un tercer Estado, no considerados residentes de EC.	No aplica a los organismos internacionales y sus funcionarios, a miembros de una misión diplomática, consular o permanente de un tercer Estado, no considerados residentes de EC.
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.

Brasil / Cuadro BR2

BRASIL	China	Corea	Dinamarca	Ecuador
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.
<i>Definiciones Generales</i>	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio.	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio.	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio.	No define actividad empresarial o profesional y negocio.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	En la definición de residente agrega casa matriz. No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado. Persona jurídica: en caso de duda de común acuerdo.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas. Agentes independientes que se dediquen en o casi en su totalidad a una empresa, serán EP.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	OCDE	OCDE

BRASIL	China	Corea	Dinamarca	Ecuador
<i>Beneficios Empresariales</i>	No establece el origen de las deducciones.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior. No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Establece límite 10% en la fuente para dividendos del EP.	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Dividendos de un residente en Corea con EP en Brasil sujetos en la fuente límite 15%	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Los EP de Dinamarca en Brasil podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 25%. No contiene literal sobre beneficios no distribuidos	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Los EP podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 15%.
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. Exención en la fuente si se cumple que el acreedor es el gobierno del otro Estado. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado	Límite 15% en la fuente. y 10% para préstamos plazo min. 7 años para financiar bienes de equipo. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado	Límite 15% en la fuente. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro Estado. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado	Límite 15% en la fuente. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado

BRASIL	China	Corea	Dinamarca	Ecuador
<i>Cánones</i>	Tributación compartida. Límite en la fuente de 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. El límite no se aplica cuando los pagos remitidos a un residente de un EC posee directa o indirectamente el 50% del capital votante de la sociedad que remite los cánones. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.
<i>Ganancias de Capital</i>	Los bienes no mencionados es tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida.	Solo comprende el Tráfico internacional (según OCDE), y para el resto de los bienes permite tributar en los EC según su legislación interna.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Puede tributar en la fuente si se dispone de una base fija en ese EC o por la remuneración paga por un EP.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP, base fija o una sociedad de ese Estado.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Para el cómputo de permanencia se considera el año natural.	Para el cómputo de permanencia se considera el año fiscal por un periodo que no exceda los 182 días. Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional pueden tributar en la residencia de la empresa.	Para el cómputo de permanencia se considera el año natural en lugar del fiscal. Si no se puede determinar la sede de dirección efectiva para la remuneración en el tráfico internacional se considerara el Estado contratante en que el navío este registrado. Los remuneraciones de "Scandinavian Airlines System" solo serán tributadas en el Estado contratante en que reside el beneficiario.	OCDE.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	Cuando es por cuenta propia tributación en la fuente. Cuando la remuneración la recibe un tercero	No aplica a remuneraciones de artistas o deportistas por actividades desempeñadas en un	OCDE	OCDE

BRASIL	China	Corea	Dinamarca	Ecuador
	OCDE. En casos de intercambio cultural estarán exentos en la fuente.	EC y financiadas por otros.		
<i>Pensiones</i>	Pensiones por seguridad social solo serán tributables en la fuente. Sin embargo, las pensiones y otras remuneraciones similares también pueden someterse a imposición en el otro EC, si esos pagos son realizados por una persona residente en ese EC o por EP situado allí.	Incluye las anualidades. Las pensiones y anualidades que no exceden los 3000 USD USA solo tributan en residencia del perceptor. El exceso sobre 3000 USD USA de una pensión puede someterse a imposición en ambos EC. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":	OCDE.	Tributa en la fuente. Incluye las anualidades, Define pensión y anualidades.
<i>Retribuciones Públicas</i>	OCDE.	Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.	Las remuneraciones y pensiones OCDE. Con la excepción de aquellas personas que sean nacionales de otro EC se tributará en ambos Estados. Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.	No incluye tratamiento para pensiones pagas a residentes y nacionales de otro EC. Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.
<i>Estudiantes</i>	Las remuneraciones tendrá las mismas exenciones y reducciones que los residentes del EC que se visita. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por esa actividad siempre que el pago de dicha compensación provenga y se tribute de fuera de ese estado.	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios y miembros de programas de cooperación técnica. Por las remuneraciones por trabajos realizados en el EC que se visita, estará exento por un máximo de dos años. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por esa actividad siempre que el pago de dicha compensación provenga desde afuera de ese estado.	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios. Por las remuneraciones la exención se puede extender hasta tres años y no debe exceder en un año al equivalente de la moneda del país contratante a USD 4000. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por esa actividad siempre que la persona esté sujeta a impuesto en el otro EC.	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios y miembros de un programa de cooperación técnica. Por las remuneraciones por trabajos realizados en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta dos años. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por esa actividad siempre que el pago provenga de afuera de ese Estado.
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	No regula.	No regula.	No regula.	No regula.

BRASIL	China	Corea	Dinamarca	Ecuador
<i>Métodos para evitar DI</i>	China y Brasil: imputación ordinaria.	Corea y Brasil: imputación ordinaria. La alícuota a considerar para los dividendos es del 25% y 20% para cánones e intereses (matching credit). Dividendos: cuando posee menos del 10% de las acciones imputación ordinaria.	Brasil imputación ordinaria; Dinamarca imputación íntegra excepto para cánones e intereses imputación ordinaria a una tasa del 25% (matching credit). Establece otros casos particulares	Ecuador y Brasil: imputación ordinaria. Dividendos pagos entre empresas de los EC en la que una posee por lo menos el 10% del capital tributan en la fuente y estarán exentos en el otro EC. La alícuota para los intereses, dividendo y cánones es del 25% (matching credit).
<i>No Discriminación</i>	No tiene cláusula sobre apátridas.	No tiene cláusula sobre apátridas.	No tiene cláusula sobre apátridas ni deducciones.	No tiene cláusula sobre apátridas ni deducciones.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	Plazo perentorio: 2 años. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º año.

Brasil / Cuadro BR3

BRASIL	España	Filipinas	Finlandia	Francia
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	Se aplica solo a IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR. No establece la comunicación de modificaciones.
<i>Definiciones Generales</i>	No define empresa, nacional, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC.	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC e impuesto..	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC.	No define empresa, tráfico internacional y actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No incluye la legislación de entidades locales . P.J: común acuerdo.	No incluye la legislación de entidades locales. P.J: común acuerdo.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Considera como EP a la persona que ofrece depósitos para terceros. Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente, no incluye los reaseguros. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.

BRASIL	España	Filipinas	Finlandia	Francia
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	La propiedad de acciones y derechos de un sociedad que den derecho al disfrute de inmuebles o sus rentas, serán tributados en el Estado contratante en que este localizado el bien inmueble.	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año. Lista taxativa de importes pagos o cobrados a la matriz que se regirán por la legislación interna de cada Estado.	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	Tributación compartida. No regula el transporte interior. No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque.	No regula el transporte interior. No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque. Tributación en el Estado de residencia de la empresa explotadora.	No regula el transporte interior. No incluye los pool, empresas mixtas ó agencias de explotación internacional.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Los EP de España en Brasil podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 15%. No contiene literal sobre beneficios no distribuidos	No se excluyen las sociedades de personas. Límite 15% y 25%. Los EP de Filipinas en Brasil podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 15%. Filipinas puede cobrar sobre dividendos de una filial a la matriz un impuesto que no puede exceder el 15% de lo remitido.	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 10%. Los EP de Finlandia en Brasil podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 10%	Tributa en la residencia. No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Disposiciones especiales para "avoir fiscal" y "precompte". BR tiene EP en Francia pueden tributar en la fuente. Si Francia tiene EP en BR pueden tributar en la fuente, no excediendo el 15%. No contiene literal sobre beneficios no distribuidos

BRASIL	España	Filipinas	Finlandia	Francia
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente y 10% para préstamos plazo min.10 años para financiar bienes de equipo. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, titulo y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado	Límite 15% en la fuente. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, titulo y debentures serán tributados en el estado que los emite, si son pagos por una Soc. Filipina a una en Brasil sujeto a impuesto filipino no puede exceder del 10%. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado. Exenciones si son pagos por BR al gobierno de Finlandia, y si provienen de Finlandia y son pagos al gobierno de BR.	Límite 15% en la fuente. y 10% para préstamos plazo min.. 10 años para financiar bienes de equipo. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. . No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado
<i>Cánones</i>	Tributación compartida.Límite en la fuente 10 % sobre obras literarias, artísticas y científicas (incluida películas) y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.	Tributación compartida. Límite en la fuente 25 % sobre películas y grabaciones de televisión y radiodifusión, el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica,	Tributación compartida. Límite en la fuente 10 % del canon pago sobre obras literarias, artísticas y científicas, incluidas películas, y grabaciones de televisión y radio, 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Tributación compartida. Límite en la fuente 10 % sobre obras literarias, artísticas y científicas, incluidas películas, y grabaciones de televisión y radio, 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Otros bienes tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida.	Tráfico internacional donde este el residente que los recibe. Otros bienes tributación compartida. Vta de derechos societarios o acciones que dan derecho al uso de un inmueble pueden ser tributados donde este el inmueble.	Otros bienes tributación compartida. La venta de acciones o derechos similares en una compañía cuyos activos se componen principalmente de bienes inmuebles, pueden ser tributados en el EC en que dichos inmuebles se encuentren.
<i>Servicios Personales</i>	Puede tributar en la fuente si la	Puede tributar en la fuente si la	Puede tributar en la fuente si la	Puede tributar en la fuente si la

BRASIL	España	Filipinas	Finlandia	Francia
<i>Independientes</i>	remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Para el cómputo de permanencia se considera el año natural.	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional pueden ser tributadas en el Estado de residencia.	Cambia el cómputo de la permanencia, se considera 183 días en cualquier periodo de 12 meses.	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	No aplica a remuneraciones de artistas o deportistas por actividades desempeñadas en un EC y financiadas por otros.	OCDE	No regula cuando la remuneración la recibe un tercero.
<i>Pensiones</i>	Incluye las anualidades. Las pensiones que no exceden los 3000 USD USA solo tributan en residencia del perceptor, el exceso sobre 3000 USD USA puede someterse a imposición en ambos EC. Las anualidades tributan en la residencia del perceptor. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":	Tributación compartida. Incluye las anualidades, Define pensión y anualidades.	Si provienen de la seguridad social o son para el bienestar social tributan en la fuente. Define anualidades y estas tributan en la fuente.	Pensiones alimenticias y rentas donde reside quien las percibe. Define renta y pensiones.
<i>Retribuciones Públicas</i>	Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.	Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.	OCDE	Las remuneraciones y pensiones tributan en la fuente. No aplica si la persona tiene nacionalidad de otro Estado.
<i>Estudiantes</i>	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios. Para las remuneraciones por trabajos realizados en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta cuatro años. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por la remuneración obtenida por esa actividad.	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios y miembros de un programa de cooperación técnica. Por las remuneraciones por trabajos realizados en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta dos años. En estos dos casos el monto no puede exceder de 12000 USD. Para profesores e investigadores debe	Solo se aplica a las siguientes áreas de estudio: negocio, técnica, agrícola o forestal.	Por las remuneraciones por trabajos realizados para obtener formación practica en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta dos años. Para profesores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por las remuneraciones obtenidas por su actividad.

BRASIL	España	Filipinas	Finlandia	Francia
		existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por la remuneración obtenidas de fuentes externas al Estado o proviene de fuentes situadas en ese estado, que no superen USD 24000 anuales. No se aplicará a la retribución recibidas por tareas que se realizan principalmente para beneficio de cierta persona o personas determinadas.		
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	No regula.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	No regula.	No regula.	No regula.	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	España y Brasil: Imputación ordinaria. España en el caso de los dividendo aplicara la exención progresiva, mientras que Brasil aplica el método de la exención íntegra. El impuesto sobre los intereses y cánones se considerará siempre que ha sido pagado con las alícuotas del 20y 25%, respectivamente (Tax sparing).	Filipinas y Brasil: imputación ordinaria. La alícuota para los intereses, dividendo y cánones es del 25% (matching credit). Dividendos pagos entre empresas de los EC en la que una posee por lo menos el 15% del capital se considera la imputación progresiva en el otro Estado, aunque estos se hayan reducido o estén exentos con las medidas especiales incentivos destinados a promover el desarrollo económico (tax sparing).	Finlandia y Brasil: imputación ordinaria. Para Finlandia la alícuota para los dividendo 15% ,intereses y cánones es del 25% cuando son pagos en Brasil (por 10 años) (matching credit). Dividendos pagos entre residente en Brasil a Finlandia en la que una posee por lo menos el 10% del capital se consideran exentos. Si, en virtud de cualquier disposición de este acuerdo, los ingresos recibidos por un residente de Finlandia están exentos de impuestos en Finlandia, Finlandia puede, sin embargo, para calcular el impuesto sobre los ingresos remanentes , tener en cuenta los	Brasil: imputación ordinaria. Francia: Los intereses, dividendos, cánones , ganancias de capital, rentas de trabajo dependiente o independiente imputación ordinaria; (intereses, dividendos, cánones matching credit). Los dividendos que recibe una sociedad francesa (que posee como mínimo el 10% del capital) ya tributados en Brasil, no estarán sujetos al impuesto de sociedades en Francia, que incide sobre el importe bruto, sino que en una proporción de los gastos y obligaciones limitados al 5% de esta cantidad. Lo no comprendido en lo anterior estará exento (exención progresiva). Establece otros casos

BRASIL	España	Filipinas	Finlandia	Francia
			ingresos exentos (exención progresiva).	particulares
<i>No Discriminación</i>	Define el termino nacional. No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones. Si en otro convenio con países no latinoamericanos, Brasil admitirá la deducción de cánones (cuando se posee mas del 50% del capital) a éste país.	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones. Cada EC puede limitar a los nacionales del uso de incentivos fiscales vinculados a la promoción de la industria y el comercio. Solo se aplica a los impuesto comprendidos en el convenio.	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones ni sobre los impuestos comprendidos.	Define el termino nacional. No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA. ■ Plazo máximo de 5 años para presentar ajustes en la determinación de rentas que tributaron en el otro Estado (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	Establece que cuando las autoridades competentes lleguen a un acuerdo, los impuestos se cobraran y el crédito o reembolso de los impuestos será permitido por los EC, en conformidad con lo acordado.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	No aplica a los organismos internacionales y sus funcionarios, a miembros de una misión diplomática, consular o permanente de un tercer Estado, no considerados residentes de EC.
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.

BRASIL	España	Filipinas	Finlandia	Francia
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.

Brasil / Cuadro BR4

BRASIL	Holanda	Hungría	India	Israel
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.
<i>Definiciones Generales</i>	No define empresa, "actividad empresarial o profesional" y negocio. Define los países, EC e impuesto.	No define empresa, "actividad empresarial o profesional" y negocio. Define los países, EC y otro EC.	No define empresa, "actividad empresarial o profesional" y negocio. Define EC y otro EC e impuesto.	No define empresa, "actividad empresarial o profesional" y negocio. Define los países, EC y otro EC e impuesto.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	PF cambia el orden para la determinación de la residencia. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente, excepto por los reaseguros. No recoge la exclusión de actividades combinadas.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas. Agentes independientes que se dediquen en o casi en su totalidad a una empresa, serán EP. Son EP una instalación, la plataforma de perforación o buque, usados para exploración o utilización de recursos naturales debe exceder los 6 meses.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 9 meses
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE.
<i>Beneficios Empresariales</i>	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año. La deducción de gastos en el estado contratante donde esta el establecimiento permanente será	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.

BRASIL	Holanda	Hungría	India	Israel
			según su legislación y sujetas a las limitaciones que esta establezca.	
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior. Define "explotación de buques o aeronaves"	Tributa en la sede efectiva, si ésta no está en ningún EC tributa donde sea residente. No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Establece límite 15% en la fuente para dividendos del EP.	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Establece límite en la fuente 15% cuando Hungría tiene un EP en BR.	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Establece límite en la fuente 15% cuando India tiene un EP en BR.	No se excluyen las sociedades de personas. Límite 10% y 15%. Los EP podrán estar sometidos a impuesto en la fuente, no puede exceder del 10%.
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente y 10% para préstamos plazo min. 7 años para financiar bienes de equipo. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado	Límite 15% en la fuente y 10% para préstamos plazo min. 8 años para financiar bienes de equipo. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.
<i>Cánones</i>	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un	Tributación compartida. Límite en la fuente 15% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 10% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente

BRASIL	Holanda	Hungría	India	Israel
	Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.	Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica	Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica	de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.
<i>Ganancias de Capital</i>	Otros bienes tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida. Agrega la venta de acciones o derechos similares en una compañía cuyos activos (mas del 50%) se componen de bienes inmuebles, pueden ser tributadas en el EC en que dichos inmuebles se encuentren. Ganancias de venta de acciones de una sociedad de la que se posee el 10% de derecho a voto (por un periodo de 12 meses) pueden tributar en la fuente con un límite del 15%. (incluye a personas vinculada).
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.
<i>Trabajo Dependiente</i>	OCDE	OCDE	OCDE	Para el cómputo de la permanencia se considera 183 días en cualquier periodo de 12 meses que comience o termine durante el año fiscal.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	En casos de intercambio cultural estarán exentos en el EC en que se desarrolla la actividad.	No aplica a remuneraciones de artistas o deportistas por actividades desempeñadas en un EC y financiadas por otros.	No aplica a remuneraciones de artistas o deportistas por actividades desempeñadas en un EC y financiadas por él otro.
<i>Pensiones</i>	Incluye las anualidades. Las que no exceden los 5000 USD solo tributan en residencia del perceptor, El exceso sobre 5000 USD puede someterse a imposición	Incluye las anualidades. Las pensiones y anualidades que no exceden los 3000 USD USA solo tributan en residencia del	Tributación compartida. Incluye anualidades y pensiones alimenticias (por OCDE). Si estas son pagas por un residente del otro EC o	Tributación compartida. Incluye anualidades y pensiones alimenticias. Las pensiones por programas de

BRASIL	Holanda	Hungría	India	Israel
	en ambos EC. Define "anualidades". Los casos de seguridad social se tributan en la fuente.	perceptor, el exceso sobre 3000 USD USA puede someterse a imposición en ambos EC. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":	por un EP pueden ser gravadas en la fuente. Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":	bienestar social solo son tributables en en la fuente. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":
<i>Retribuciones Públicas</i>	OCDE	OCDE. Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.	OCDE no incluye tratamiento para pensiones pagas a residentes y nacionales de otro EC.	OCDE
<i>Estudiantes</i>	OCDE. Profesores: estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por las remuneraciones obtenidas de fuera de el EC en que se encuentra. Esto solo aplica a investigaciones realizadas para el interés publico.	OCDE. Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios y miembros de un programa de cooperación técnica. Por las remuneraciones por trabajos realizados en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta dos años. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por las remuneraciones obtenidas de afuera de ese Estado.	OCDE con un plazo de 5 años. Agrega respecto a las donaciones, becas y remuneraciones tendrá las mismas exenciones y reducciones que los residentes del EC que se visita.. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por remuneraciones obtenidas de afuera de ese Estado. No se aplicará a la retribución recibidas por tareas que se realizan principalmente para beneficio de cierta persona o personas determinadas.	OCDE. Agrega respecto a las donaciones, becas y remuneraciones tendrá las mismas exenciones y reducciones que los residentes del EC que se visita.. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por remuneraciones obtenidas de afuera de ese Estado.
<i>Otras Rentas</i>	Tributa compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	Tributación compartida
<i>Imposición al Patrimonio</i>	No regula.	No regula.	No regula.	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	Holanda de acuerdo a la legislación interna para rendimiento inmobiliarios, beneficios	En Brasil imputación progresiva. En Hungría: dividendos, intereses y cánones imputación	India y Brasil : imputación ordinaria. Intereses y cánones se consideraran a una	Israel imputación ordinaria Brasil: imputación ordinaria teniendo en cuenta

BRASIL	Holanda	Hungría	India	Israel
	empresariales, Dividendos de EP, Intereses de EP, cánones de EP; ganancias de capital de bienes inmuebles, de EP y de buques o aeronaves del TI, profesiones; servicios profesionales independientes, rentas del trabajo, remuneración a directores, retribuciones publicas. En otros casos aplica la imputación progresiva (dividendos intereses, cánones, entre otros. Se establecen montos de alícuotas para dividendos, intereses, cánones (matching credit). Brasil imputación progresiva.	progresiva la tasa será del 25% (matching credit con límite) . El resto están exentos, pero podrá aplicarse la exención progresiva. Establece un caso particular :Dividendos tax sparing.	tasa del 25%(matching credit con limitaciones). Dividendos pagos en un Estado contratante a una Soc. residente en otro Estado contratante serán exentos en éste. Dividendos de establecimientos permanentes tributados en Brasil serán exentos en la India.	limitaciones de la legislación interna. Si hay ingresos exentos se puede aplicar la exención progresiva.
<i>No Discriminación</i>	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones. Solo se aplica a los impuesto comprendidos en el convenio. Si en otro convenio con países no latinoamericanos, Brasil admitirá la deducción de cánones (cuando se posee mas del 50% del capital) a éste país.	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones. Solo se aplica a los impuesto comprendidos en el convenio. Si en otro convenio con países no latinoamericanos, Brasil admitirá la deducción de cánones (cuando se posee mas del 50% del capital) a éste país.	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones. Solo se aplica a los impuesto comprendidos en el convenio.	No contiene cláusula sobre apátridas. Solo se aplica a los impuesto comprendidos en el convenio.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	Plazo perentorio: 5 años. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	Plazo perentorio: 5 años.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ Las autoridades determinarán las condiciones de intercambio de información, incluso sobre la evasión fiscal.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general.	Definición general.

BRASIL	Holanda	Hungría	India	Israel
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	Brasil :1 de enero del año siguiente de entrada en vigor. India : 1 de abril del año siguiente de entrada en vigor	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º año.

Brasil / Cuadro BR5

BRASIL	Italia	Japón	Luxemburgo	México
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	No regula.	OCDE con excepción para Holdings residentes en Luxemburgo.	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	No define IR o IP. No establece la comunicación de modificaciones.	Se aplica solo a IR. No define IR.
<i>Definiciones Generales</i>	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC e impuesto.	No define empresa, tráfico internacional, nacional y actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC e impuesto.	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC.	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado. Casos en que la PF o la PJ sea residente en ambos Estados se resolverá de mutuo acuerdo.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado. PJ : mutuo acuerdo de no existir no tendrá beneficios.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa y el mantenimiento de un stock. Se considera EP el entretenimiento publico.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa. Se considera EP el	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente, no así a las reaseguradoras.

BRASIL	Italia	Japón	Luxemburgo	México
			servicio brindado por artistas y deportistas.	
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No establece el origen de las deducciones. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año. Lista taxativa de gastos no deducibles por el EP.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	Tributación en el Estado de residencia de la empresa explotadora. Empresas BR estarán exentas en Japón del impuesto a los habitante locales y el de las empresas.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior. El Art. no comprende el servicio de alojamiento o otra transporte que no sea el internacional. Los beneficios de los pool, empresas mixtas ó agencias de explotación internacional solo estarán gravados los que provengan de la operación conjunta.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Establece límite en la fuente 15%	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 12,5%. Se considera dividendo toda distribución de beneficios de un EP en	No se excluyen las sociedades de personas. Límite 15% y 25%. Establece límite en la fuente 15% cuando	No se excluyen las sociedades de personas. Límite 10% y 15%. Establece límite en la fuente 10%

BRASIL	Italia	Japón	Luxemburgo	México
	cuando Italia tiene un EP en BR.	Brasil a Japón. No contiene literal sobre beneficios no distribuidos	Luxemburgo tiene un EP en BR.	cuando México tiene un EP en BR. Contiene literal sobre beneficios no distribuidos, pero no los menciona.
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado. Intereses entre EP se tributan donde son percibidos según la legislación del EC.	Límite 12,5% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC.	Límite 15% en la fuente y 10% para préstamos plazo min.. 7 años para financiar bienes de equipo. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Quedan exentos en la fuente si el acreedor es el gobierno de un EC .No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y deuda publica serán tributados en el estado que los emite. Fondos de pensión o jubilación estarán exentos siempre que los ingresos del beneficiario también lo estén. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.
<i>Cánones</i>	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Cánones pagos entre EP tributan en la fuente. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica	Tributación compartida. Límite en la fuente 15 % sobre películas, y grabaciones de televisión y radio, 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 12,5% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Tributación compartida. Límite en la fuente 25 % sobre obras literarias, artísticas y científicas, incluidas películas, y grabaciones de televisión y radio, y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.	Tributación compartida. Límite en la fuente 15%. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.
<i>Ganancias de Capital</i>	Otros bienes tributación compartida.	Tráfico internacional donde este el residente que los recibe.	Otros bienes tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida.
<i>Servicios</i>	Puede tributar en la	Exentos en la fuente a	Puede tributar en la	Permite tributación

BRASIL	Italia	Japón	Luxemburgo	México
<i>Personales Independientes</i>	fuelle si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	menos que provengan de un EP.	fuelle si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses y si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.
<i>Trabajo Dependiente</i>	OCDE	Tributa en la fuente. Estarán exentas en la fuente si cumple los requisitos de la OCDE. Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	OCDE	Para el cómputo de la permanencia se considera 183 días en cualquier periodo de 12 meses que comience o termine durante el año fiscal.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	Según la legislación interna	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	No regula cuando la remuneración la recibe un tercero.	No regula cuando la remuneración la recibe un tercero.	OCDE
<i>Pensiones</i>	Incluye las anualidades. Las pensiones y pensiones alimenticias que no exceden los 5000 USD y las anualidades solo tributan en residencia del perceptor. El exceso sobre 5000 USD de una pensión, pensión alimentaria puede someterse a imposición en ambos EC. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":	Incluye las anualidades vitalicias (por OCDE) y las define; también define pensiones.	Las pensiones que no exceden los 3000 USD USA solo tributan en residencia del perceptor, el exceso sobre 3000 USD USA puede someterse a imposición en ambos EC. Define el término "pensiones y remuneraciones similares".	Pueden ser tributadas en ambos EC. Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente. Define el término "pensiones y remuneraciones similares".
<i>Retribuciones Públicas</i>	Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.	Incluye las pensiones. Y establece que serán tributados en el Estado contratante que realiza los pagos.	OCDE.	OCDE.

BRASIL	Italia	Japón	Luxemburgo	México
<i>Estudiantes</i>	Incluye las remuneraciones estrictamente necesarias para su mantenimiento en el Estado. Por las remuneraciones por trabajos realizados en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta dos años. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por remuneraciones recibidas por la actividad desarrollada.	OCDE pero no pueden superar los USD 1000 en el año fiscal y por un periodo que no excede las 3 años. Un Profesor estará exento por 2 años en relación a la remuneración recibida por el ejercicio de su profesión o investigación.	Incluye las remuneraciones estrictamente necesarias para su mantenimiento en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta dos años Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por remuneraciones recibidas por la actividad desarrollada.	Agrega respecto a las donaciones, becas y remuneraciones tendrá las mismas exenciones y reducciones que los residentes del EC que se visita. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por remuneraciones recibidas de fuera de ese Estado.
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.	Tributación compartida. No recoge la excepción relativa a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y los bienes vinculados al establecimiento.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	No regula.	No regula.	Bs. inmuebles: en la fuente. Bs. muebles de EP: en la fuente. Tráfico internacional: OCDE. Otros elementos: OCDE	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	Brasil imputación ordinaria. Los dividendos se consideraran a una tasa del 25%. Italia: exención progresiva e imputación ordinaria. Si una sociedad residente en Italia posee el 25 % de una brasilera los dividendos estarán exentos. Los dividendos, intereses, cánones se consideran a una tasa del 25% (matching credit). Establece casos particulares.	Brasil y Japón imputación progresiva. En Japón las tasas serán 25% cánones y 20% intereses (tax sparing y matching credit). Establece casos particulares de beneficios fiscales.	Brasil imputación ordinaria. Luxemburgo: exentos , pero aplica la exención progresiva. Excepciones: casos particulares por imputación ordinaria (dividendos, intereses, cánones , ganancias de capital, profesionales independientes, participaciones en consejos, artistas y deportistas, pensiones, otros rendimientos) y tasas mínimas para matching credit, caso particular de Soc. de Luxemburgo que poseen el 25 del	México y Brasil imputación ordinaria. En caso de ingresos exentos exención progresiva. México permite un crédito fiscal por los dividendos pagos por una Soc.. brasilera si se posee el 10% del capital.

BRASIL	Italia	Japón	Luxemburgo	México
			capital de una empresa brasileras exentos.	
<i>No Discriminación</i>	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones. Si en otro convenio con países no latinoamericanos, Brasil admitirá la deducción de cánones (cuando se posee mas del 50% del capital) a éste país.	Define el termino nacional. No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones.	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones. Si en otro convenio con países no latinoamericanos, Brasil admitirá la deducción de cánones (cuando se posee mas del 50% del capital) a éste país.	No contiene cláusula sobre los apátridas
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	No aplica a los organismos internacionales y sus funcionarios, a miembros de una misión diplomática, consular o permanente de un tercer Estado, no considerados residentes de EC.	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º

Tratados para evitar la Doble Tributación. La experiencia en MERCOSUR y Estados asociados. El caso uruguayo.

BRASIL	Italia	Japón	Luxemburgo	México
	año.		año.	año.

Brasil / Cuadro BR6

BRASIL	Noruega	Portugal	República Checa y Eslovaquia	Suecia
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	No define IR o IP.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.	Se aplica solo a IR. No define IR.
<i>Definiciones Generales</i>	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC e impuesto..	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC.	No define empresa, actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC e impuesto.	No define empresa, nacional y actividad empresarial o profesional y negocio. Define los países, EC y otro EC.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 9 meses	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.	Obras de construcción y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. Considera EP a una aseguradora si asegura personas en el Estado o recibe premios a través de un representante no independiente. No recoge la exclusión de actividades combinadas y excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares. No recoge para las personas distintas a agente independiente considerados EP lo excluido, a no ser por la compra de mercaderías a la empresa.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	Agrega que serán asimilados a rendimientos inmobiliarios los ingresos de bienes mobiliarios y servicios anexos según la legislación del EC donde se sitúen.	OCDE	OCDE

BRASIL	Noruega	Portugal	República Checa y Eslovaquia	Suecia
<i>Beneficios Empresariales</i>	No establece el origen de las deducciones y estas se aplicaran de acuerdo a la legislación interna de cada EC. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	Las deducciones deben ser comprobadas. No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior. Agrega lo siguiente: Cuando la empresa es operado por uno o más socios solidariamente responsables, residentes de uno u otro de los Estados contratantes, y las autoridades de ambos Estados no pueden determinar la dirección efectiva de la sede en uno u otro Estado contratante los beneficios mencionados estarán sujetos a imposición en la proporción de la participación de cada uno de los socios solidariamente responsables, sólo en el Estado Contratante del que esa persona sea residente.	No regula el transporte interior. Caso especial consorcio entre varios residentes en países distintos.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior. No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque. No incluye los pool, empresas mixtas ó agencias de explotación internacional.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Establece límite 10% en la fuente para dividendos del EP.	No se excluyen las sociedades de personas. Límite 10% y 15%. Incluye como dividendos los ingresos de asociaciones o participaciones. Los beneficios pagos o cobrados por los EP de un EC a otro límite 10%	No se excluyen las sociedades de personas. Límite único en la fuente: 15%. Establece límite 15% en la fuente para dividendos del EP de Checoslovaquia en BR.	Límite 15% y 25%. Establece límite 15% en la fuente para dividendos del EP de Suecia en BR. No contiene literal sobre beneficios no distribuidos.

BRASIL	Noruega	Portugal	República Checa y Eslovaquia	Suecia
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite.. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	Límite 15% en la fuente y 10% para préstamos plazo min.. 10 años para financiar bienes de equipo. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	Límite 15% en la fuente y 25% si el beneficiario es una persona física o una sociedad de personas. Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.
<i>Cánones</i>	Tributación compartida. Límite en la fuente 25 % sobre obras literarias, artísticas y científicas, incluidas películas, y grabaciones de televisión y radio, y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.	Límite en la fuente 15 %. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.	Tributación compartida. Límite en la fuente 25% sobre el uso de marcas de industria y comercio y el 15% en los demás casos. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Otros bienes tributación compartida.	Los bienes no mencionados: tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida.	Otros bienes tributación compartida.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Si no se puede determinar la sede de dirección efectiva para	Para el cómputo de la permanencia se considera 183 días en	OCDE	OCDE

BRASIL	Noruega	Portugal	República Checa y Eslovaquia	Suecia
	el caso del tráfico internacional se tomara el Estado contratante en que el navío este registrado, incluye las remuneraciones de navíos de pesca, de casa de focas y pesca de ballenas. Los remuneraciones de "Scandinavian Airlines System" solo serán tributadas en el Estado contratante en que reside el beneficiario.	cualquier periodo de 12 meses que comience o termine durante el año fiscal.		
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	No aplica a remuneraciones de artistas o deportistas por actividades desempeñadas en un EC y financiadas por él otro, se tributara en la residencia.	Estarán exentas las actividades culturales y las financiadas por un Estado contratante, en el Estado en que se desarrolla la actividad.	OCDE
<i>Pensiones</i>	Permite la tributación en ambos EC. Incluye anualidades y pensiones alimenticias. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":	Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.	Incluye las anualidades y pensiones alimenticias. Las pensiones y anualidades que no exceden los 3000 USD USA solo tributan en residencia del perceptor, el exceso sobre 3000 USD USA tributara en ambos EC. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":	Incluye las anualidades Las pensiones que no exceden los 4000 USD USA solo tributan en residencia del perceptor, el exceso sobre 4000 USD USA tributa en ambos EC. Las anualidades tributan en residencia del perceptor. Define los términos "pensiones y remuneraciones similares" y "anualidades":
<i>Retribuciones Públicas</i>	Pensiones compartida. No incluye tratamiento para pensiones pagas a residentes y nacionales de otro EC.	Remuneraciones: Si es nacional del EC que paga tributa en la fuente. Si no tributa en ambos. Pensiones tributa en la fuente.	Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.	Las remuneraciones y pensiones tributan en la fuente si los beneficiarios son nacionales del mismo. Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente.

BRASIL	Noruega	Portugal	República Checa y Eslovaquia	Suecia
<i>Estudiantes</i>	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios. Por remuneraciones por trabajos realizados en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta 5 años fiscales consecutivos y que en un año calendario no exceda los USD 3000. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por esa actividad siempre que la persona este sujeta a impuesto en el otro EC.	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios. Por las remuneraciones por trabajos realizados en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta un año y que en un año no exceda los USD 10,000. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ambos EC.	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios y miembros de un programa de cooperación técnica. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por remuneraciones recibidas de fuera de ese Estado.	Incluye beneficiarios de becas, subvenciones, premios. Por las remuneraciones por trabajos realizados en el Estado que se visita la exención se puede extender hasta 3 años y que en un año no exceda los USD 2,000. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por remuneraciones recibidas de fuera de ese Estado.
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. ■ No establece excepciones para el EP.	Tributación compartida.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones para el EP.	Solo define. No regula.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	Bs. inmuebles: en la fuente. Bs. muebles de EP: en la fuente. Tráfico internacional: OCDE. Otros elementos: OCDE	No regula.	No regula.	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	Brasil Imputación progresiva. Noruega exentos pero se aplica la exención progresiva. Excepciones: imputación progresiva a dividendos, intereses, cánones, ganancias de capital, profesionales independientes, otros rendimientos a la tasa del 25% (matching credit). Otros casos particulares.	Portugal y Brasil: imputación ordinaria. En el caso de ingresos exentos exención progresiva. Casos particulares.	Brasil imputación ordinaria. Rep. Checa y Eslovaquia intereses cánones (ambos a una tasa del 25% matching credit), remuneraciones de dirección y artistas y deportistas por imputación ordinaria. Resto exentas y casos particulares.	Suecia y Brasil imputación ordinaria. En caso de un ingreso estar exento en uno de los Estados se aplica la exención progresiva. En Suecia dividendos, royalties tasa 25%, intereses tasa 20% (matching credit). Casos particulares

BRASIL	Noruega	Portugal	República Checa y Eslovaquia	Suecia
<i>No Discriminación</i>	No contiene cláusula sobre apátridas. No podrá obligarse a Noruega a conceder a los nacionales de Brasil las deducciones fiscales que se otorgan a los noruegos. Si en otro convenio con países no latinoamericanos, Brasil admitirá la deducción de cánones (cuando se posee mas del 50% del capital) a éste país.	No contiene cláusula sobre apátridas	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones.	No contiene cláusula sobre apátridas ni deducciones. Si en otro convenio con países no latinoamericanos, Brasil admitirá la deducción de cánones (cuando se posee mas del 50% del capital) a éste país.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	Plazo perentorio de 2 años.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial. ■ Establece información a presentar anualmente por cada Estado.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	OCDE	Definición general.	Definición general.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del 2000.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 3er año.

Brasil / Cuadro BR7

BRASIL	Ucrania
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	Se aplica solo a IR. No define IR.
<i>Definiciones Generales</i>	No define empresa y actividad empresarial o profesional y negocio.
<i>Definiciones Residencia</i>	No incluye la legislación de entidades locales. No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Incluye como EP las instalaciones o estructuras para la explotación de los recursos naturales y un depósito u otra estructura que se utiliza como punto de venta.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año. ■ Lista taxativa de gastos no deducibles por el EP.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	Tributa en la sede efectiva ó donde sea residente. ■ No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	Límite 10% y 15%. Establece límite 10% en la fuente para el EP.
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. No excluye las penalizaciones por mora en el pago. Exención en la fuente si se cumple el deudor es un EC y el acreedor es el gobierno del otro EC. Los intereses de obligaciones, título y debentures serán tributados en el estado que los emite. No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.
<i>Cánones</i>	Tributación compartida. Tributo en la fuente 15 % del canon pago. Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. Incluye la prestación de servicios y asistencia técnica.
<i>Ganancias de Capital</i>	Otros bienes tributación compartida.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Puede tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Para el cómputo de la permanencia se considera 183 días en cualquier periodo de 12 meses que comience o termine durante el año fiscal.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE
<i>Pensiones</i>	Incluye las anualidades. Criterio OCDE, excepto por que si las pensiones son pagas por un residente del otro EC o por un EP pueden ser gravadas en la fuente. Las pensiones por programas de bienestar social solo son tributables en la fuente. Define el termino "anualidades".

BRASIL	Ucrania
<i>Retribuciones Públicas</i>	OCDE
<i>Estudiantes</i>	Agrega respecto a las donaciones, becas y remuneraciones que tendrán las mismas exenciones y reducciones que los residentes del EC que se visita. Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máx. de dos años en ese Estado por remuneraciones recibidas de fuera de ese Estado.
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	Método general imputación ordinaria teniendo en cuenta las legislaciones internas. En caso de ingresos exentos exención progresiva.
<i>No Discriminación</i>	Solo se aplica a los impuestos comprendidos en el convenio. ■ No se puede obligar a un EC a conceder a PF no residentes en él las deducciones, desgravaciones y reducciones otorgados a sus residentes.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	Plazos perentorios de acuerdo a la legislación interna de cada EC. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar información en audiencia pública ó sentencia judicial.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 30 de junio de cada año, a partir del 5º año.

Tratados suscritos por Chile

Chile / Cuadro CH1

CHILE	Argentina	Bélgica	Canadá	Colombia
<i>Personas Comprendidas</i>	No regula.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	No define los conceptos de IR e IP.	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	OCDE	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.
<i>Definiciones Generales</i>	OCDE	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Persona física: lugar de residencia habitual (6 meses en 1 año ó más de 6 meses en 2 años consecutivos). ■ Persona jurídica: domicilio de los estatutos.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	No regula.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	OCDE (sin ninguna regulación sobre EP).	OCDE	Lista taxativa de gastos no deducibles del EP a la casa matriz. ■ No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	OCDE

CHILE	Argentina	Bélgica	Canadá	Colombia
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior. ■ No incluye los pool, empresas mixtas ó agencias de explotación internacional.	No regula el transporte interior.	Permite tributación en la fuente para transporte interior.	No regula el transporte interior. ■ No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque.
<i>Empresas Asociadas</i>	No regula.	OCDE	Plazo máximo de 5 años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	OCDE
<i>Dividendos</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente. ■ No define los conceptos de dividendos.	Límite 15% en la fuente, únicamente cuando el beneficiario efectivo no sea una sociedad que ha poseído ininterrumpidamente por 12 meses acciones representativas de al menos 10% del capital.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 10% y 15%.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 0% y 7%.
<i>Intereses</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente: Estado donde se usó el crédito ó donde se domicilia el deudor. ■ No define los conceptos de intereses.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros, bonos o valores transados en bolsa, venta a crédito de maquinaria o equipos y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.
<i>Cánones</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (sin ninguna regulación sobre EP).	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite en la fuente 5% por regalías de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y 10% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.

CHILE	Argentina	Bélgica	Canadá	Colombia
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente con excepciones: 1) enajenaciones de buques, aeronaves y similares son gravables en el Estado donde se encuentren registrados y 2) acciones y derechos de capital son gravables en el Estado donde se hubieren emitido.	Tributación en la fuente si se cumple: el enajenante ha poseído en cualquier momento dentro de los 12 meses al menos 20% del capital y las ganancias provienen en más del 50% de bienes inmuebles. En los demás casos, se limita al 16% de gravamen. ■ Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo.	OCDE	Limitaciones: potestad compartida en enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el percceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario; demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 17%. ■ Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente. ■ Incluye asistencia técnica.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP).	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente con excepciones: 1) remuneraciones por servicios a un Estado serán gravables siempre por ese Estado y 2) personal de buques, aeronaves o similares tributan de acuerdo a OCDE.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	No regula.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (no incluye a deportistas).	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Pensiones</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Incluye las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del percceptor.	Para pensiones: Tributación exclusiva en la fuente. Para anualidades: potestad tributaria compartida con límite 15% en la fuente (con restricciones). ■ Tratamiento especial para pensiones alimenticias.	Permite tributación en Estado de la fuente hasta 15%. ■ Incluye las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del percceptor.
<i>Retribuciones Públicas</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.

CHILE	Argentina	Bélgica	Canadá	Colombia
<i>Estudiantes</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Otras Rentas</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida, con excepciones: rentas de sucesión o fideicomiso (con contribuciones no deducibles) gravables en Canadá hasta 15% del bruto.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	Tributación compartida sin excepciones.	OCDE
<i>Métodos para evitar DI</i>	No regula.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Bélgica: patrimonio y rentas diferentes de dividendos, intereses y regalías: exención progresiva. Dividendos: exención íntegra ó imputación con deducción limitada. Intereses y regalías: imputación íntegra. Tratamiento especial para pérdidas de EP.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Canadá: imputación (con deducción de acuerdo a la legislación canadiense). Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Colombia: imputación con deducción limitada. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.
<i>No Discriminación</i>	No regula.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	Tributan sólo en el Estado para el cual cumplen funciones.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).	Definición general ■ Tratamientos especiales para fideicomisos (trust).	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).
<i>Entrada en</i>	1 de enero del año	1 de enero del año	1 de enero del año	1 de enero del año

CHILE	Argentina	Bélgica	Canadá	Colombia
<i>vigencia</i>	siguiente de entrada en vigor. ■ Se prevé la opción de realizar modificaciones al finalizar el 2do año.	siguiente de entrada en vigor.	siguiente de entrada en vigor.	siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.

Chile / Cuadro CH2

CHILE	Corea	Croacia	Dinamarca	Ecuador
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	OCDE	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses. ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior. ■ No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque.	No regula el transporte interior. ■ No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 5%	En el límite del 5% se requiere sólo el 20% del capital.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ No	No se excluyen las sociedades de personas. ■ No

CHILE	Corea	Croacia	Dinamarca	Ecuador
	y 10%.		distingue entre base fija y EP.	distingue entre base fija y EP.
<i>Intereses</i>	Límite 10% en la fuente para intereses pagados a bancos o cías de seguros y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cías de seguros y 15% para demás casos.	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite en la fuente 5% por regalías de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y 15% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite en la fuente 5% por regalías de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y 10% para demás casos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 5% y 15%. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Límite 10% y 15%.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación en la fuente si se cumple: el enajenante ha poseído en cualquier momento dentro de los 12 meses al menos 20% del capital y las ganancias provienen principalmente de bienes inmuebles. En los demás casos, se limita al 20% de gravamen.	Tributación en la fuente si se cumple: enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el perceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario; demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 20%.	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.	Tributación exclusiva del Estado de la fuente por ganancias de enajenación de bienes inmuebles. ■ Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	OCDE	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE

CHILE	Corea	Croacia	Dinamarca	Ecuador
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Pensiones</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	Incluye las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del receptor.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Incluye las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del receptor.	OCDE
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.
<i>Estudiantes</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	OCDE	No regula.	OCDE	OCDE
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Chile: imputación íntegra. En Corea: imputación con deducción limitada. Tratamiento especial a dividendos: en caso de posesión no menor al 10% capital accionario, se deducirá el impuesto chileno a los beneficios correspondiente al capital poseído. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Croacia: imputación con deducción limitada. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Dinamarca: imputación con deducción limitada.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Ecuador: imputación íntegra.
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	Se plantea la implementación de acuerdos en función de cada legislación interna.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ Establece obligatoriedad de laudo arbitral en caso de diferencias irresueltas.
<i>Intercambio de Información</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Personal embajadas y consulados</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general (no afectación al Estatuto)	Definición general (no afectación al Estatuto de

CHILE	Corea	Croacia	Dinamarca	Ecuador
			de Inversión Extranjera de la legislación chilena).	Inversión Extranjera de la legislación chilena).
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.

Chile / Cuadro CH3

CHILE	España	Noruega	Francia	Irlanda
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	OCDE	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas. ■ Extiende la definición de residencia a fondos de pensión y similares.	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior. ■ No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque.	No regula el transporte interior. ■ No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE

CHILE	España	Noruega	Francia	Irlanda
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Limite 5% para participación mínima 20% del capital y 10% para demás casos.	No se excluyen las sociedades de personas.	Límite único en la fuente: 15%. Habilita reembolso de pago provisional francés a residentes chilenos (bajo condiciones).	No se excluyen las sociedades de personas. ■ En el límite del 5% se requiere sólo el 20% del capital.
<i>Intereses</i>	Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. ■ Limite 5% y 15%.	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros, bonos o valores transados en bolsa, venta a crédito de maquinaria o equipos y 15% para demás casos.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros, bonos o valores transados en bolsa, venta a crédito de maquinaria o equipos y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante. ■ Limite 5% y 10%.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Limite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 15% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Limite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 10% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Limite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 10% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación en la fuente si se cumple: enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el perceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario; demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 16%.	Tributación exclusiva del Estado de la fuente por ganancias de enajenación de bienes inmuebles. ■ Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.	Tributación en la fuente si se cumple: enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el perceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario; demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 16%. ■ Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo.	Tributación en la fuente si se cumple: enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el perceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario; demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 16%. ■ Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo. ■ Plazo extraordinario de 3 años de potestad tributaria para la fuente para enajenaciones no articuladas.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	No regula.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	No regula.	No regula.

CHILE	España	Noruega	Francia	Irlanda
<i>Trabajo Dependiente</i>	OCDE	OCDE	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Pensiones</i>	Incluye las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente. ■ Incluye las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	Se admite tributación en la fuente hasta el 10%. ■ Alimentos y mantenimientos generales tributan sólo en la residencia. Las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.
<i>Estudiantes</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Otras Rentas</i>	No recoge la excepción a la actividad profesional por medio de EP. ■ Las rentas no mencionadas en otros artículos pueden gravarse en ambos Estados.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	OCDE	OCDE	OCDE	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En España: imputación con deducción limitada. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Noruega: imputación con deducción limitada.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Francia: régimen general de crédito fiscal. Exención para dividendos pagados de sociedad a sociedad.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Irlanda: imputación ordinaria con tratamientos diferenciales a los dividendos. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.

CHILE	España	Noruega	Francia	Irlanda
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.

Chile / Cuadro CH4

CHILE	Malasia	México	Brasil	Nueva Zelandia
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	OCDE	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado. ■ Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ Tratamiento especial para servicios técnicos (art. 14): tributación compartida pero limitada al 5% en fuente pagadora.	Lista taxativa de gastos no deducibles del EP a la casa matriz.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes. ■ No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.
<i>Navegación aérea y</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.

CHILE	Malasia	México	Brasil	Nueva Zelandia
<i>marítima</i>				
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE	Plazo máximo de 5 años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	OCDE
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ En el límite del 5% se requiere sólo el 20% del capital.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 5% para participación mínima 20% del capital y 10% para demás casos.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 10% y 15%. ■ Establece límite 10% en la residencia para dividendos del EP.	Tributación en la fuente con límite 15% en Nueva Zelandia, en Chile no establece limitaciones. ■ No establece excepciones a los derechos de crédito y establece tributación de acuerdo al régimen de rentas de acciones.
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 15% en la fuente (no aplica cuando el perceptor es un EP situado en un 3er Estado). ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.	Límite 10% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados con límite 10% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados con límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados con límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados con límite 10% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.	Tributación compartida en ganancias de enajenación de bienes no mencionados en el convenio.	Tributación compartida en ganancias de enajenación de bienes no mencionados en el convenio.	OCDE
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 5% en la fuente (excepto cuando se trata de EP). ■ Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP).	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	No regula.

CHILE	Malasia	México	Brasil	Nueva Zelandia
<i>Trabajo Dependiente</i>	OCDE	OCDE	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Pensiones</i>	Se admite tributación en la fuente hasta el 15%. ■ Pensiones o similares pagadas por actividades vinculadas al sector público malasio sólo pueden ser gravados en Malasia, excepto cuando la persona sea nacional y residente de Chile.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente. ■ Las pensiones alimenticias tributan sólo en la residencia únicamente si son deducibles por el pagador.	Tributación en el Estado de residencia también para pensiones gubernamentales. ■ Alimentos y manutenciones generales tributan sólo en la residencia. Las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.
<i>Estudiantes</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	No regula.	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente, excepto para EP. ■ No regula patrimonio constituido por buques o aeronaves.	No regula.	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena con tratamientos diferenciales a los dividendos por un plazo primario de 10 años (renovable mediante acuerdo). Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Malasia: imputación con deducción limitada y tratamientos diferenciales a los dividendos.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En México: imputación con deducción limitada y tratamientos diferenciales a los dividendos.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Brasil: imputación con deducción limitada (de acuerdo a la legislación brasileña). ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Nueva Zelandia: imputación integra (de acuerdo a la legislación interna).

CHILE	Malasia	México	Brasil	Nueva Zelandia
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ Se plantea la implementación de acuerdos en función de cada legislación interna.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general.	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 4to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.

Chile / Cuadro CH5

CHILE	Perú	Polonia	Portugal	Reino Unido
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	OCDE	OCDE	OCDE	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	OCDE	Lista taxativa de gastos no deducibles del EP a la casa matriz.	OCDE	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 10% y 15%.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ En el límite del 5% se requiere sólo el 20% del capital.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 10% y 15%.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ En el límite del 5% se requiere sólo el 20% del capital.

CHILE	Perú	Polonia	Portugal	Reino Unido
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 5% en la fuente para intereses derivados de bonos o valores transados en bolsa, 10% por intereses derivados de préstamos de bancos y cías de seguros y por venta a crédito de maquinaria o equipos y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cías de seguros, bonos o valores transados en bolsa, venta a crédito de maquinaria o equipos y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados con límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 15% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 10% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 10% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente para ganancias por enajenaciones de bienes inmuebles.	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.	Tributación en la fuente si se cumple: enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el perceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario; demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 16%. ■ Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo.	Tributación en la fuente si se cumple: enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el perceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario; demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 16%. ■ Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% en la fuente (excepto cuando se trata de EP). ■ Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	No regula.

CHILE	Perú	Polonia	Portugal	Reino Unido
<i>Trabajo Dependiente</i>	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	OCDE	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Pensiones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente. ■ Incluye las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.	Pensiones alimenticias no deducibles en el Estado de la fuente, estarán exentas en ambos Estados. ■ Tratamiento especial para las contribuciones previsionales por parte de personas físicas.	Tributación en el Estado de residencia también para pensiones gubernamentales. ■ Alimentos y manutenciones generales tributan sólo en la residencia. Las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.	Pensiones: tributación exclusiva en la fuente. Pensiones alimenticias están exentas en ambos Estados, pero si son deducibles en la fuente, no pueden gravarse en el Estado de residencia del perceptor. ■ Tratamiento especial para las contribuciones previsionales por parte de personas físicas.
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.
<i>Estudiantes</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	OCDE	OCDE	No regula.	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Perú: imputación con deducción limitada. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Polonia: imputación con deducción limitada. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Portugal: imputación con deducción limitada y tratamientos diferenciales a los dividendos. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Reino Unido: imputación íntegra (de acuerdo a la legislación interna) y tratamientos diferenciales a los dividendos.
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.

CHILE	Perú	Polonia	Portugal	Reino Unido
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	En Chile: 1 de enero del año siguiente de entrada en vigor. En Reino Unido: 1 y 6 de abril del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.

Chile / Cuadro CH6

CHILE	Rusia	Suecia	Suiza	Tailandia
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	Solo contempla el lugar donde se haya constituido y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras (excepto reaseguros).
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	OCDE	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	OCDE	OCDE
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.	Tributación compartida con limitación en la fuente del 50% del impuesto exigible. ■ No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE	OCDE	Plazo máximo de 5 años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u	OCDE

CHILE	Rusia	Suecia	Suiza	Tailandia
			omisión culposa).	
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 5% y 10%.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite 5% para participación mínima 20% del capital y 10% para demás casos.	Límite único en la fuente: 15%.	Límite único en la fuente: 10%.
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros, bonos o valores transados en bolsa, venta a crédito de maquinaria o equipos y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 5% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 10% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 10% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 5% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 10% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 10% para regalías brutas por derechos de equipos industriales, comerciales y científicos; 15% en demás regalías. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.	Tributación en la fuente si se cumple: enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el perceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario y el perceptor es una persona física residente (hasta 10 años luego de cambiar de residencia); demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 16%. ■ Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo.	Tributación en la fuente si se cumple: enajenación de acciones derivadas de 50% de bienes inmuebles y cuando el perceptor ha poseído dentro de los últimos 12 meses al menos el 20% del capital societario; demás enajenaciones de acciones, gravadas hasta 17%. ■ Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo.	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.

CHILE	Rusia	Suecia	Suiza	Tailandia
<i>Trabajo Dependiente</i>	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	OCDE	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.
<i>Pensiones</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente. ■ Alimentos y manutenciones generales tributan sólo en la residencia. Las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Alimentos y manutenciones generales tributan sólo en la residencia. Las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.	Permite tributación en ambos Estados. ■ Límite 15% en la fuente.	OCDE
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.
<i>Estudiantes</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.	No regula.	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	OCDE	OCDE	OCDE	No regula.
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Rusia: imputación con deducción limitada.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Suecia: imputación íntegra en general para rentas (de acuerdo a la legislación interna) con exención para dividendos pagados de sociedad a sociedad. Imputación con deducción limitada para patrimonio. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Suiza: el criterio general es exención progresiva con excepciones: a) ganancias de capital, exentas sólo si tributan en Chile, b) intereses y regalías, imputación con deducción limitada, c) dividendos, Tax Sparing al 15%, d) pensiones, imputación con	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena y tratamientos diferenciales a los dividendos por un plazo primario de 10 años (renovable mediante acuerdo). Habilita exención progresiva por rentas exentas. En Tailandia: imputación con deducción limitada.

CHILE	Rusia	Suecia	Suiza	Tailandia
			deducción limitada.	
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio. ■ Habilita mayor obligación de suministrar info en caso de fraude.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE	OCDE	OCDE	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general.	Definición general.	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.

Tratados suscritos por Paraguay

Paraguay / Cuadro PY1

PARAGUAY	Chile
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 meses ■ Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 183 días en un período cualquiera de 12 meses. ■ Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas. ■ Consideración especial para empresas aseguradoras con límites de gravamen sobre primas en la fuente: 3% para reaseguros y 20% para otras pólizas.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	OCDE
<i>Beneficios Empresariales</i>	OCDE
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	OCDE
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite único en la fuente: 10%.
<i>Intereses</i>	Límite 10% en la fuente para intereses pagados a bancos o cias de seguros y 15% para demás casos. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Permite tributación en ambos Estados con límite 15% en la fuente. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un período cualquiera de 12 meses.
<i>Trabajo Dependiente</i>	Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE
<i>Pensiones</i>	Se admite tributación en la fuente hasta el 15%. ■ Las pensiones alimenticias tributan sólo en la residencia únicamente si son deducibles por el pagador.

PARAGUAY	Chile
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.
<i>Estudiantes</i>	OCDE
<i>Otras Rentas</i>	Tributación compartida. ■ No establece excepciones.
<i>Imposición al Patrimonio</i>	OCDE
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Chile: imputación, de acuerdo a la legislación chilena. En Paraguay: imputación, de acuerdo a la legislación paraguaya. ■ Habilita exención progresiva por rentas exentas.
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.

Tratados suscritos por Uruguay

Uruguay / Cuadro UY1

URUGUAY	Alemania	Hungría
<i>Personas Comprendidas</i>	OCDE	OCDE
<i>Impuestos Comprendidos</i>	No establece comunicación entre autoridades para informar cambios tributarios en cada jurisdicción.	OCDE
<i>Definiciones Generales</i>	No recoge la definición de Empresa.	No recoge la definición de Empresa.
<i>Definiciones Residencia</i>	No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado. ■ No incluye la legislación de entidades locales. ■ Personas físicas: no considera la nacionalidad como elemento para establecer la residencia.	No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.
<i>Definición Establecimiento Permanente</i>	Incluye la administración junto a la dirección.	Considera EP el lugar fijo de negocios y de producción.
<i>Rendimientos Inmobiliarios</i>	Tributación exclusiva en el Estado de la fuente. ■ Establece el alcance de la definición de Bienes Inmuebles según la legislación de cada Estado.	Establece el alcance de la definición de Bienes Inmuebles según la legislación de cada Estado.
<i>Beneficios Empresariales</i>	No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	OCDE
<i>Navegación aérea y marítima</i>	No regula el transporte interior.	No regula el transporte interior.
<i>Empresas Asociadas</i>	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.
<i>Dividendos</i>	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite único en la fuente: 15% sobre dividendos brutos.	No se excluyen las sociedades de personas. ■ Límite único en la fuente: 15% sobre dividendos brutos.
<i>Intereses</i>	Límite 15% en la fuente. ■ Exención en la fuente si se cumple el deudor es el Estado y el acreedor es el otro Estado. ■ Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	Límite 15% en la fuente. ■ Exención en la fuente si se cumple el deudor es el Estado y el acreedor es el otro Estado. ■ No excluye las penalizaciones por mora en el pago.
<i>Cánones</i>	Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría. ■ Permite tributación en ambos Estados con límites en la fuente: 15% para regalías brutas y 10% para remuneraciones brutas por servicios técnicos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría. ■ Permite tributación en ambos Estados con límites en la fuente: 15% para regalías brutas y 10% para remuneraciones brutas por servicios técnicos. ■ Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.
<i>Ganancias de Capital</i>	Tributación compartida para ganancias por enajenación de participaciones de capital.	OCDE
<i>Servicios Personales Independientes</i>	Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 días en un año civil.	OCDE

URUGUAY	Alemania	Hungría
<i>Trabajo Dependiente</i>	OCDE	OCDE
<i>Participaciones de Consejeros</i>	OCDE	OCDE
<i>Artistas y Deportistas</i>	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por uno ó ambos Estados ó consecuencia de convenios culturales bilaterales: tributación sólo en la residencia.
<i>Pensiones</i>	OCDE	OCDE
<i>Retribuciones Públicas</i>	No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	OCDE
<i>Estudiantes</i>	Profesores: exención por 2 años si la remuneración proviene del exterior. Estudiantes e investigadores: exención sin plazos con requisitos de origen de los pagos y montos máximos.	Profesores: exención sin plazos siempre que se desarrollen actividades en institución legal sin fines de lucro.
<i>Otras Rentas</i>	OCDE	OCDE
<i>Imposición al Patrimonio</i>	OCDE	OCDE
<i>Métodos para evitar DI</i>	En Uruguay y Alemania: el criterio general es imputación con deducción limitada y establece exención progresiva para rentas de bienes inmuebles, beneficios de empresas, dividendos (con requisitos) y remuneraciones de dependientes privadas y públicas. ■ Alemania establece Matching Credit para intereses (eleva a 20%) y para regalías y remuneraciones por asistencia técnica (eleva a 20%).	En Uruguay y Hungría: el criterio general es exención progresiva y establece imputación con deducción limitada para rentas por dividendos, intereses, regalías y asistencia técnica.
<i>No Discriminación</i>	No recoge cláusula sobre apátridas.	No recoge cláusula sobre apátridas.
<i>Procedimiento Amistoso</i>	No establece plazos perentorios. ■ No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	Incluye expresamente los plazos del derecho interno para PA.
<i>Intercambio de Información</i>	No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio. ■ No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.
<i>Personal embajadas y consulados</i>	OCDE pero no alcanza a miembros de misiones de 3ros países.	OCDE
<i>Extensión Territorial</i>	Incluye también al Land Berlín.	Definición general.
<i>Entrada en vigencia</i>	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.
<i>Denuncia y efectos</i>	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.

ANEXO 3: RESUMEN DE PRINCIPALES DIFERENCIAS

El anexo consiste en un compendio estadístico de las principales diferencias encontradas en el articulado de los tratados analizados, respecto al Modelo OCDE.

DIFERENCIAS	Q	%
TRATADOS ANALIZADOS	73	100
Personas Comprendidas		
Se refiere al domicilio (no a la residencia).	4	5%
No regula.	3	4%
Impuestos Comprendidos		
No define los conceptos IR e IP.	28	38%
Solo comprende IR.	23	32%
No incluye impuestos exigidos por entidades locales.	21	29%
La comunicación de variaciones se establece al final de cada año.	16	22%
No establece comunicación entre autoridades para informar cambios tributarios en cada jurisdicción.	3	4%
Definiciones generales		
No recoge la definición de empresa.	72	99%
No define la actividad empresarial ó profesional y negocio.	25	34%
Define alguno de los siguientes términos países, EC y otro EC e impuesto.	25	34%
No define nacional.	6	8%
Definiciones de Residencia		
No excluye a personas sujetas a imposición tan solo por las rentas obtenidas en el Estado.	25	34%
No incluye la legislación de entidades locales.	24	33%
Solo contempla el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	15	21%
Solo contempla la nacionalidad y el acuerdo entre los países para determinar la residencia de Personas Jurídicas.	14	19%
Definiciones Establecimiento Permanente		
Obras de construcción, instalación y montaje son EP si su duración excede los 6 (ó 9) meses.	69	95%
Se considera EP la prestación de servicios (inclusive consultoría) por un período/s de 6 (ó 1) meses (ó 183 días) en un período cualquiera de 12 meses.	36	49%
Consideración especial para empresas aseguradoras (incluye ó exceptúa reaseguros).	30	41%
No se considera una persona EP si se dedica a la compra de bs para la empresa.	15	21%
Habilita el cómputo conjunto de plazos entre empresas asociadas.	15	21%
Excluye las siguientes actividades siempre que sean auxiliares: publicidad, el suministro de información, desde la investigación científica o actividades similares.	14	19%
Actividades conectadas a la exploración de recursos naturales con duración mayor a 6 (ó 3) meses son consideradas EP.	9	12%
Rendimientos Inmobiliarios		

DIFERENCIAS	Q	%
TRATADOS ANALIZADOS	73	100
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	10	14%
Vincula los inmuebles (rentas inmobiliarias) a las personas con derecho a disfrute de los mismos.	3	4%
Beneficios Empresariales		
No incluye el cálculo de beneficios por reparto del beneficio total entre sus diversas partes.	36	49%
No establece el mismo método de imputación para el cálculo de beneficios en cada año.	24	33%
Beneficios de seguros y reaseguros de bienes ó personas, se gravan en el Estado donde se encuentren los bienes ó personas cubiertas (con limitaciones).	13	18%
Alcanza a las rentas de actividades similares ó idénticas a las realizadas por el EP.	9	12%
Lista taxativa de gastos no deducibles del EP a la casa matriz.	5	7%
Navegación aérea y marítima		
No regula el transporte interior.	67	92%
No regula la sede de dirección efectiva a bordo del buque.	13	18%
No incluye los pool, empresas mixtas ó agencias de explotación internacional.	6	8%
Habilita la tributación en el Estado donde se desarrolle el transporte interior.	4	5%
Empresas Asociadas		
No contempla ajustes entre Estados por beneficios de asociadas gravados doblemente.	33	45%
Plazo máximo de 5 (ó 6) años para presentar los ajustes en la determinación de renta de empresas asociadas (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	8	11%
No regula.	2	3%
Dividendos		
No se excluyen las sociedades de personas.	47	64%
Los EP de EC en Brasil puede ser sometido a imposición en la fuente, esta no puede exceder X del monto bruto de los ingresos, luego del pago de IR.	16	22%
Límite único en la fuente.	17	23%
No contiene literal sobre beneficios no distribuidos.	7	10%
Permite gravar las ganancias del EP con un impuesto adicional máximo de X sobre el neto de otros impuestos atribuibles.	7	10%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (con ó sin límite).	3	4%
Intereses		
No excluye las penalizaciones por mora en el pago.	51	70%
Incluye en la definición las rentas consideradas intereses por la legislación de procedencia.	34	47%
No se aplicará el límite a los intereses de un EC, pagados a un EP de una empresa del otro EC situada en un tercer Estado.	23	32%

DIFERENCIAS	Q	%
TRATADOS ANALIZADOS	73	100
Tributación exclusiva en la fuente para intereses de Deuda Pública por bonos u obligaciones negociables.	13	18%
Límite X a intereses por financiamiento de equipos con limitación o no de quien lo otorga.	8	11%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente con límite X.	3	4%
Casos de exenciones en la fuente:		
Deudor y acreedor son los 2 Estados respectivamente.	43	59%
Intereses por financiamiento de maquinarias y equipos industriales ó equipos comerciales y científicos (excepto entre empresas asociadas).	11	15%
Otras excepciones a la fuente:		
Tributación exclusiva en la residencia en caso de intereses por préstamos asegurados por entidades locales.	4	5%
Elementos para diferencias entre tasas:		
Intereses pagados a bancos ó compañías de seguros.	14	19%
Venta a crédito de maquinaria ó equipos.	7	10%
Bonos ó valores transados en la bolsa.	6	8%
Cánones		
Define cuando un canon se considera procedente de un Estado contratante.	70	96%
Permite tributación en ambos Estados (con limitaciones).	69	95%
Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	37	51%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (sin ninguna regulación sobre EP).	3	4%
Casos de limitaciones en la fuente:		
Regalías de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.	24	33%
Límites a regalías no mencionadas.	22	30%
Regalías de derecho de autor sobre obras artísticas y otras.	20	27%
Regalías de uso de noticias.	10	14%
Ganancias de Capital		
Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.	32	44%
Tributación exclusiva en la fuente para enajenaciones de EP ó bienes inmuebles.	6	8%
Tributación compartida en ganancias de enajenación de títulos o derechos de capital.	18	25%
Ganancias de un fondo de pensiones tributan donde reside el fondo.	8	11%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (con excepciones).	6	8%
No establece apartado residual.	6	8%
No regula las ganancias por enajenación de muebles del EP.	5	7%

DIFERENCIAS	Q	%
TRATADOS ANALIZADOS	73	100
En resto de ganancias: derecho del Estado de residencia a gravar en caso de período menor a 2 (ó 5) años previo a enajenaciones.	2	3%
Condiciones para Tributación exclusiva en la fuente:		
El enajenante ha poseído en cualquier momento dentro de los 12 meses al menos 20% del capital y las ganancias provienen principalmente de inmuebles.	11	15%
Servicios Personales Independientes		
Permite tributación en la fuente si permanece un período/s mayor a 183 (90 ó 200) días en un período cualquiera de 12 meses (ó 1 año calendario).	25	34%
Habilita tributar en la fuente si la remuneración proviene de un EP o una sociedad de ese Estado.	22	30%
Permite tributación en ambos Estados con Límite 10% (ó 5%) en la fuente (excepto cuando se trata de EP).	9	12%
No regula.	6	8%
Incluye asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría.	3	4%
Trabajo Dependiente		
Remuneraciones a bordo de buque o aeronave de tráfico internacional tributan solo en el Estado de residencia.	17	23%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente (con excepciones)	7	10%
Tributación compartida para ganancias no reguladas en el artículo.	2	3%
Participaciones de Consejeros		
Tributación exclusiva en la fuente.	4	5%
Artistas y Deportistas		
OCDE con excepción de artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	14	19%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente, excepto artistas o deportistas financiados por el Estado de Residencia: tributación sólo en la residencia.	4	5%
Pensiones		
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	13	18%
Permite tributación en ambos Estados.	19	26%
Incluye las pensiones alimenticias: si no son deducibles por el pagador, no serán gravadas en la residencia del perceptor.	16	22%
Prestaciones de seguridad social: sólo gravables en la fuente.	15	21%
Alimentos y mantenciones generales tributan sólo en la residencia.	9	12%
Las pensiones y/o anualidades que no exceden X monto solo tributan en residencia del perceptor. El exceso sobre el monto puede someterse a imposición en ambos EC.	8	11%
Permite tributación en Estado de la fuente hasta X.	8	11%
Retribuciones Públicas		

DIFERENCIAS	Q	%
TRATADOS ANALIZADOS	73	100
No se establece tratamiento para las pensiones públicas.	33	45%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	9	12%
Pensiones provenientes de un sistema de previsión social tributan sólo en la fuente.	11	15%
Estudiantes y Profesores		
Están exentos beneficiarios de becas, subvenciones, premios o miembros de un programa de cooperación técnica.	9	12%
Las remuneración que recibe por un empleo en el EC en que sigue sus estudios, están exentas siempre que esta actividad no pase de los X años o el monto anual no sea superior a los X cantidad.	8	11%
Las remuneraciones por trabajos realizados en el EC que se visita, estará exento por un máximo de X años.	7	10%
Estudiantes: OCDE y establece no discriminaciones respecto a exenciones y bonificaciones.	7	10%
Exención de impuestos hasta por 183 días (mayor plazo ó sin plazo) de estadía para estudiantes que desarrollen actividades comerciales o industriales y reciban remuneración para su mantenimiento.	6	8%
Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máximo de X años en ese Estado por esa actividad siempre que el pago de dicha compensación provenga de fuera del mismo.	11	15%
Profesores: exentos en la fuente por período de 2 años, salvo cuando exista sólo beneficio personal (con restricciones de actividades).	9	12%
Para profesores e investigadores debe existir invitación del otro Estado estarán exentos por un máximo de X años en ese Estado por esa actividad.	5	7%
Otras Rentas		
Tributación compartida.	56	77%
No establece excepciones para el EP.	21	29%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	2	3%
Imposición al Patrimonio		
No regula.	34	47%
Tributación compartida para patrimonios no regulados en el artículo.	7	10%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente.	3	4%
Tributación exclusiva en el Estado de la fuente para inmuebles y patrimonio del EP.	5	7%
No establece apartado residual.	3	4%
Métodos para evitar DI		
Imputación con deducción limitada.		
Imputación, de acuerdo a la legislación interna del Estado.		
Exención progresiva.		
Matching Credit.		

DIFERENCIAS	Q	%
TRATADOS ANALIZADOS	73	100
Tax Sparing (en ocasiones por período de 10 años y renovable de común acuerdo).		
No regula.		
Tratamientos especiales:		
Dividendos.		
Regalías.		
Intereses.		
Patrimonio.		
No Discriminación		
No recoge cláusula sobre apátridas.	65	89%
No regula deducciones.	17	23%
Solo se aplica a los impuestos comprendidos en el convenio.	14	19%
Define el término nacional.	6	8%
Procedimiento Amistoso		
No se excluyen los plazos del derecho interno para PA.	58	79%
No establece plazos perentorios.	34	47%
Plazo perentorio de 2 ó más años.	7	10%
Plazo máximo de 6 (ó 5) años para presentar ajustes en la determinación de rentas que tributaron en el otro Estado (salvo fraude, negligencia u omisión culposa).	4	5%
Intercambio de Información		
No recoge la exclusión de limitación a impuestos regulados en el convenio.	45	62%
No recoge la exclusión de la limitación a residentes e impuestos regulados en el convenio.	24	33%
No habilita la posibilidad de revelar info en audiencia pública ó sentencia judicial.	27	37%
Personal embajadas y consulados		
Tributan sólo en el Estado para el cual cumplen funciones.	2	3%
Extensión Territorial		
Definición general.	33	45%
Definición general (no afectación al Estatuto de Inversión Extranjera de la legislación chilena).	12	16%
Entrada en vigencia		
1 de enero del año siguiente de entrada en vigor.	67	92%
Se prevé la opción de realizar modificaciones al finalizar el 2do año.	1	1%
Denuncia y efectos		
Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 6to año.	34	47%

DIFERENCIAS	Q	%
TRATADOS ANALIZADOS	73	100
Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año.	17	23%
Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 3er año.	16	22%
Plazo para presentación de denuncia: antes del 1 de julio de cada año, a partir del 7mo año.	5	7%

ANEXO 4: ENTREVISTAS A ESPECIALISTAS TRIBUTARIOS

El anexo contiene las transcripciones de las entrevistas realizadas a los especialistas tributarios: Cr. Gonzalo Aguiar (MEF) y Dr. Alberto Varela (Estudio Ferrere Abogados).

Cr. Gonzalo Aguiar

El Cr. Gonzalo Aguiar es Coordinador de Tributación Interna de la oficina de Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas.

Posee un Postgrado en política fiscal.

Es Grado 3 en la cátedra de Legislación y técnica tributaria de la UDELAR, tiene dos cátedras en la UCUDAL, es profesor de postgrado en impuestos en la UCUDAL y dicta clases en la UPAE.

¿Cómo evaluaría usted la experiencia del Uruguay respecto al tratamiento de la doble tributación internacional?

El Uruguay tiene normas positivas que se conocen para evitar la doble imposición, pero básicamente en los últimos años (2002-2003) comenzó a haber más conciencia sobre los tratados. En aquel momento se veía venir un cambio en el sistema tributario y hasta que ese cambio no estuviese asentado no se podía avanzar. Tuvimos en el 2003 con España un par de rondas que quedaron en la nada por esa razón.

En diciembre están yendo a España y Portugal para comenzar rondas, ya que son los próximos objetivos de Uruguay. También con la India y México que ya están prácticamente definidos. El caso de Chile está más lejano.

¿Cómo se para el Uruguay al momento de negociar estos tratados, teniendo en cuenta que el criterio que asume Uruguay es el de la fuente?

Esto dificulta ya que los demás países plantean dificultades al negociar con Uruguay por el criterio de la fuente, ya que ellos resignan potestad y Uruguay no.

Me olvide de decir Alemania que esta culminado, es un tratado nuevo, y ya se terminaron las conversaciones. Sólo falta que se firme.

¿Tiene cambios importantes? Porque al compararlo con Hungría nos pareció que el de Alemania contemplaba más los intereses de Uruguay.

El tratado con Alemania fue negociado en un momento especial del Uruguay y se obtuvieron unas concesiones que es impensable que se mantengan. No por el hecho de que Uruguay le resulte oneroso a Alemania, sino porque cuando los países van a negociar, también atienden a los tratados que ha negociado el otro, entonces se intenta dar las misma concesiones (no discriminación) que se han alcanzado previamente.

Entonces hay cosas que Alemania concedió a Uruguay en el primer tratado que evidentemente si Alemania las extendiera al mundo, por ejemplo al resto de los países europeos, implicarían un costo descomunal.

¿Hablamos de regalías, asistencia técnica, matching credit, etc?

Por ejemplo, las jubilaciones es algo que le pega muy fuerte a Alemania. Porque si hay alemanes residentes en otro país, considerando la masa de jubilaciones pagas por Alemania a estas personas, cuánto impactaría que esa masa fuera sujeta a imposición en otro país? Entonces ceder este tipo de renta para ser tributada en otro país es algo que no nos entra en la cabeza, estos países manejan cifras descomunales, no es que les pegue mucho que un alemán venga al Uruguay.

Cuando se mira las negociaciones entre dos países, no solo se esta negociando con ese país, sino que se está negociando con todos los países que negocia el otro, porque se están dando pautas o concesiones y cuando se da una concesión se sabe que, con el siguiente país que vaya a negociar, esa misma concesión va a ser exigida.

De todas formas, considerando lo que Alemania comenzó pidiendo, creo que resultó un tratado bueno, ya que debemos olvidarnos del anterior tratado, porque ya nadie va a darnos esas concesiones.

De todas formas, el tratado con Alemania comenzó a funcionar hace menos de 20 años.

Hay un plazo, por supuesto que si los países grandes quieren desconocer un tratado lo desconoce por la vía de los hechos, pero hay un periodo que se puede renegociar el tratado. Cuando se renegocia un tratado, lo que hay es un país que dice bueno o lo renegociamos o lo dejamos sin efecto, bueno ahí te sentas a renegociar, si fuera por nosotros dejamos ese tratado eternamente vivo.

Con respecto a Uruguay, ¿cómo evalúa usted la incorporación de cláusulas de Matching Credit y Tax sparing que a nuestro entender alivian las asimetrías entre los Estados?

No tengo ninguna preferencia, creo que Uruguay tiene que tratar de lograr las mejores tasas de tributación se hace muy difícil negociar con el principio de la fuente.

¿Considera que la reforma del 2006 fue un avance o fue neutral con respecto a la negociación de nuevos acuerdos?

No le veo cambios. Lo que más pesa a los extranjeros es el principio de la fuente, alguno aunque no te lo diga resigna a cobrar cuando un uruguayo va allá. Por ejemplo los intereses, entonces se resigna y se topea en un 10%. Entonces ellos están resignando y yo no resigno nada en la contraparte.

Entonces eso es la base, lo cual no quiere decir que a Uruguay le convenga, yo creo que Uruguay debe mantener el principio de la fuente territorial de la renta a como de lugar y por todo el tiempo que le sea posible, por su condición de un país tomador de capitales y básicamente para diferenciarse de la región.

Argentina va a hacer una denuncia por el tema de los paraísos fiscales. Las SAFIS son un tema menor, en el que además se puso mucho énfasis, pero son varios los países que contienen estos mecanismos, Inglaterra, Isla de Malta, EEUU. Es un tema absolutamente menor que ha sido el buque insignia. También se han referido a las Zonas Francas, pero Argentina tiene ZA y Brasil también.

Te van a pegar con lo del supuesto paraíso fiscal, lo que pasa que al tener el principio de la fuente territorial te habilita a tener una entidad Uruguaya cualquiera (no tiene por que ser SAFI ó ZF) trabajando en el exterior con una renta que no tributa.

Se habla de paraíso fiscal como si fuera una mala palabra, pero no hay duda que tenemos regímenes preferenciales.

En referencia al manejo de la información en el Uruguay, con respecto al secreto tributario y al secreto bancario, ¿cómo repercuten estos temas en las negociaciones del Uruguay?

Mas o menos, lo que sucede es que un tratado cuando se interna es ley, entonces es una ley que prevalece, por ejemplo sobre una norma anterior como puede ser un establecimiento de secreto bancario. Puede ser que alguien ponga énfasis en eso más que en otros temas, depende del país con que se esté negociando.

¿Cómo repercute en los tratados que se está negociando?

Algunos en hecho más hincapié que otros, pero no por norma sino interesándose por cómo es que opera. Hay países que se contentan con tener el mismo acceso que puede tener nuestra administración tributaria en los mismos casos, puede haber países que requieran un poquito más. De hecho el secreto tributario se ha visto flexibilizado en el último año.

¿En qué situación concreta se encuentran las negociaciones de tratados?

España se está empezando de cero.

México está muy cercano, la India me parece que también pero un poco menos.

España se empieza con la primera ronda de negociación en diciembre y en Portugal en una ronda preliminar (también en diciembre).

Con respecto a Chile, si bien hubo un par de rondas, podría salir, podría acordarse. Está negociado pero aún hay detalles.

El tratado con Alemania ya está 100% renegociado y ya ha salido de la órbita de Asesoría Tributaria.

¿Cuáles son los objetivos principales que busca el Uruguay en la firma de tratados?

Son complementos de tratados de inversión y de comercio, se están dando reglas claras a las empresas del exterior para que vengan, operen y se instalen en el país. Esto es básico para las empresas grandes, y así tienen las reglas y saben cómo les va a cobrar Uruguay y como le va a cobrar y reconocer su país, para no terminar pagando dos veces. Es un tema de certezas.

Si miramos los países con lo que se están desarrollando conversaciones, muchos de ellos planean tener inversiones fuertes en el corto plazo.

En ese sentido, ¿qué hay de Botnia y Finlandia?

Botnia tiene un tratamiento distinto ya que es una ZF, es un tratamiento especial pero por otra vía.

Pero creo que la vía de los tratados es mejor ya que se brinda un tratamiento especial pero no para una empresa, sino que para todas las empresas residentes de un país.

Igual en lo que si fija una empresa es en la viabilidad, el personal, la mano de obra capacitada y recién después se mira la parte tributaria.

Además Uruguay puede ser plataforma para la región.

En referencia al tratamiento de la asistencia técnica, nos pareció interesante para el Uruguay con respecto a la industria de Software. ¿Se le da algún tratamiento especial a este tema?

Sí, el tema del SW siempre es objeto de conversación especial, pero no de tratamiento especial. Las dos opciones son incluir el SW en el artículo de las regalías ó en el de beneficios empresariales.

Lo que se hace es seguir el tratamiento del Modelo de la OCDE que ha tenido cambios al respecto, pero no concesiones.

Es un tema complejísimo, pero no tiene tratamiento muy distinto al que se intenta dar en Uruguay. Se intenta diferenciar lo que es la producción en serie de lo que son los trabajos a medida, no hay mucho que inventar, te movés para un lado o para el otro, pero hay negociaciones en las cuales ese tema pesa mucho porque URUGUAY es exportador de SW, y esta la particularidad de que tenemos un tratamiento tributario interno muy distinto ya que está exonerado de renta por lo menos hasta fin del año que viene cualquier tipo de SW. Esto último a algunos países les llama la atención y es un tema más de discusión.

Para concluir, con respecto a la posición que puede asumir un país externo en referencia a las exoneraciones sobre el impuesto a la renta en el Uruguay (por ejemplo, las ZF), ¿el Uruguay toma alguna posición en particular en este sentido para que el beneficio otorgado y el sacrificio recaudatorio del Estado sean considerados en el exterior?

No, así son las reglas. Esto se define a través de los métodos que en definitiva termines acordando. Uruguay puede tratar que se considere toda la exoneración pura, pero en general no te lo van a reconocer y van a ir a reconocerte tan solo el impuesto pagado acá, por lo tanto, si no te cobro acá te lo van a cobrar allá.

El tratado con Alemania es importantísimo porque te metes con el país más fuerte de la Unión Europea y se está firmando un convenio que no es menor, porque cuando vas a negociar con los españoles tenemos un tratado por detrás.

Y después tenemos el tratado con México, que es fabuloso porque México es miembro de la OCDE hace más de 30 años y es un miembro muy importante, miembro pleno. México tiene mucha más experiencia que cualquier otro país de Latinoamérica, son muy exigentes en sus tratados y creo que hemos logrado cosas muy buenas.

Teniendo Uruguay esos dos tratados firmados, es muy difícil que alguien venga a imponer o decir que es un paraíso o que tiene tratamientos preferenciales.

Para el de Alemania solo falta la firma y su interiorización como ley y al de México le falta poco. Creo que sería muy importante tener estos dos tratados, ya que así tenemos acceso a cualquier país de interés y es como un blindaje porque no se trata de dos países cualquiera. Son países muy significativos desde este punto de vista.

Dr. Alberto Varela

El Dr. Alberto Varela es socio del estudio de abogados Ferrere.

Se desempeñó como docente Adscripto de Derecho Tributario en la UDELAR (1989-1998) y como Profesor de Derecho Tributario en la Universidad ORT (1999-2000).

Fue Abogado de la DGI en el período de 1986 a 1993, e integró la Comisión de Consultas de la DGI entre 1988 y 1993.

¿Cómo evaluaría usted la experiencia del Uruguay respecto al tratamiento de la doble tributación internacional?

Uruguay no tiene grandes problemas de doble tributación porque tradicionalmente se ha afiliado al criterio de la fuente, adopta la posición que tienen que adoptar los países importadores de inversión por ello es que no adopta el principio de domicilio ni de la residencia, grava solo la renta de fuente uruguaya. Cada vez más este principio de la fuente está teniendo brechas, está teniendo excepciones. Los casos en el IRAE donde se grava renta extranjera son cada vez mayores, para esos casos serían necesarios los tratados de doble tributación para evitar gravar dos veces la inversión. Pero realmente Uruguay no tiene grandes problemas de doble tributación por ello tiene solamente dos tratados (Alemania y Hungría), no es este un obstáculo para el desarrollo. A mí me parece que sería más inteligente que Uruguay acatara firmemente el principio de la fuente y no grave la renta de fuente extranjera, esta sería la mejor forma de volverse apetecible para recibir inversión extranjera. Cada vez más, las excepciones al principio de la fuente son mayores, yo creo que eso no es bueno.

¿Usted se refiere a la reforma tributaria del año 2006?

Así es, creo que los ejemplos ahora son mayores. Considero que sumar excepciones al principio de la fuente es malo. Para mí Uruguay tendría que tener muy pocas excepciones al principio de la fuente.

¿Cuales considera usted que son los temas críticos en que Uruguay debería asumir posición en las negociaciones previas de futuros convenios?

Estos países (desarrollados) siguen la inversión considerando a la matriz, por lo que trataran de gravar las rentas de la subsidiaria, por lo tanto tienen que imponer un grado de tributación que les valga la pena irse (nunca van a renunciar a la renta mundial). Si el grado de renta que le cobren hace que no sea económicamente viable venir a arriesgarse a desembarcar en estos países, las empresas no lo van a hacer. Este es un problema interno de estos países, donde ellos deben manejar un equilibrio, van a gravar los tentáculos de sus pulpos, pero de forma tal que valga la pena expandirse. Es un tema absolutamente económico. Existen diferentes mecanismos para incentivar la migración de las inversiones.

¿Cómo evalúa usted la incorporación de cláusulas de Matching Credit y Tax sparing como mecanismos para contrarrestar las asimetrías entre países desarrollados y países como Uruguay?

No lo sé, pero supongo que deben de andar bien porque no dejamos de ver que en los países globalizados y demás, las inversiones desembarcan, y ya sea mediante esos mecanismos ó con créditos como tax credit, logran que el mundo entero sea el lugar donde expandirse, tratan de tener convenios donde se garanticen y respeten las inversiones, que no sean víctimas de expropiaciones, certeza de inversión, pero de todas formas son temas absolutamente económicos.

Estos mecanismos lo que tratan es que no deje de ser apetecible irse, por que se han dado cuenta que las fronteras de sus respectivos países no alcanzan y deben salir a ganar dinero en el exterior. Por lo tanto, el dilema que se les plantea a estos gobiernos es gravarlos pero no tanto como para que se queden.

Sin embargo, la convención con Alemania recoge tratamientos más favorables y complacientes respecto al tratado suscrito con Hungría.

Lo que pasa es que es poco probable que una empresa uruguaya se vaya a instalar en Alemania. Es esperable que una empresa alemana se venga a instalar al Uruguay, así como personas físicas u otros casos.

No debemos olvidar una cosa, sea cual sea el tratado (parece que ahora estaríamos negociando un tratado con Chile), los mismos siempre contienen fórmulas de intercambio de información sobre los contribuyentes. Yo creo que en el caso de Uruguay, por un tema constitucional, por lo que establece la Constitución, por el secreto tributario ó por el derecho a la intimidad que está en juego cuando una persona brinda información al fisco, estos tratados no podrían contener un intercambio masivo de información entre los fiscos. Nosotros (en el estudio) hemos tratado ese tema.

En el caso particular del tratado suscrito con Alemania, el artículo referido al intercambio de información establece específicamente que la información suministrada al fisco alemán no podrá ser distribuida en audiencia ó sentencia pública.

En efecto, ese tratado se demoró unos cuantos meses para firmarse por el tema de intercambio de información, (...) fue durante el gobierno de Sanguinetti.

BIBLIOGRAFÍA

Libros y Documentos:

- VALDÉS COSTA, RAMÓN. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideo, 1982.
- AVI-YONAH, REUVEN S. *Globalización y competencia tributaria: implicaciones para los países en desarrollo*. Revista CEPAL N° 74, Agosto 2001. Santiago de Chile, 2001.
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, TOMÁS. *Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE*. IEF. España, 2004.
- BUSTOS BUIZA, JOSÉ ANTONIO. *Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición*. IEF. España, 2001.
- COMUNIDAD ANDINA. *Decisión N° 40. Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión*. Lima, 1971.
- ALADI. *SEC/Estudio 81. Modelo de Convenio para evitar la Doble Tributación de los Impuestos a la Renta y al Patrimonio entre los países de la ALADI*. Montevideo, 1994.
- LEOPARDI, MARTIN; DE LA FUENTE, SILVANA; GRAZIOLI, FRANCISCO. *Tratados Internacionales para evitar la doble imposición*. CCEE. Montevideo, 2006.
- FOTI; GANEMI; DOMÍNGUEZ. *Doble imposición tributaria internacional*. CCEE. Montevideo, 1999.
- VALDÉS COSTA, RAMÓN. *Territorialidad de la imposición. El modelo latinoamericano en teoría y práctica*. Revista Tributaria N° 58. Montevideo, 1984.
- DE CASTRO MOREIRA, JUNIOR GILBERTO. *Bitributação Internacional e Elementos de Conexão*. São Paulo, 2003.
- GNAZZO, EDISON. *Experiencia Latinoamericana en materia de control de evasión tributaria*. Revista de Economía, Finanzas y Administración. Diciembre 1993, Año XXXIV. Montevideo, 1993.
- VALLEJO CHAMORRO, JOSÉ MARÍA; GUTIERREZ LOUSA, MANUEL. *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. IEF. España, 2002.
- SAN MARTIN, JARAMILLO. *La neutralidad de los métodos para evitar la doble*

imposición internacional en un contexto de libre circulación de capitales. Asociación de Economía Aplicada. Madrid, 2004.

VALDES COSTA, RAMÓN. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá, 2001.

U.N. Doc. A/CONF. 39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331. *Convención sobre el Derecho de los Tratados*. Viena, 1969.

U.N. Doc. ST/SG/2001/L.7. 21 March 2001. *Second interregional training workshop on international taxation and steering Committee meeting of the ad hoc group Of experts on international cooperation In tax matters*. Beijing, 2001.

Internet:

<http://infoleg.mecon.gov.ar/>

<http://biblioteca.afip.gov.ar/>

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/manejador_contenido_seniat/02normativa_legal/2.3convenios/2.3.1convenios_doble_tributacion/

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>

<http://www.goodrichriquelme.com/>

<http://www.ief.es/publicaciones/documentos.asp>

<http://www.ohchr.org/>

INDICE

Introducción	2
Problemas vinculados a la tributación internacional	4
Competencia tributaria internacional.....	4
Evasión internacional	5
Precios de transferencia	5
Principios de Política Tributaria.....	7
Equidad tributaria	7
Eficiencia tributaria y neutralidad	8
Neutralidad en la exportación de capitales.....	8
Neutralidad en la importación de capitales.....	8
Criterios de vinculación tributaria	10
Criterios de atribución de renta	11
Criterio de la fuente	12
Criterio de la residencia.....	14
Doble imposición.....	16
Doble Imposición Jurídica	16
Doble Imposición Económica	17
Situaciones de Doble Imposición	17
Diferentes criterios de atribución de rentas	18
Iguales criterios de atribución.....	18
Consecuencias de la Doble Imposición	19
Métodos para evitar la doble imposición entre los Estados	20
Medidas Unilaterales.....	20
Método de exención	21
Método de imputación	23
Medidas Bilaterales y Multilaterales	25

Modelos de tratados internacionales	27
Jerarquía de las normas	27
Evolución de los modelos	28
Modelos de convenios	31
Modelo del Pacto Andino (Decisión N° 40 del Acuerdo de Cartagena).....	31
Modelo de ALADI	32
Modelo de la OCDE	33
Modelo de la ONU.....	35
Cuadro comparativo de modelos	38
Análisis y Comentarios del Modelo OCDE de Convenio Tributario sobre IR e IP.....	40
Capítulo I - Ámbito de aplicación.....	40
Art. 1) Personas Comprendidas (Subjetivo)	40
Art. 2) Impuestos Comprendidos (Objetivo)	41
Capítulo II – Definiciones	42
Art. 3) Definiciones Generales.....	42
Art. 4) Definición de Residencia	43
Art. 5) Definición de Establecimiento permanente.....	44
Capítulo III – Imposición sobre la Renta	46
Art. 6) Rendimientos Inmobiliarios.....	46
Art. 7) Beneficios empresariales.....	47
Art. 8) Navegación marítima y aérea.....	48
Art. 9) Empresas asociadas	49
Art. 10) Dividendos	50
Art. 11) Intereses.....	51
Art. 12) Cánones	53
Art. 13) Ganancias de capital	55
Art. 14) Profesionales independientes (servicios personales).....	56
Art. 15) Trabajo dependiente (renta derivada de empleo).....	57
Art. 16) Participaciones de consejeros	58
Art. 17) Artistas y deportistas	59
Art. 18) Pensiones.....	60
Art. 19) Funciones públicas	61
Art. 20) Estudiantes	62
Art. 21) Otras rentas.....	63
Capítulo IV	64
Art. 22) Imposición sobre el Patrimonio.....	64
Capítulo V	65
Art. 23) Métodos para evitar la doble imposición (A y B).....	65
Capítulo VI – Disposiciones especiales	67

Art. 24) No discriminación	67
Art. 25) Procedimiento amistoso	67
Art. 26) Intercambio de información	69
Art. 27) Personal de embajadas y consulados	70
Art. 28) Extensión territorial	70
Capítulo VII – Disposiciones finales	71
Art. 29) Entrada en Vigor y fecha de aplicación	71
Art. 30) Denuncia y sus efectos.....	71
La situación de Uruguay frente a la doble tributación	73
Criterio de atribución de Potestad Tributaria	73
Algunos conceptos incorporados recientemente.....	74
Tratamiento de rentas	75
Dividendos.....	76
Intereses.....	77
Regalías y Asistencia Técnica.....	78
Ganancias de capital.....	79
Tratamiento del Patrimonio	80
Conclusiones finales	81
Anexo 1: OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre IR e IP.....	87
Anexo 2: Análisis de diferencias respecto al Modelo OCDE.....	104
Tratados suscritos por Argentina.....	105
Tratados suscritos por Bolivia	128
Tratados suscritos por Brasil	134
Tratados suscritos por Chile.....	173
Tratados suscritos por Paraguay.....	198
Tratados suscritos por Uruguay	200
Anexo 3: Resumen de principales diferencias	202
Anexo 4: Entrevistas a especialistas tributarios	210
Cr. Gonzalo Aguiar.....	211
Dr. Alberto Varela.....	215
Bibliografía	217
Índice	219