

# TRATADOS TRIBUTARIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.\*

¿Conveniencias o sacrificios fiscales para el Paraguay ?

Por

**Rodney Maciel Guerreño\*\***

## SUMARIO

1. Introducción. 2. Los tratados de prevención de doble imposición internacional. 2.1. La doble imposición. 2.1.1. Doble imposición jurídica. 2.1.2. Doble imposición económica. 2.2. La doble imposición jurídica en la esfera internacional. 2.2.1. Medidas para prevenir o atenuarla. 2.2.1.1. Medidas unilaterales. 2.2.1.2. Medidas bilaterales. 2.3. Modelos actuales de tratados más utilizados. 2.3.1. Modelo OCDE. 2.3.2. Modelo ONU. 2.4. El Paraguay: políticas para la suscripción de tratados de prevención de doble imposición internacional. 2.4.1. La Constitución Nacional en materia de tratados para evitar la doble imposición. 2.4.2. Sistema jurisdiccional de vinculación de los contribuyentes paraguayos. Sistema objetivo o Fuente territorial. 2.4.3. Tratado para prevenir la doble imposición internacional suscrito por el Paraguay y la República de Chile. 2.4.4. Beneficios impositivos. 2.4.5. Sacrificios fiscales. 3. Conclusiones. 4. Bibliografía.

### Referencia:

**MACIEL GUERREÑO, Rodney (2007). Tratados Tributarios para evitar la Doble Imposición Internacional: ¿Conveniencias o sacrificios fiscales para el Paraguay?** [En línea]  
Disponible en [www.rmg.com.py](http://www.rmg.com.py) (Fecha de consulta)

\*Monografía presentada al Prof. Dr. Esteban Juan Urresti en el marco del curso intensivo de postgrado “Cuestiones Actuales en Derecho Tributario”, auspiciado por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Argentina. Julio/Agosto de 2007.

\*\*Abogado egresado con Mención de Honor de la Universidad Católica de Asunción (Promoción 2004). Asesor Impositivo egresado del Instituto ODESSUR (Promoción 2004). Postgraduado en Derecho Tributario por la Universidad de Buenos Aires (2007) Profesor de “Legislación Tributaria” y “Derecho Tributario” en la Facultad de Ciencias y Letras la Universidad Católica “Nuestra Señora de la Asunción”, Carrera de Ciencias Contables y de Derecho, Unidad Pedagógica de Pedro Juan Caballero, Paraguay. Socio Director de la firma RMG Abogados.

## 1. Introducción.

El Paraguay, en el año 2006, por ratificación del Congreso Nacional, ha incorporado a su legislación tributaria, el primer *Tratado amplio para prevenir la doble imposición internacional*. El instrumento fue suscripto con la República de Chile un año antes de su aprobación. El hecho de que la República del Paraguay haya adoptado el primer instrumento de tal envergadura, amerita un análisis de los posibles beneficios o sacrificios que el fisco de este país pudiera soportar.

Las sugerencias que realizo en esta obra, responde a criterios doctrinales y modelos de tratados tributarios reconocidos a nivel mundial y utilizados por países europeos y sudamericanos que se encuentran, a raíz de sus legislaciones internas, ante posibles circunstancias en el que un mismo hecho generador puede verse afectado por la sobreimposición de rentas en la relaciones comerciales realizadas con otros países.

Para evidenciar los futuros beneficios o sacrificios fiscales que el Paraguay pudiera tolerar a raíz de la aplicación del tratado, el trabajo tiene como metodología, explicar conceptos fundamentales para que el lector comprenda y concluya qué finalidad, beneficios o sacrificios, persigue la suscripción de tales instrumentos. En este sentido, expongo en forma sencilla el concepto del fenómeno de la doble imposición, el alcance del mismo, sea en la esfera interna de un Estado como, también, en el ámbito internacional. Asimismo, señalo que la doble imposición puede ser vista en su sentido jurídico y económico, con lo cual se podrá apreciar que la garantía de prohibición de la llamada doble imposición contemplada en la Constitución Nacional paraguaya, recae únicamente en su sentido jurídico.

La preocupación que tienen los Estado ante el fenómeno de la doble imposición internacional, la posible solución se canalizaría en la búsqueda de medios idóneos para prevenirla, en particular, cuando el fenómeno abarca a la esfera internacional. Para tal fin, en esta monografía expongo las medidas preventivas del flagelo, las que son conocidas en doctrina como medidas unilaterales o bilaterales. Por otro lado, menciono cuáles son los modelos actuales imperantes de tratados tributarios para prevenir o atenuar la doble imposición internacional. Así, cito dos de ellos, el primero conocido como modelo europeo que lleva la sigla OCDE, (*Organisation for Economic Cooperation and Development*), cuya traducción al español significa Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. El segundo modelo imperante, lleva la sigla ONU, dado que su creación fue impulsada por las Naciones Unidas, pero a diferencia del europeo, se realizó con el propósito de que los países en subdesarrollo se encuentran más beneficiados con dicho modelo.

Avocado al estudio del tema principal de la obra, presento los criterios que el Paraguay debiera de conocer para la suscripción de tratados tributarios de naturaleza internacional. Así, resalto la importancia e implicancia de los principios de vinculación jurisdiccional a ser adoptados al momento de la suscripción de tratados. También desarrollo normas constitucionales paraguayas en la que se observan la posibilidad de la suscripción de tratados, incorporado como medida para evitar la doble imposición de carácter internacional.

Por último, concluyo con varios análisis de algunas normas del tratado suscripto con la República de Chile y la del Paraguay, a fin de concretar, utilizando el método comparativo con normas fiscales internas del último, cuales beneficios o sacrificios pudiera soportar el fisco paraguayo. Así se podrá evidenciar las consecuencias de la aplicación del tratado tributario comentado, que lleva el nombre de “*Convenio entre la República del Paraguay y la República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la Evasión Fiscal en relación al impuesto a la Renta y al Patrimonio*”. Nombre que, conforme a la conclusión de este trabajo, resultaría falaz, pues en nada beneficia al Paraguay, y lo que busca es la evasión fiscal hacia el fisco Chileno, bajo un ropaje de legalidad supranacional.

## **2. Los tratados de prevención de doble imposición internacional.**

### **2.1. La doble imposición.**

A fin de abordar el tema, creo conveniente explicar qué se entiende por *doble imposición*, pues la noción sobre ella resultará necesaria para la comprensión de la finalidad perseguida por los tratados internacionales cuyo objetivo es la prevención de aquel fenómeno, que con facilidad, ocurre en el marco del Derecho Tributario, sea en el ámbito nacional o internacional.

La doble imposición, en términos generales, puede ser definida como aquella circunstancia o acontecimiento en el que dos o más normas tributarias someten a imposición la realización o descripción de un mismo hecho generador, sea por uno o por varios sujetos activos. La doble imposición es aquella circunstancia en que un contribuyente se ve afectado por dos o más normas jurídicas tributarias al pago de tributos, dado que ha realizado un solo hecho generado. Con la doble imposición, el contribuyente se encuentra obligado a cumplir dos prestaciones al sujeto activo, a raíz de la realización de un único hecho generador, sea que ello ocurra dentro la jurisdicción de un país o en otros países.

Sabidamente Dino Jarach<sup>1</sup> afirma que la doble imposición se produce cuando el mismo bien tributario sufre la imposición de dos leyes, si bien lo enfoca únicamente al ámbito internacional, nada impide a que tal fenómeno ocurra en una sola jurisdicción. Con el mismo criterio, Guillermo O. Teijeiro<sup>2</sup>, determina que la doble imposición se produce cuando dos o más jurisdicciones tributarias imponen tributos comparables sobre un mismo contribuyente, respecto al mismo concepto e idéntico periodo.

Pues bien, el fenómeno de la doble imposición resulta posible en cualquier jurisdicción tributaria, sea que ella sobrevenga dentro de un solo Estado, o entre dos o más sujetos activos. El hecho de que una hipótesis fáctica sea determinada más de una vez por dos o más leyes tributarias distintas, sea a nivel nacional o internacional, y recaiga sobre el mismo sujeto pasivo y en idéntico periodo, sobran razones para afirmar que se produce la llamada doble imposición. Así, el fenómeno estudiado puede ser entendido en dos aspectos. Por un lado, la doble imposición puede ser vista en un sentido netamente económico, y por el otro, en su sentido jurídico.

<sup>1</sup> JARACH, Dino. “*EL HECHO IMPONIBLE*” Teoría general del Derecho Tributario sustantivo. Abeledo-Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, 1996.

<sup>2</sup> TEJEIRO O., Guillermo. Aplicación de las normas tributarias en el espacio. “*TRATADO DE TRIBUTACIÓN*”. Tomo I. Volumen I. Director Horacio A. García Belsunce. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003.

Así, en la actual doctrina es común llamarlas de la *doble imposición jurídica* y la *doble imposición económica*. Estas dos posturas tienen relevancia fundamental al momento de identificar si la doble imposición afecta o no a los contribuyentes en sus derechos. Quienes en la mayoría de los casos, se encuentran en desventajas ante el poder soberano del Estado, derivado del poder de imponer tributos. Lo que se pretende prohibir, opinión mayoritaria en doctrina, es la doble imposición en su sentido exclusivamente jurídico y no en el otro. Estas dos posturas se escriben a continuación.

### 2.1.1. Doble imposición jurídica.

La mayoría de los países latinoamericanos otorgan como garantía de rango constitucional que sus contribuyentes no podrán sufrir la llamada doble imposición, pero lo limitan en su sentido netamente jurídico. Así, cuando un hecho generador ya descrito en una ley tributaria, se vea afectado por otra norma que se refiere al mismo bien tributario, a la misma persona, en el mismo espacio y tiempo, se está en presencia de la doble imposición en su sentido jurídico. En pocas palabras, este hecho no es otra cosa que la existencia de dos leyes que graven el mismo hecho generador o la descripción idéntica de la misma hipótesis fáctica, que una vez realizado por el sujeto pasivo, se encontraría obligado al pago de dos tributos idénticos, de fuente legal.

Cuando una ley válida describe la hipótesis fáctica cuya realización por el contribuyente genera la convicción del pago del tributo, ajustándose al principio *nullum tributum sine lege*, lo que busca es la imposibilidad de que tal hipótesis sea objeto de alguna otra ley impositiva dictada en adelante por el mismo órgano facultado para ello. Así, el hecho de que un contribuyente se encuentre ante la existencia de dos leyes impositivas que lo obliguen al pago de dos o más tributos idénticos, en su objeto, sujeto y causa, se encuentra ante la llamada doble imposición jurídica. Ante ello, el contribuyente tiene la posibilidad de pagar dos obligaciones, en principio legales, pero que en la que una de ellas es la causante de la llamada doble imposición jurídica.

El artículo 180 de la Constitución Nacional del Paraguay, al abordar el tema de la doble imposición, lo ha entendido en su sentido jurídico, pues la norma constitucional establece que “*No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria.*” Lo que pretende la norma citada, es evitar la concurrencia de dos leyes cuyas hipótesis fácticas sean creadas y descritas en más de una ley. Pues al negar la posibilidad de que el mismo hecho generador sea objeto de doble imposición, no queda dudas que se trata de la doble imposición en su sentido jurídico, pues al hablar del hecho generador, solamente resta admitir que cada descripción recae sobre un solo hecho y nada más. En este sentido, Valdés Costa<sup>3</sup>, citando a Kelsen ha afirmado que un juicio hipotético que “establece una relación entre una condición y una consecuencia, afirmando que si la condición se realiza, la consecuencia *debe ser*” .

Los tratados para prevenir la doble imposición internacional, como así también las constituciones que incorporan dicha garantía para los contribuyentes, lo que pretenden es prohibir la doble imposición en su sentido jurídico, tal como se vio en el caso de la Constitución Nacional de la

<sup>3</sup>VALDÉS COSTA, Ramón. “*Instituciones de Derecho Tributario*”. Segunda Edición. Editorial LexisNexis Depalma. Buenos Aires, 2004.

República del Paraguay. En definitiva, la que se prohíbe es la existencia de dos leyes que describan un solo hecho considerado como generador para el pago de tributos, no así, el doble pago proveniente de una sola fuente, como será explicado a continuación.

### **2.1.2. Doble imposición económica.**

A la par de la llamada doble imposición jurídica, se encuentra otro supuesto en el que, en la mayoría de los casos, tiende a confundirse con esta última, que es la doble imposición económica. Este tipo de doble imposición requiere, como en el caso de la doble imposición jurídica, la existencia de dos leyes que recaigan sobre un mismo bien, pero se diferencia de aquella, en razón de que no recae sobre el mismo sujeto y objeto, sino tiende en variaciones sobre ellos.

Con la doble imposición económica, se pretende diferenciar la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pilar básico de la tributación. Así, una sola fuente puede soportar dos o más tributos, pero que en realidad benefician a personas distintas. Esto ocurre en la mayoría de las legislaciones impositivas, en particular en los impuestos a la renta o ganancias de las sociedades comerciales, en el que se grava el rédito de la persona ideal (Empresa), por un lado, y por el otro, la distribución de dividendos a sus socios, accionistas o dueños (Personal real).

Así, si una empresa o sociedad soportar el pago del impuesto a la renta, y en consecuencia, procede a la distribución de los dividendos a sus accionistas, lo que está realizando es reconocer la existencia de personas distintas en dicho proceso. Reconoce a la sociedad por un lado y a los socios por el otro, llamado eso en doctrina como el *Principio de los entes separados*. Este fenómeno, si bien grava la misma renta dos veces, nada impide a que la distribución de los dividendos sea otro hecho generador, con la cual el objeto del tributo y los sujetos obligados son cosas distintas. En este caso, se trata de una doble imposición en su sentido económico, pues en definitiva gravan dos hipótesis fácticas distintas, pero que afecta a una sola fuente económica, a saber, la renta de la empresa o sociedad.

A modo de ejemplo, en la actual legislación impositiva paraguaya, en la Ley N° 125/91 y su modificación introducida por la Ley N° 2421/04, se describe el hecho generador del Impuesto a la Renta de actividades Comerciales, Industriales y de Servicios. Así, en el artículo 2, se apreciará la descripción de dos hipótesis fácticas distintas, recaídas sobre objetos y personas distintas. Al respecto la norma establece que:

*Estarán gravadas las rentas de fuentes paraguayas que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal.*

*Se consideran comprendidas:*

*g) Los dividendos y las utilidades que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios y Renta de las Actividades Agropecuarias.*

Con la descripción de la presente norma se observa el fenómeno de la doble imposición en su sentido económico. Por un lado grava la renta de las sociedades comerciales, primera descripción del hecho generador. Por el otro, se grava la distribución de los dividendos y utilidades a sus beneficiarios, segundo descripción del hecho generador. Si bien las rentas gravadas tiene un solo origen, se trata de dos hipótesis fácticas con sujetos pasivos distintos; por lo tanto, una doble imposición en su sentido económico.

## **2.2. La doble imposición jurídica en la esfera internacional.**

Como expuse más arriba, el fenómeno de la doble imposición puede ser vista en la esfera nacional o en la internacional. Aquí tratare su incidencia en su fas extra nacional. Sabido es que la vinculación del sujeto pasivo en la relación tributaria con el Estado responde a ciertos principios, conocidos en doctrina como *Principios jurisdiccionales de vinculación con los sujetos*. Uno de estos principios es el de territorialidad o fuente, llamado como *principio objetivo*, y el otro llamado como *principio subjetivo* o renta mundial, pues toma en consideración el domicilio, residencia, nacionalidad o ciudadanía del contribuyente para someterlo al poder tributario de un Estado.

El principio jurisdiccional objetivo, cuya creación se atribuye a Schanz, conforme lo afirma el jurista Giuliani Fonrouge<sup>4</sup>, deja de considerar la condición personal del contribuyente para atribuirse la sujeción del tributo al lugar, al país o territorio en donde los diversos hechos impositivos están realmente integrados a su economía. Así, este principio de fuente o territorialidad de la fuente, implica que la potestad tributaria se ejerce, de manera exclusiva, sobre las rentas originadas en la jurisdicción de un país y limitadas a ella. Las originadas fuera de los límites del país, aquellas rentas exógenas o extranjeras, quedan excluidas del objeto del tributo, por lo que el sujeto activo, está imposibilitado de exigir tributos sobre tales rentas. En consecuencia, aquellos que residen o son ciudadanos de ese Estado y obtienen rentas externas no quedan sometidos la tributación sobre las mismas, pues tales réditos escapa del poder del Estado, quien se limita al ámbito espacial de su territorio y nada mas.

Por el contrario, el principio jurisdiccional subjetivo, conocido como criterio de *renta mundial*, adopta como nexo de sujeción impositiva al Estado, ciertas características o condiciones atribuibles a la persona física o jurídica, sin importar el lugar o país donde la renta sea generada. Las características o condiciones referidas, son el domicilio, residencia, nacionalidad o ciudadanía de los contribuyentes. Se afirma que los dos primeros derivan de un fundamento social, pues el simple hecho de formar parte de una comunidad en razón del domicilio o residencia, obliga a las personas a abonar aquellos impuestos necesarios para que el Estado cumpla sus necesidades, sin importar su origen.

Por otro lado, el criterio de nacionalidad o ciudadanía, se justifica en la aplicación de un criterio de orden político, siendo este el fundamento al ejercicio de la potestad del Estado del cual se es nacional o ciudadano. Ejemplo de ello es el sistema tributario aplicado por los Estados Unidos de

---

<sup>4</sup> Explicación realizada los días 17 y 18 por el Profesor Dr. Antonio Hugo Figueroa, en el marco del curso “*Cuestiones Actuales de Derecho Tributario*”. VII Cursos Intensivos de Posgrado, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, año 2007.

América, dado que el simple hecho de tener la ciudadanía estadounidense, el sujeto se encuentra obligado al pago del impuesto a la totalidad de su renta en tal país, sin importar en qué Estado/s proviene/n tales beneficios.

La existencia actual del *principio objetivo* y del *subjetivo*, cuando son adoptados indistintamente por los Estados, me atrevo a afirmar, que sería la primera razón como causal de la aparición de la llamada doble imposición internacional. Esto es así, pues si entre los Estados se confrontan principios jurisdiccionales distintos, atendiendo a que los contribuyentes mantengan relaciones comerciales u obtengan rentas en uno y otro Estado, fácilmente uno de ellos sufrirá el fenómeno de la doble imposición internacional, derivado de la confrontación de tales principios.

El hecho de que un Estado adopte el *principio objetivo* y el otro, el *principio subjetivo*, como lo afirma Adolfo Atchabahian<sup>5</sup>, se produce el conflicto en el ejercicio de potestades impositivas, lo que en definitiva, contribuirá a la llamada doble imposición internacional. Por un lado el país que adopta el primero de los principios se cree con derecho, a raíz del domicilio, residencia, ciudadanía o nacionalidad de su contribuyente, a gravar la totalidad de los bienes que pertenecen a éste, dondequiera que ellos se ubiquen, sean dentro o fuera del país. El citado autor sigue afirmando que, mientras que el otro país, también se cree con derecho a gravar los bienes o rentas obtenidas en su jurisdicción a raíz de la incorporación del principio objetivo, sin importar la característica subjetiva del contribuyente. Estos extremos llevan a la aparición de la doble imposición jurídica internacional. El hecho de que los países adopten principios jurisdiccionales diferentes, y mantengan relacionamiento comercial, bienes o rentas en ambos, deviene indudablemente la aparición del fenómeno de la sobreimposición internacional.

Las llamadas doble o múltiple imposición en la esfera internacional, no debe ser calificado como un ejercicio ilegítimo o abusivo de la potestad tributaria por parte de los Estados, pues ellos se encuentran en el uso legítimo de sus facultades inherentes a su poder de imperio, pudiendo hacerlo de conformidad con uno u otro principio jurisdiccional que mejor se adopte a sus necesidades fiscales. Sabido es que cada país es libre e independiente, *principio de soberanía*, de adoptar el sistema que considera mejor a sus intereses económicos, por lo tanto, la opción de elección de uno u otro principio de vinculación jurisdiccional, resulta legítimo.

### **2.2.1. Medidas para prevenir o atenuarla.**

A raíz de la doble imposición jurídica internacional, en razón de la colisión de ambos principios jurisdiccionales adoptados por leyes internas de los Estados, conforme a lo explicado má arriba. Surge la necesidad de encontrar los medios para prevenir o atenuar la sobreimposición de tributos sobre la misma fuente. La doctrina ha diferenciado dos medidas para afrontar tal situación, las llamadas medidas *unilaterales* y *bilaterales*, que en alguna medida, ayudan a prevenir o aliviar la doble imposición internacional.

---

<sup>5</sup> ATCHABAHIAN, Adolfo. Derecho Tributario Internacional. “*TRATADO DE TRIBUTACIÓN*”. Tomo I. Volumen 2. Director Horacio A. García Belsunce. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003.

### 2.2.1.1. Medidas unilaterales.

Las medidas unilaterales, son aquellas adoptadas de modo singular por cada jurisdicción nacional. Estas medidas son incorporadas en las respectivas leyes internas de los países. Aun en el supuesto de que un país haya incorporado el principio de fuente territorial en forma exclusiva, existen casos marginales en que se puede incurrir en la doble imposición internacional. El ejemplo de esta situación es perfectamente posible en los casos de transportes internacionales, como así también, en aquellos en los que se presume rentas de fuente nacional para personas o entidades radicadas en el exterior, pero que realicen actividades gravadas en el país de la fuente.

Para el caso de las presunciones de rentas internacionales, creo conveniente mencionar como ejemplo lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 125/91<sup>6</sup> y su modificación por la Ley 2421/04:

*Art. N° 10.- Rentas Internacionales. Las personas o entidades radicadas en el exterior, con o sin sucursales, agencias o establecimientos en el país que realicen actividades gravadas, determinarán sus rentas netas de fuente paraguaya, de acuerdo con los siguientes criterios, sin admitir prueba en contrario:*

- a) El 10% (diez por ciento) sobre el monto de las primas y demás ingresos provenientes de las operaciones de seguros o de reaseguros que cubran riesgos en el país en forma exclusiva o no, o se refieran a bienes o personas que se encuentren ubicados o residan respectivamente en el país, en el momento de la celebración del contrato.*
- b) El 10% (diez por ciento) sobre el importe bruto proveniente de la realización de operaciones de pasajes, radiogramas, llamadas telefónicas, servicios de transmisión de audio y video, emisión y recepción de datos por Internet protocolo y otros servicios similares, que se presten tanto desde el país al exterior, así como aquellas operaciones y servicios proveídos desde el extranjero.*
- c) El 15% (quince por ciento) de las retribuciones brutas de las agencias internacionales de noticias, por servicios prestados a personas que utilicen los mismos en el país.*
- d) El 40% (cuarenta por ciento) de los ingresos brutos de las empresas productoras distribuidoras de películas cinematográficas o para la televisión, de cintas magnéticas y cualquier otro medio similar de proyección.*
- e) El 20% (veinte por ciento) de los importes brutos pagados, acreditados o remesados a entidades bancarias o financieras u otras instituciones de créditos de reconocida trayectoria en el mercado financiero y organismos multilaterales de crédito, radicadas en el exterior, en concepto de intereses o comisiones por préstamos u operaciones de crédito similares.*
- f) El 50% (cincuenta por ciento) de los importes brutos pagados, acreditados o remesados, en cualquier otro concepto, no mencionado precedentemente.*
- g) El 100% (cien por ciento) de los ingresos o importes brutos acreditados, pagados o remesados provenientes de las sucursales, agencias o subsidiarias de personas o entidades del exterior, situadas en el país, en todos y cualquiera de los casos y conceptos.*

---

<sup>6</sup> Ley N° 125, sancionada en el año 1991, por el cual se establece el Nuevo Régimen Tributario del Paraguay, el que fue modificada por la Ley N° 2421, sancionada en el año 2004.

En base a los supuestos de rentas internacionales citadas, pero reconocidas por la legislación paraguaya como de fuente nacional o territorial, en base al criterio presuntivo del principio *Iure et de iure*, las personas, agencias, sucursales o entidades constituidas en el exterior, ante tal presunción podrán en principio verse afectado en su país de residencia por el fenómeno de la doble imposición. Por un lado, deberán abonar el impuesto sobre los porcentajes citados en el Paraguay, y por el otro, pagarán en sus respectivos Estados sobre tales rentas, salvo que éstos últimos adopten un sistema de prevención o atenuación de la doble imposición, conocidos como medidas unilaterales.

Si bien es cierto que el Paraguay adopta el principio jurisdiccional objetivo o de la *fuerza territorial*, existen casos marginales, como quedó demostrado, en que podría ser considerado como causa de doble imposición internacional. Asimismo, para el caso de fletes internacionales, la legislación interna del Paraguay determina que serán en un 50% (cincuenta por ciento) de fuente nacional cuando los mismos sean utilizados entre el Paraguay y Argentina, Bolivia, Brasil y Uruguay, y en un 30% (treinta por ciento) cuando se realicen entre el Paraguay y cualquier otro país no mencionado. Resulta visible en este supuesto la posibilidad de la doble imposición, pues la empresa de transporte extranjera, domiciliada en cualquier de los países citados, tendrá que soportar el pago del impuesto, en las proporciones mencionadas según el caso, por un lado en el Paraguay, y por el otro, en su país de residencia.

Ante tales hipótesis de doble imposición, surge la necesidad de que los Estados adopten medidas, en lo posible, para atenuar o prevenir la sobreimposición de carácter internacional. En efecto, ante tal necesidad, conforme lo afirma Adolfo Atchabahian<sup>7</sup>, las soluciones unilaterales reconocen diferentes modalidades. Una de ellas es el *tax credit*, que consiste en el crédito por el impuesto pagado en el extranjero, contra el impuesto nacional, o bien, el método de *exención* de la renta obtenida en el extranjero, o del capital allí existente.

Históricamente, se admite en doctrina que el *tax credit*, fue aplicado por primera vez en Holanda, cuando en el año 1893, ésta se vio en la necesidad de conceder crédito por el impuesto pagado por sus colonias, contra los tributos percibidos en la metrópoli. Asimismo, otro antecedente fue lo ocurrido con el Reino Unido, ya en el año 1861 debió enfrentar los efectos de la doble imposición internacional, en razón de haber aprobado la India un año antes, su propio impuesto a la renta. Este hecho derivó en que los contribuyentes británicos que reintegraban las rentas obtenidas en tal colonia, India, sentían la sobrecarga fiscal, pues paralelamente debía abonar a su Estado los impuestos que éste exigía.

La aplicación del *tax credit*, como medida unilateral para prevenir el fenómeno de la doble imposición internacional, requiere de ciertos requisitos que su viabilidad. A saber, uno de ellos es la necesidad de analogía conceptual del impuesto extranjero con el impuesto nacional, tal analogía debe derivar de la letra de las legislaciones confrontadas, o sea, se requiere de la existencia de la llamada doble imposición jurídica, entendida como la existencia de dos normas que describen un mismo hecho generador. Otro requisito para la procedencia del crédito por impuesto, es que el mismo sea efectivamente pagado en el país extranjero, y por último, se

---

<sup>7</sup> ATCHABAHIAN, Adolfo. Derecho Tributario Internacional. “*TRATADO DE TRIBUTACIÓN*”. Tomo I. Volumen 2. Director Horacio A. García Belsunce. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003.

requiere que el impuesto abonado sea individualizado en el sujeto afectado por la doble imposición.

Cumplidos estos requisitos, el *tax credit*, es concebido como un mecanismo unilateral con gran efectividad para aliviar o prevenir la doble imposición en doctrina, pero solo para aquellos Estados que utilizan el principio jurisdiccional subjetivo o renta mundial. Esta afirmación deviene lógicamente, pues con el criterio de renta mundial, se grava la totalidad del rédito independiente del lugar donde se genere, por tanto, susceptible de doble imposición internacional.

Como he adelantado, otro medio para reprimir la doble imposición internacional, es la *exención del impuesto* respecto de la renta obtenida en el extranjero. Esta modalidad puede darse en distintas formas. La primera es la *exención integral o total*, o bien *la parcial*. La integral o total, implica que la exención del impuesto abarca a toda la renta de fuente extranjera, y la parcial se limita a una porción de ella, sea sobre una parte o porcentaje del total de la renta extranjera (criterio cuantitativo), sea refiriéndose a determinadas clases de rentas (criterio cualitativo). La segunda es la llamada *exención con o sin progresividad*, que consiste, para el primer caso tomar en consideración, para los fines de calcular el importe del impuesto nacional, el monto de la renta o ganancia obtenida en el extranjero, al solo fin de identificar la alícuota del tributo, el que debe ser progresivo, que se aplicaría sobre ese total, para después hacerla recaer solamente sobre la parte de la renta nacional. En este sentido, bien lo afirmó el Dr. Antonio Hugo Figueroa<sup>8</sup>, al explicar que la renta exenta significa aumento de alícuota sobre la masa sujeta a impuesto (renta gravada) implica, en los hechos, una exención parcial. Por ende, la falta de reserva de progresividad, implicaría la solución contraria, que es la eximición del impuesto, lisa y llanamente, de la renta obtenida en el exterior.

En fin, las medidas unilaterales para prevenir o atenuar la doble imposición internacional, como ser el *tax credit*, la *exención total o parcial* y la *exención con o sin reserva de progresividad*, deben ser adoptadas por aquellos países afectados por tal fenómeno, que en su mayoría son aquellos que adoptan el criterio de renta mundial. Las medidas citadas, no dejan dudas de su necesidad, pues mientras no existan adecuados convenios aplicables para prevenir o atenuar la doble imposición jurídica internacional por parte de los Estados, estos deben optar por algunas de tales medidas.

### **2.2.1.2. Medidas bilaterales.**

Las llamadas medidas bilaterales para prevenir la doble imposición, no son otra cosa que aquellos instrumentos o tratados en el que participan más de dos países en su elaboración, aprobación, para su posterior ratificación. Conforme a la opinión mayoritaria, las soluciones bilaterales ofrecen más alto grado de seguridad jurídica para los Estados, pues, generalmente, conforme a la prelación jurídica de las normas, en la mayoría de los casos, los instrumentos, acuerdos o tratados internacionales suscriptos tienen un prevalencia sobre las normas internas de los países.

---

<sup>8</sup> Explicación realizada los días 17 y 18 de agosto, por el Profesor Dr. Antonio Hugo Figueroa, en el marco del curso “*Cuestiones Actuales de Derecho Tributario*”. VII Cursos Intensivos de Posgrado, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, año 2007.

Pues bien, el hecho de que se establezcan tratados bilaterales o multilaterales para prevenir la doble imposición internacional, resulta convincente y eficaz para el problema. Tal afirmación hago, porque los mismos tienen como fuente la coordinación de las potestades tributarias y de principios jurídicos, realizada sobre la base de consensos, estudios de casos y de reciprocidad. Esto contribuye a que sean más eficaces que las medidas unilaterales adoptadas por cada uno de los países. Las exigencias actuales del mercado, en el que cada vez existen más flujos de capitales de país a otro, acentúa la tendencia de la suscripción de tratados tributarios, pues las rentas obtenidas con motivo de las inversiones o de las actividades empresariales en países distintos de los de la residencia de los inversionistas o de la sede central o casa matriz de grupos transnacionales, materializa cada vez la conclusión de tales acuerdos.

En realidad, los tratados tributarios para prevenir la doble imposición internacional, otorgan ventajas a aquellos países considerados exportadores de capital y, en la mayoría de los casos, no siempre los considerados importadores siguen la misma suerte, como sería el caso de los países sudamericanos. Actualmente, prevalecen dos modelos como proyección para que los Estados adopten tratados tributarios. Se tratan solamente de directrices a tomar, con la finalidad de unificar criterios para que los interesados suscriban tratados tributarios para prevenir la doble imposición. Aclaro, son meras directrices y no convenciones multilaterales vinculantes para las partes o Estados que desee realizar un tratado tributario amplio. Los modelos imperantes de tratados tributarios amplios lo expongo de la siguiente forma.

### **2.3. Modelos actuales de tratados más utilizados.**

#### **2.3.1. Modelo OCDE.**

La *Organisation for Economic Cooperation and Development*, cuya traducción al español significa Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, más conocida con la sigla OCDE, es el modelo de convenio elaborado por tal organización, compuesta por 30 países, de entre los cuales no se encuentra ningún sudamericano. Consta de VII Capítulos, con un total de 31 artículos, y hecho público en el año 1963. Este modelo, cuya finalidad era atenuar o prevenir la doble imposición internacional entre los Estado considerados desarrollado, sin lugar a dudas se ha convertido, desde su publicidad, en el modelo base para suscribir tratados entre los países miembros de tal organización, y por supuesto, utilizado con terceros países no miembros de la OCDE.

El modelo de tratado OCDE, parte del carácter subjetivo, o sea, primeramente determina quienes son las personas sometidas a las normas del modelo, en este caso, los sujetos afectados por ella, los llamados *residentes* de uno u otro de los Estados contratantes. Esta adhesión al principio de la residencia, es la que determina la potestad tributaria para que un país sometido a un tratado, pueda imponer su potestad impositiva en las rentas generadas en más de un Estado. Esta regla, en su aplicación no resulta absoluta, pues el modelo OCDE, incorpora la figura del *establecimiento permanente*, el que se encuentra definido como tal y se precisa el alcance para que tal circunstancia sea un establecimiento permanente. Tales figuras se encuentran definidas en su Capítulo II, de las “Definiciones”, del modelo.

Haciendo un breve análisis, el llamado establecimiento permanente, limita la potestad tributaria del Estado de residencia. Esta afirmación lo hago, dado que el Estado del residente, quien en principio tiene la potestad de gravar toda la renta generada en el otro país suscriptor del tratado, pierde tal jurisdicción cuando dicha renta generada en el otro estado contratante, deriva de un establecimiento permanente. Así, los rendimientos originados por medio de tal entidad, deberá ser gravada por el Estado en donde se encuentre tal permanencia, en su caso, en el país fuente de las ganancias.

Por otro lado, el modelo de tratado OCDE, sugiere a cuales tipos de tributos deben ser aplicados, en su caso, hace mención a los impuestos a la renta y al capital, como también a los que gravan las ganancias de capital. Esta directriz, no impide que los Estados suscriptores del tratado, mencionen a cuáles impuestos vigentes en ellos sean alcanzados por tal acuerdo, inclusive, con la posibilidad de incorporar futuros tributos que sean sancionados con posterioridad a la firma del tratado.

Por su parte, en el Capítulo III, del modelo OCDE, determina el meollo donde desemboca realmente el problema de la doble imposición internacional, como consecuencia de la aplicación de los conceptos de *residencia* y de *establecimiento permanente*. De este modo, el modelo contempla lo relativo a cuál Estado contratante, a saber el que tiene residencia o establecimiento permanente, corresponde aplicar el impuesto. A fin de ilustrar estas explicaciones, a modo de ejemplo, el modelo OCDE, en su artículo 6<sup>o</sup>, determina que la renta proveniente de inmuebles ubicados en un Estado contratante, cuya propiedad pertenece a un residente del otro Estado contratante, puede ser gravado por el país donde reside el propietario del bien.

El ejemplo que menciono, en otras palabras, sugiere que si un residente tiene una propiedad inmueble en el otro estado contratante, las rentas que deriven de ella, podrán ser gravadas por el Estado en donde el beneficiario resida, no así, en el lugar donde se genera el beneficio derivado del inmueble, en este caso, el país de la fuente de aquella.

En el Capítulo V, es donde el modelo OCDE establece los métodos para evitar la doble imposición. En este capítulo, específicamente, en el artículo 23, se determinan los siguientes métodos. El primero de ellos, la *Exemption method*, consiste en el sistema de la excepción y, el segundo, el *Credit method*, método de crédito por impuestos. Estas medidas ya fueron referidas anteriormente, por lo que me remito a las consideraciones ya realizadas.

En el Capítulo VI, del modelo referido, prevé disposiciones sobre no discriminación entre los Estados partes. Así también, determina el procedimiento de la tramitación a seguir para celebrar acuerdos, conocidos como procedimientos amistosos. En el mismo capítulo, además se precisan normas de intercambio de información entre los organismos de los Estados partes, como también, normas en la se reglamente la inmunidad de que deben gozar las autoridades diplomáticas y consulares. Por ultimo, trata sobre la extensión territorial atribuible a cada convenio. El Capítulo VII del modelo OCDE, establece acerca del procedimiento a seguir para le entrada en vigor del propio convenio, y cómo los Estados signatarios deberán proceder para que denuncien la vigencia del tratado.

---

<sup>9</sup> OECD: *Model Tax Concenction on Income and on Capital*, Condensed Version, 15 July 2005, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. p. 28

Dado que el presente trabajo no tiene por objeto hacer análisis, comentarios y críticas al modelo OCDE, someramente me atrevo a afirmar que este instrumento otorga más beneficios impositivos para la parte que invoque la residencia, o sea, para aquellos Estados que en cuya jurisdicción se encuentre los sujetos obligados al pago. El hecho de que este modelo no sea equitativo entre las categorías mencionadas, actual crítica de los tributaristas que se abocan al estudio del Derecho Tributario Internacional, ha motivado a la elaboración de otro modelo imperante de tratado. El modelo elaborado por las Naciones Unidas, conocido con la sigla ONU.

### **2.3.2. Modelo ONU.**

El modelo de acuerdo de las Naciones Unidas, para evitar la doble imposición, conocido con la sigla ONU, reconoce su origen en la utilización del modelo OCDE. En el año 1967, por iniciativa del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, la Secretaría General de aquel organismo, convocó a la conformación de un grupo de expertos de países desarrollados y en desarrollo, con el objeto de elaborar un modelo distinto que el de la OCDE.

El modelo de tratado para evitar y prevenir la doble imposición de la ONU, fue concluido en el año 1979 y hecho público el año siguiente. Si bien es cierto, que el propósito de la E.C.O.S.O.C fue la de elaborar un modelo de tratado mas benigno que el de la OCDE, dada la desventaja para los países en desarrollo. En fin, el modelo ONU, al final de cuentas, resultó en una simple modificación parcial del modelo europeo.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, consta de VI Capítulos, con 29 artículos. La metodología del instrumento, parte con la designación de sus destinatarios, criterio que la OCDE ya impuso, pues determina que el modelo será aplicado a las personas que sean *residentes* en los Estados partes. Sigue el modelo, con la designación de cuales impuestos serán afectados al convenio, de entre los cuales, los Estados partes deben acordar. Asimismo, determina algunas definiciones generales, como ser el significado de persona, sociedad, empresa de un Estado Contratante, tráfico internacional y autoridades competentes. Estas afirmaciones se desprenden del contenido de los artículos 1 y 2 del modelo ONU.

En su artículo 3, el modelo comentado, determina qué significa la expresión *residente*. Al respecto establece que es aquella persona que en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a impuestos en el país que lo considera como tal, por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. Sea que tales hechos se observe solamente en el Estado o en cualquiera de sus subdivisiones. Esta afirmación no difiere en nada de la definición de residente contemplada por el modelo OCDE.

El concepto de *establecimiento permanente*, tampoco ha sufrido modificación en relación a lo dispuesto por el modelo OCDE. Al respecto, el modelo ONU en su artículo 5, inciso 1. define al establecimiento permanente como cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa. En los ejemplos citados por este artículo, se observa que no hubo una considerable modificación con el modelo OCDE. Así, las obras, construcciones, proyectos de instalación o montaje, actividades de inspección relacionadas a estos, siempre que

tales obras, proyectos o actividades continúen durante un periodo superior de seis meses en uno de los Estados contratante, será considerado un establecimiento permanente. Este ejemplo también es utilizado en el modelo OCDE, pero en él se requiere de un periodo superior al de la ONU, que es de doce meses de permanencia.

El modelo ONU, si bien puedo afirmar que se trata de una modificación del modelo OCDE, introdujo pequeños cambios que favorecen a los países donde se observa el hecho generador, es decir, a los Estados fuente de las rentas. Esta postura es visible en la normativa establecida en el artículo 6 del modelo de la UNO, pues establece que los ingresos percibidos por un residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces, situados en el otro Estado contratante, este último podrán gravar tales rentas, pues en él se encuentra situado los bienes. El modelo OCDE, con similar redacción del ejemplo, determina que tales ingresos podrán gravarse en el Estado de residencia del contribuyente, y no así, en el lugar de ubicación del bien.

En fin, las demás circunstancias incorporadas por el modelo ONU, como ser los beneficios de las empresas, de la navegación marítima y aérea, mayormente no han sufrido modificación alguna con el modelo de la OCDE. Esta postura que sostengo, se comprueba con los beneficios empresariales, en la se sigue la misma regla de oro. A saber, si una empresa residente obtiene renta en el otro país, sin que ella derive de un establecimiento permanente, está sujeta a imposición por el Estado en el que tiene su residencia. Lo mismo acontece con las empresas marítimas y aéreas por sus servicios prestados, en el que sus ingresos deben ser gravados por el Estado en el que se encuentre situada la sede de la dirección efectiva, que generalmente es el país de residencia.

La misma suerte ocurre con los dividendos, intereses, cánones y regalías. Estos, conforme al modelo ONU, no se ha apartado de las disposiciones que en tal sentido la OCDE ya había establecido. En tales supuestos, el modelo de la ONU determina que sea el Estado que se beneficia de tales rentas el que debe someter a imposición dichos beneficios, y no el Estado de la fuente, cuando sean abonados a residentes del otro Estado contratante. Esta regla no es absoluta, pues el Estado de la fuente, también se encuentra facultada para someter a imposición, pero con limitación de alícuotas a ser aplicada.

Si bien he afirmado que con el modelo ONU su propósito era la de crear un modelo de tratado tributario que sea más compatible con las políticas tributarias de los países subdesarrollado, más bien consistió en una modificación del modelo OCDE. El modelo de tratado ONU, últimamente, está sirviendo de base para las sucesivas negociaciones de tratados tributarios amplios suscriptor por países sudamericanos. El análisis realizado a los modelos citados, son meras aseveraciones con la finalidad de servir de introducción para el lector, pudiendo existir opiniones encontradas, dado que la obra no tiene por finalidad el análisis de tales instrumentos.

Con las aclaraciones realizadas con anterioridad, pasaré a exponer la situación del Paraguay en su política para la suscripción de tratados tributarios amplios, desde el principio jurisdiccional adoptado, la Constitución Nacional, el actual e único convenio vigente de tratado tributario, para finalmente concluir con el tema principal de esta monografía.

## **2.4. El Paraguay: políticas para la suscripción de tratados de prevención de doble imposición internacional.**

Está visto que resulta condición fundamental que dos o más Estados ejerzan principios jurisdiccionales distintos para que uno de sus contribuyentes se vea afectado por la doble imposición internacional en su relación comercial extraterritorial. Ante esta afirmación, en principio, el Paraguay sentiría la necesidad de la concurrencia con uno o más Estado que adopte un principio jurisdiccional distinto que él, de modo que se justifique la necesidad de la suscripción de un trato tributario. La colisión de principios jurisdiccionales, *territorialidad de la fuente* versus *renta mundial*, acarrea la aparición del fenómeno de la doble imposición.

Pues bien, la colisión de tales principios trae la necesidad de la suscripción de tratados tributarios para prevenir o aliviar la doble imposición. Tal necesidad recae en el Estado cuyo principio jurisdiccional sea el subjetivo, o sea, el que adopte el criterio de renta mundial. Esto es así, puesto que tributa por toda su renta, sea de origen nacional o extranjera, política tributaria que lo deja expuesto al fenómeno de la doble imposición internacional, cuando obtenga renta proveniente de inversiones, comercio o servicios, externos.

Por el contrario, si un Estado adopta el criterio jurisdiccional objetivo, o principio de territorialidad de la fuente, en principio no se vería afectado por el fenómeno de la doble imposición de carácter internacional. La afirmación lo justico, por la sencilla razón, de que el Estado, tiene la obligación de imponer tributo sobre aquellas rentas derivadas de la realización de hechos generadores realizados dentro de la jurisdicción territorial de éste. Todo la renta producida dentro de su territorio tributa y no las de origen extranjero.

No queda dudas, de que si el Estado implementa el principio jurisdiccional objetivo en su vinculación con los contribuyentes, tributa únicamente sobre los beneficios o ganancias de fuente nacional. Este limitación espacial otorga seguridad a los contribuyentes de no verse afectados por el fenómeno de la doble imposición internacional. Siempre que el sujeto activo vincule a sus contribuyentes con el principio de territorialidad de la fuente, la necesidad de un tratado para prevenir o atenuar la doble imposición, carecería de sentido para ese Estado, pues grava únicamente los hechos generadores producidos en determinado territorio. Ocurrido el hecho generador fuera de los límites del Estado, se pierde la potestad tributaria sobre tales hechos exógenos, sin posibilidad de gravar la renta internacional. La República del Paraguay, tiene adoptado el principio jurisdiccional objetivo o *territorialidad de la fuente*, por lo que en principio, no necesita de la suscripción de tratados tributarios para prevenir la doble imposición internacional.

### **2.4.1. La Constitución Nacional en materia de tratados para evitar la doble imposición.**

Conforme a la prelación de las normas, la Constitución Nacional de la República del Paraguay, en su artículo 137<sup>10</sup> otorga a los tratados, convenios y acuerdos internacionales, superioridad sobre las leyes dictadas por el Congreso de la Nación. Pero, tales instrumentos internacionales se encuentran en un grado de inferioridad a la Constitución. Se encuentra por debajo de las C.N. y por encima de las Leyes del Congreso.

Para que la superioridad legal de los instrumentos jurídicos internacionales tenga valides, la ley fundamental exige que sean aprobados y ratificados por el Congreso de la Nación, por medio de una ley que incorpora y obliga a los ciudadanos. Este requisito es meramente formal, pero una vez aprobado el convenio, la superioridad a la Ley subsiste.

En definitiva, si el Paraguay celebra un convenio internacional para prevenir o atenuar la doble imposición jurídica, tal instrumento no resulta suficientemente vinculante, dado que requiere de la aprobación por el Congreso Nacional. Una vez ocurrido tal condición, el convenio adquiere plena vigencia y exigibilidad dentro del territorio paraguayo, ocupando un rango de superioridad sobre las normas internas del país, pero con sujeción a las prescripciones normativas de la Constitución Nacional.

También, la Constitución paraguaya entre sus normativas que regulan la organización financiera del estado, en el artículo 180<sup>11</sup> prohíbe la doble imposición jurídica y, como medio para evitarla, habilita la celebración de convenios para prevenir o evitar la doble imposición. En este sentido, la normativa constitucional al establecer que no podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador, en definitiva hace referencia a la doble imposición jurídica y no económica, dado que el o los hechos generadores solamente pueden ser creados por ley, *principio de reserva de ley*.

En conclusión, la prohibición constitucional de la doble imposición jurídica, establecida en el artículo 180, debe ser entendida en su fas internar y externar. Debe abarcar tal prohibición dentro del sistema impositivo interno, como así también, en las relaciones internacionales en que el Estado paraguayo se encuentre involucrado. Esta última postura que sostengo deviene lógicamente, caso contrario el artículo comentado de la Constitucional Nacional del Paraguay, omitiría la habilitación para el Estado de celebrar convenios para prevenir o evitar la doble imposición jurídica. Cabe acotar, que la norma comentada hace una salvedad al respecto, en el sentido de que la suscripción de convenios para prevenir la sobre imposición, debe ser realizado sobre el principio de la reciprocidad.

---

<sup>10</sup> **Artículo 137.- De la supremacía de la Constitución.** “La Ley suprema de la República del Paraguay es la Constitución. Está, los tratados, convenios y acuerdos internacionales aprobados y ratificados, las leyes dictadas por el Congreso y otras disposiciones jurídicas de inferior jerarquía, sancionadas en su consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el orden de prelación enunciado.” Constitución Nacional del Paraguay. 1992.

<sup>11</sup> **Artículo 180.- De la doble imposición.** “No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria. En las relaciones internacionales, el Estado podrá celebrar convenios que eviten la doble imposición, sobre la base de la reciprocidad.” Constitución Nacional del Paraguay. 1992.

#### 2.4.2. **Sistema jurisdiccional de vinculación de los contribuyentes paraguayos.** *Sistema objetivo o Fuente territorial.*

La República del Paraguay, en el año 1991, mediante Ley N° 125, unificó el sistema impositivo, a fin de agrupar la diversidad de leyes tributarias que con anterioridad existían en aquel. En definitiva, con la sanción de la ley 125, los impuestos que gravan la renta, como ser el Impuesto a la renta empresarial, agropecuaria y el tributo único, adoptó el sistema jurisdiccional objetivo de vinculación con los contribuyentes, conocido también como de fuente territorial.

Por ende, aquella persona que obtenía sus ganancias provenientes de actividades comerciales, industriales o de servicios no personales, debía de tributar por las rentas producidas dentro de los límites territoriales del Paraguay. Igual criterio era sostenido para aquellos sujetos pasivos cuyos réditos provenían de la actividad agropecuaria y del comercio a menor escala. Debía también tributar sobre las rentas originadas dentro del país.

El criterio de vinculación objetiva de los contribuyentes paraguayos, no era absolutamente territorial, pues considerada de fuente nacional algunos hechos generadores producidos fuera de su jurisdicción. Ejemplo de ello se da en los transportes internacionales, en el que se presumía de fuente paraguaya algunas rentas de origen extranjera. En consecuencia, la posibilidad de que los sistemas de vinculación subjetiva y el de fuente territorial, no sean absolutos en su aplicación, siendo una brecha en las que ciertos casos marginales, sería causal del fenómeno de la doble imposición internacional. Este parecer debe ser entendido como excepcional, y no como regla.

En el año 2004, con la sanción de la Ley 2421, la República del Paraguay sufrió una modificación en su anterior Ley 125. El cambio consistió en modificaciones parciales de los impuestos ya vigentes y, en la creación de nuevos impuestos. Como ser el Impuesto a la Renta Personal y a la Renta del Pequeño Contribuyente. La sanción de la nueva ley impositiva, no modificó el criterio de vinculación ya existente, el objetivo o fuente territorial, hacia los contribuyentes paraguayos. En definitiva, el estado Paraguayo grava únicamente las rentas de fuentes paraguayas para aquellas personas cuya fuente derive dentro de hechos generados realizados dentro de los límites territoriales del estado.

El hecho de que el Paraguay adopte el sistema de vinculación objetiva de los contribuyentes con el Estado, *fuentes territorial*, en principio, otorga potestad impositiva solo y exclusivamente sobre aquellas rentas originadas dentro de su territorio. Si el contribuyente se encuentra domiciliado en el Paraguay, deberá tributar en base a la renta obtenida en este Estado, quedando excluidas todas aquellas que sean de fuente exógena. El mismo criterio es aplicado a aquellas personas que no se encuentren domiciliadas en él, pero que obtenga ganancias dentro de él, deberá también tributar por tales beneficios.

Fuera de los casos en que la Ley Paraguay considera de fuente territorial algunas rentas obtenidas en el extranjero, que en definitiva constituye la excepción a la regla, en principio, no justifica la suscripción de tratados tributarios de prevención o reducción del fenómeno de la doble imposición internacional. La afirmación que realizo deviene de por sí coherentemente, pues si el/os contribuyente/s debe/n tributar únicamente sobre aquellas rentas de fuente paraguaya, las obtenidas fuera de ella, quedan excluidas del peso impositivo del Estado de la fuente. Si obtienen

rentas de origen extranjera, tributan en el país donde se generan tales rentas, sin que tal circunstancia, sea razón suficiente para que el Estado Paraguayo invoque sobreimposición de rentas, pues le importa las ya tributadas por sus contribuyentes dentro de su territorio, y nada más.

### **2.4.3. Tratado para prevenir la doble imposición internacional suscrito por el Paraguay y la República de Chile.**

El único tratado tributario para prevenir la doble imposición internacional y que responde a los modelos ya comentado, en su caso al modelo de la ONU, es el tratado suscrito entre la República del Paraguay y la República de Chile, firmado en Santiago de Chile, el año 2005. Este instrumento internacional es el primero que fue ratificado por el Paraguay, conforme a la Ley 2956/06, por lo que tal convenio se halla en plena vigencia y forma parte del régimen impositivo.

El convenio lleva el nombre de “*Convenio entre la República del Paraguay y la República de Chile para Evitar la Doble imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal, en Relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio*”. El referido convenio contiene 30 artículos con su Respectivo Protocolo Adicional. Este convenio responde al modelo de las Naciones Unidas, y como lo he afirmado, constituye el primer instrumento que el Paraguay incorpora a su sistema impositivo.

El hecho de que sea el primer instrumento ratificado, amerita un análisis de cuales beneficios o sacrificios fiscales podría soportar el Paraguay, pues el convenio recae sobre los siguientes Impuestos 1. *Impuesto a la Renta de las actividades Comerciales, Industriales y de Servicios*, 2. *Impuesto a la Renta de las Actividades Agropecuarias*, 3. *Renta del Pequeño Contribuyente* y, 4. *Impuesto a la Renta Personal*. Así también, se aplicará a aquellos impuestos de naturaleza idéntica o sustancial análoga establecidos con posterioridad a la fecha de la firma, ora que añadan a los actuales impuestos o los sustituyan.

Esta afirmación lo hago pues tales impuestos fueron los que el Paraguay, al momento de suscribir el convenio, introdujo para su aplicación en el convenio. Esto se observa con la redacción dada al artículo 2 del convenio, que expresa lo siguiente:

*Impuestos Comprendidos:*

- 1 *Este Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de exacción.*
- 2 *Se considera 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, así como los impuestos sobre las plusvalías.*
- 3 *Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:*
  - 3.1 *en Chile, los impuestos establecidos en la “Ley sobre Impuesto a la Renta” (en adelante denominado “impuestos chilenos”);*
  - 3.2 *en Paraguay, los impuesto establecidos en la Ley sobre las rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, de las Actividades*

*Agropecuarias, del Pequeño Contribuyente y del Servicio de Carácter Personal (en adelante denominado "impuestos paraguayos")*

- 4 El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga e impuestos al patrimonio que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente, a más tardar al final de cada año, las modificaciones sustanciales que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones impositivas.*

Pues bien, dada la importancia de los impuestos citados en la normativa transcrita, el Paraguay se encuentra vinculado en casi la totalidad de sus impuestos vigentes, pues cuenta tan solo 8 tipos de ellos<sup>12</sup>, de entre los cuales el cincuenta por ciento es aplicado al convenio para evitar la doble imposición suscrito con la República de Chile. En definitiva, el alcance en su aplicación para la República del Paraguay es de suma importancia dado la amplitud en su aplicación, razón suficiente para un análisis en pro y en contra de sus implicancias en la aplicación del Tratado.

#### **2.4.4. Beneficios impositivos.**

Los beneficios impositivos que el Paraguay pudiera obtener con la aplicación del convenio para prevenir la doble imposición internacional suscrito con la República de Chile, son visibles pero escasos. Así, el Paraguay, en principio se justificaría, cuando existan empresas o personas residentes en él, que realicen transacciones comerciales en Chile, siempre que no sea a través de un establecimiento permanente, definido por el artículo 5 del acuerdo suscrito. Si este fuera el caso, la empresa paraguaya será considerada como una empresa situada en Chile, por tanto, sujeto a impuestos de ese país.

En consecuencia, para que el Paraguay pueda acreditar un beneficio impositivo en razón del convenio suscrito con Chile, las transacciones comerciales realizadas en este último Estado, no debe desplegarse a través de un establecimiento permanente. Caso contrario, Chile ejerce la potestad tributaria sobre los beneficios de tal establecimiento. Esta afirmación lo hago conforme a lo estipulado en el artículo 7, apartado 1, del convenio, en el que se establece claramente que los beneficios empresariales de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado. La normativa expresa lo siguiente:

*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 o ha realizado 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 puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.*

---

<sup>12</sup> Los restantes impuestos vigentes en el Paraguay son: el Impuesto Inmobiliario, el Impuesto selectivo al consumo, el Impuesto a los actos y documentos; y, el Impuesto al Valor Agregado.

En fin, el beneficio impositivo que pudiera el Paraguay invocar, se encuentra sujeto al modo en que ejerciere la actividad empresarial en Chile. Siempre que no incurra en la definición de establecimiento permanente la actividad que despliegue un residente en Paraguay, los beneficios o réditos obtenidos por el, solamente pueden ser gravados por este país. Esta afirmación que realizo, deriva de la llamada regla de oro ya mencionada.

Por otro lado, el Paraguay, tras la suscripción del convenio con Chile, podría en principio verse beneficiado con las rentas obtenidas por empresas de Transportes Internacionales residentes en él. En efecto, las ganancias obtenidas por la empresa de transporte proveniente del extranjero, sea en la explotación de buques, aeronaves o vehículos terrestre, conforme al convenio suscripto, solamente deben someterse a imposición en Paraguay. Consecuentemente, si el convenio permite la imposición de rentas exógenas en el Estado donde la empresa se encuentra, es incuestionable el beneficio impositivo, pues el transporte internacional podría arrojar rentas de fuente chilena. Esta ventaja quebranta el principio jurisdiccional adoptado por el Paraguay, *territorialidad de la fuente*, pues conforme este, debería de gravar las rentas de fuentes paraguayas, como así mismo, modifica la renta presuntiva para los transporte internacionales. Estas reglas fueron expresamente modificadas por el artículo 8, numera 1. del convenio, el que quedó redactado de la siguiente forma:

*Transporte Internacional.*

1. *Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre en tráfico internacional sólo puede someterse a imposición en ese Estado.*

Aclaro, el beneficio impositivo que he puntualizado, no debe ser visto con tanta alegría, pues el Paraguay en razón de su legislación interna, y como consecuencia del convenio, podría a la vez sufrir sacrificios fiscales como consecuencia del transporte internacional, lo que será evidenciado más adelante.

Por otro lado, para las ganancias de capital, entendidas como aquellas que derivan de la venta de inmuebles, muebles, buques, aeronaves o vehículos terrestre, el Paraguay a raíz del convenio, se encuentra protegido en su potestad de imponer y cobrar tributos sobre las rentas derivadas de la ganancia de capital. Si bien la regla no es absoluta, el beneficio recae sobre determinados hechos. Esto puede ocurrir, conforme se verá con la redacción dada al artículo 13, de la siguiente forma:

*Ganancia de capital.*

1. *Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último 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, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa de la que forme parte) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

3. *Las ganancias derivadas de la enajenación de buques, aeronaves o de vehículos de transporte terrestre explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde resida el enajenante.*
4. *Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga por la enajenación de títulos u otros derechos representativos del capital de una sociedad situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
5. *Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos precedentes de este último artículo sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.*

El hecho de que el Estado paraguayo conserve su potestad tributaria sobre las rentas derivadas de la enajenación de bienes, reconoce el hecho en su ubicación y venta dentro de su territorio. Tal extremo responde al principio de territorialidad de la fuente ya incorporado por el Paraguay en su legislación interna. Así, se trata más bien de una ratificación de supuestos ya contemplados, que beneficios impositivos. Por el contrario, como se verá, el apartado 3. de la norma transcrita no resulta beneficioso al Paraguay, pues deriva la potestad de imponer tributo al Estado de residencia de la empresa de transporte que realice enajenaciones de bienes, supuesto que de no coincidir la residencia en el Paraguay, la imposición se vería afectada por este.

Por ultimo, el artículo 17 otorga facultad de imponer tributo a las rentas obtenidas por los Artistas y Deportistas dentro del Paraguay. Así, si un residente de Chile, siendo artista o deportista, obtenga renta derivada del ejercicio de sus actividades en el Paraguay, este último mantiene la potestad tributaria sobre tales ganancias. En definitiva, esta norma no resulta una novedad, pues la regla consagrada, se equipara al principio de fuente territorial ya admitido en la legislación paraguaya, lo que en definitiva implica una mera ratificación del principio paraguayo, que un beneficio impositivo propiamente dicho.

Las demás disposiciones incorporadas en el convenio para evitar la doble imposición internacional, suscripta con la República de Chile, no resultan tan beneficiosas para el Paraguay, pues los casos en que éste puede imponer su tributo sobre ganancias obtenidas en el extranjero resultan limitados. Las demás normativas no citadas, en su mayoría otorgan mayores beneficios fiscales a la República de Chile, quien adopta el criterio de renta mundial como principio de vinculación jurisdiccional hacia sus contribuyentes. Esta postura será desarrollada a continuación.

#### **2.4.5. Sacrificios fiscales.**

La suscripción de tratados tributarios, tiene un fundamento de política tributaria, de modo que cada Estado parte determine cuales beneficios fiscales pudiera acceder el Estado a raíz de los efectos de la suscripción de un tratado de tal envergadura. En el ámbito financiero, subsiste el principio de que la actividad económica aspira a la obtención de rentas. Pensar en inversiones que se traduzcan en pérdidas en la actualidad, es inconcebible. Pues bien, con la suscripción del tratado para prevenir la doble imposición internacional firmado con la República de Chile, el Paraguay no ha tenido tal aspiración, pues fácilmente puede soportar sacrificios fiscales en razón de las inversiones hechas en él. Esto se verá a continuación.

La llamada regla de oro para los beneficios empresariales, prevista por el artículo 7 del convenio, determina que los réditos obtenidos por una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, salvo que la actividad empresarial sea desplegada por medio de un Establecimiento Permanente. En consecuencia, una empresa residente en Chile, puede obtener beneficios de fuente paraguaya, sin que la actividad empresarial sea desarrollada por un Establecimiento Permanente. Para que esta hipótesis sea demostrada, bastaría en realizar una actividad que no se encuadre dentro del concepto de Establecimiento Permanente, establecido en el artículo 5 del mismo convenio.

Para ilustrar esta postura, bastaría que una Empresa chilena preste servicios o asesorías en territorio paraguayo, por un lapso menor de 183 días en un año. Este supuesto, conforme al norma 7 del convenio, no se encuadraría como un Establecimiento Permanente. Por ende, los réditos obtenidos por la empresa chilena, solamente pueden ser gravados en la República de Chile, conforme a la regla de oro. En definitiva, si bien los servicios y/o asesorías chilenos realizados en el Paraguay sería considerados de fuente interna atendiendo al principio de vinculación territorial con los contribuyentes, a raíz del tratado escapan de la potestad impositiva del país de la fuente, lo que en definitiva, implica un sacrificio fiscal.

Para la actividad de explotación de buques, aeronaves o vehículos de transporte terrestre, el peligro de otro sacrificio fiscal para la República de Paraguay, es latente. Volviendo al convenio, en el artículo 8 se precisa que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante, que realice las actividades de transporte descritas, solamente pueden someterse a imposición en ese Estado. Este criterio es similar a la regla de oro para los beneficios empresariales. Así, si Chile obtiene réditos en el Paraguay, a raíz del embarque de personas, mercaderías, fletes, etc., tales beneficios solamente pueden ser gravados en aquel país. El sacrificio fiscal está en la no aplicación de la legislación tributaria interna del Paraguay, pues caso contrario, se gravarían en forma presuntiva las rentas derivadas de tales actividades. La norma tributaria interna paraguaya, en su artículo 5 y artículo 10, inciso b), de la Ley 125/91 y su correspondiente modificación Ley 2421/94, determinan que:

**Art. N° 5°.- Fuente Paraguaya.** (Ultimo párrafo)

*Los fletes internacionales será en un 50% (cincuenta por ciento) de fuente paraguaya cuando los mismos sean utilizados entre el Paraguay y Argentina, Bolivia, Brasil y Uruguay, y en un 30% (treinta por ciento), cuando se realicen entre el Paraguay y cualquier otro país no mencionado.*

**Art. N° 10°.- Rentas internacionales.**

*Las personas o entidades radicadas en el exterior, con o sin sucursales, agencias o establecimiento en el país que realicen actividades gravadas, determinarán sus rentas netas de fuente paraguaya, de acuerdo con los siguientes criterios, sin admitir prueba en contrario:*

*b) El 10% (diez por ciento) sobre el importe bruto proveniente de la realización de operaciones de pasajes, radiogramas, llamadas telefónicas, servicios de transmisión de audio y video, emisión y recepción de datos por Internet protocolo y otros servicios similares, que se presten tanto desde el país al exterior, así como aquellas operaciones y servicios proveídas desde el extranjero al territorio nacional.*

A simple vista se observa el sacrificio fiscal que el Paraguay puede soportar si aplica el convenio, pues conforme a la prelación de normas contempladas por la Constitución Nacional, el convenio suscripto con la República de Chile, tiene preferencia sobre las normas nacionales del primero, por tanto, los réditos obtenidos deberán tributar en Chile, lo que significa sustracción de dividendos del Paraguay, con directo perjuicio a su caja fiscal.

Por otro lado, el peligro de pérdida fiscal también puede ocurrir con el pago de los dividendos. El artículo 10 del convenio determina que cuando aquellos sean pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado, la imposición puede recaer en este último. Siendo así, el Estado en donde se generan los dividendos para los accionistas, pierde potestad impositiva sobre ellos, debiendo abonarse los impuestos sobre los dividendos, en el Estado de residencia de los beneficiarios. El panorama no resulta tan perjudicial, pues el propio artículo 10, determina una excepción a la regla, admitiendo la posibilidad de que los dividendos pueden ser gravados por el Estado de la fuente. Así, podrá gravarlos, pero establece límite al poder impositivo. Determinará el máximo de la tasa a ser aplicado, que es del 10% (diez por ciento) para el caso de que los dividendos sean gravados por el país de la fuente.

En definitiva, tanto la regla de imposición de los dividendos, como también la excepción, implicarían pérdida fiscal para el Paraguay. Esta afirmación lo sostengo por la sencilla razón de que este país grava la distribución del dividendo para los accionistas. Por un lado impone una tasa del 5% (cinco por ciento) para la distribución a nivel local, y del 15% para la distribución fuera del país, o sea, cuando fueran remesados a beneficiarios domiciliados en el extranjero. En ambos supuestos, el Paraguay soporta pérdidas fiscales, pues conforme al convenio, si se aplicara la primera parte del artículo 10, el Estado de la fuente no podría imponer tributo. Por el contrario, si acudimos a la excepción, por considerarla más ventajosa, el Paraguay no podrá sobrepasar la tasa del 10% (diez por ciento), al momento en que una empresa remese dividendos a Chile. Las afirmaciones que realizo se justifican por sí sola, pues la normativa impositiva paraguaya al regular estas circunstancias, trató de otorgar ventajas impositivas al fisco, lo que fue alterado por la suscripción del tratado con la República de Chile.

Para una apreciación más objetiva, transcribo las normas paraguayas que gravan la distribución de los dividendos. En este sentido de la Ley dispuso que:

**Art. N° 20°.- Tasas.**

*2) Cuando las utilidades fueren distribuidas, se aplicará adicionalmente la tasa del 5% (cinco por ciento) a partir del segundo año de vigencia de la presente Ley, sobre los importes netos acreditados o pagados, el que fuere anterior, a los dueños, socios o accionistas.*

*3) La casa matriz, sus socios o accionistas, domiciliados en el exterior deberán pagar el impuesto correspondiente a las utilidades o dividendos acreditadas por las sucursales, agencias o establecimientos situados en el país, aplicando la tasa del 15% (quince por ciento) sobre los importes netos acreditados, pagados o remesados, de ellos el que fuere anterior.*

Con la mera lectura de las normas transcriptas, una vez más se evidencia la pérdida fiscal que la República del Paraguay puede soportar, al momento de la distribución de los dividendos orinados en su territorio. Por un lado, si Chile decide gravarlos, yo no podrá hacerlo, y si decide gravar el Paraguay, no podrá sobrepasar la tasa fijada en el convenio. En ambos supuestos, incurre en pérdida fiscal.

Cuando se trata de renta financiera, *interés*, no existe diferencia con lo ya reglamentado por el convenio para los dividendos. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado, respetando el mismo criterio ya explicado para los dividendos. Asimismo, este criterio también admite excepciones, las que se encuentran sujetas a tasas máximas que limitan el poder del Estado de donde proceden tales rentas financieras. El Paraguay considera de fuente territorial los intereses, comisiones, rendimientos o ganancias de capitales colocados en el exterior, cuando la entidad inversora o beneficiaria esté constituida o radicada en su territorio.

Otra pérdida fiscal deriva de la aplicación del artículo 14 del convenio suscripto para evitar la doble imposición internacional. En este se reglamenta a cual Estado suscriptor le corresponde la potestad impositiva cuando se trata de servicios personales independientes. La norma determina que las rentas que una persona física o natural residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. Esta circunstancia admite excepciones. Así, cuando la persona que realiza el servicio o actividad tiene una base fija de la que disponga regularmente para tales desempeños, el Estado en donde se encuentra situada dicha base, ejerce la potestad impositiva sobre las rentas obtenidas, pero limitado a la parte atribuible a la base. Por otro lado, el Estado en el que se realiza el servicio o actividad, también podrá ejercer la potestad impositiva sobre las rentas derivadas de tales servicios personales, cuando el sujeto permanezca un total 183 días dentro de un periodo de un año, realizando dichos actos.

El sacrificio fiscal que el Paraguay pudiera sufrir en razón del artículo 14 del convenio, explicado en el párrafo anterior, podría surgir por el simple hecho de que en su territorio una persona física o natural preste servicios en él, sin la existencia de una base o, lo ejerza por un periodo inferior a los 183 días. En ambas conjetura, los réditos obtenidos en territorio paraguayo, por los servicios establecidos en la norma 14 del convenio, no podrán ser gravados por el Paraguaya. En este sentido, si algunos médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos o contadores, residentes en Chile, decidieran prestar servicios en el Paraguay, este quedará con las manos atadas sobre sus ganancias derivadas de los servicios prestados. Si bien el Paraguay aplicando su normativa interna gravaría tales ingresos personales por haber sido desarrollados dentro de su territorio nacional, por prelación del convenio suscripto, no podrá imponer tributos. Este impedimento subsiste siempre y cuando no se den las dos excepciones contemplada en el artículo 14, la existencia de una base o el transcurso del plazo.

Por otro lado, los métodos incorporados en el convenio para eliminar la doble imposición internacional, establecidos en el punto 2 del artículo 23 del instrumento, que en principio suena atractivo, resultan inaplicables para el Paraguay. Así, si un residente obtiene renta, que de acuerdo al convenio deba tributarse en Chile, podrá acreditar contra el impuesto paraguayo correspondiente a esas rentas los impuestos pagados en Chile, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación impositiva del Paraguay. Esta norma incorporada en el convenio, es un sinsentido para la política tributaria paraguaya, pues este Estado adopta el principio objetivo o de *fuentes territorial* para con sus contribuyentes.

Así, si una persona o empresa obtiene rentas provenientes de Chile, que de acuerdo al convenio deba tributarse en Chile, en nada afecta al Paraguay, dado el criterio de vinculación de *fuentes territorial* sustentado en su legislación interna. La circunstancia del crédito por impuesto como

método para eliminar la doble imposición responde al principio de jurisdicción subjetivo o *renta mundial*. La afirmación que sostengo, deriva de que el *tax credit* solamente puede ser utilizado por aquellos países que tributan por la totalidad de su renta, y no por aquellos que limitan su potestad tributaria a los hechos generadores realizados en su territorio, conocido como *fuerza territorial*. Si el Paraguay adoptara el criterio de renta mundial, podría invocar el crédito por el impuesto, lo que indudablemente importa un beneficio. La República del Paraguay en su artículo 2 y 5 de la Ley 125/91 y su modificación Ley 2421/04, ha adoptado el otro principio, por lo que el crédito por impuesto resulta falaz.

Otra falencia incorporada en el artículo 23 del convenio, es la posibilidad de que los contribuyentes residentes en el Paraguay, obtengan créditos por impuestos sobre los tributos pagados en Chile en concepto de posesión del patrimonio. El sistema de crédito por impuesto para los bienes raíces o sobre el patrimonio de contribuyentes paraguayos que paguen impuestos en Chile, nuevamente resulta ineficaz para la República del Paraguay. La razón de esta afirmación, como lo expuse más arriba, es que el Paraguay adopta el principio jurisdiccional objetivo, o sea, el de *territorialidad de la fuente*. Así, si un contribuyente residente en Paraguay, posee bienes en Chile y tributa en él, en nada afecta al primero, dado el principio jurisdiccional adoptado. Si bien resultará atractivo para los contribuyentes paraguayos el sistema de imputación de impuestos pagados en el extranjero, contra impuestos locales, resulta engañoso, pues en realidad la potestad impositiva del Paraguay se encuentra limitado a su territorio, y a nada más.

Si bien el presente trabajo no recae sobre un análisis detallado del convenio suscrito por el Paraguay y la República de Chile, sino más bien resaltar aquellos beneficios o sacrificios que pudieran surgir de su aplicación futura, lo que trato de evidenciar es el desconocimiento de criterios y principios básicos por parte de las autoridades paraguayas, al momento de suscribir el tratado con Chile. Las posibles pérdidas fiscales que pudiera soportar el fisco paraguayo, en las posibles hipótesis descritas más arriba, responde al desconocimiento de políticas tributarias admitidas actualmente en doctrina aplicada a los tratados tributarios amplios para prevenir la doble imposición internacional.

### **3. Conclusiones.**

Los tratados tributarios son aquellos instrumentos internacionales en el que dos o más Estados adoptan los criterios por los cuales canalizarán sus políticas tributarias para la solución del flagelo de la doble imposición internacional. Esta preocupación, sostengo, lo tienen los países que adoptan el principio *jurisdiccional subjetivo*, en cualquiera de sus especies, conocido con el nombre de *renta mundial*. El hecho de que el Estado obligue a sus contribuyentes al pago del impuesto sobre la totalidad de su renta, independientemente del lugar donde lo obtenga, deja latente el peligro de que algunas rentas de sus contribuyentes, sufra el fenómeno de la doble imposición.

El tratado tributario para prevenir la doble imposición suscrito con la República de Chile, en definitiva, beneficia al fisco de este, pues el principio de jurisdicción implementado por la Ley de Impuesto a la Renta de Chile, en su artículo 3, adopta el criterio de *renta mundial*, por lo que grava la totalidad de la renta de sus contribuyentes, sean que la fuente de ella este situada dentro

del país o fuera de él. El tratado tributario denominado “*Convenio entre la República del Paraguay y la República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la Evasión Fiscal en relación al impuesto a la Renta y al Patrimonio*”, que sigue el modelo de la ONU, otorgan más beneficios impositivos al Fisco chileno, pues adopta el principio jurisdiccional subjetivo.

La República del Paraguay, adopta el criterio de *Fuente Territorial* conforme a su legislación impositiva interna, por lo que en principio no se encontrarían sus contribuyentes ante el riesgo de la doble imposición internacional. El hecho de que el Paraguay grave exclusivamente las rentas producidas dentro del límite de su jurisdicción, no perjudica a aquellos sujetos que obtengan rentas de fuente exógenas, debiendo en su caso, pagar los tributos en el país donde se genera. La circunstancia de que el Paraguay haya incorporado el criterio de renta territorial, no justifica la suscripción de tratados tributarios para prevenir la doble imposición.

El tratado tributario comentado en esta obra, fue suscripto por el Paraguay, atendiendo a su desconocimiento de los criterios para la suscripción de estos tipos de instrumentos internacionales. Pues en realidad, no posee tal necesidad dado el criterio de fuente territorial admitido en su legislación tributaria. El sujeto activo, en este caso el estado Paraguayo, limita su potestad tributaria a su jurisdicción, por lo que resulta infundado suscribir tratados tributarios amplios. De ser así, dejaría libre la vía para que los otros países que poseen renta mundial, tal como ocurrió con la República de Chile, vengán a realizar inversiones al Paraguay, sin que los mismos sometan a tributo las rentas obtenidas en este último.

#### **4. Bibliografía.**

- ATCHABAHIAN, Adolfo. Derecho Tributario Internacional. “*Tratado de Tributación*”. Tomo I. Volumen 2. Director Horacio A. Garcia Belsunce. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003.
- CASÁS, José Osvaldo. “*Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*”. Primera reimpresión. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires, 2005.
- CONSTITUCIÓN NACIONAL DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY. Año 1992. Editorial Intercontinental. Asunción, 2003.
- CONVENCION MODELO DE LA NACIONES UNIDAS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACION ENTRE PAISES DESARROLLADOS Y PAISES EN DESARROLLO. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales. Naciones Unidas. Nueva York, 2002. Cuadernillo de material Bibliográfico. VII Curso Intensivos de Posgrado. Cuestiones actuales de Derecho Tributario. Facultad de Derecho UBA. Director Dr. Juan Esteban Urresti, Buenos Aires, 2007.
- Explicación realizada los días 17 y 18 por el Profesor Dr. Antonio Hugo Figueroa, en el marco del curso “*Cuestiones Actuales de Derecho Tributario*”. VII Cursos Intensivos de Posgrado, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, año 2007.

- FIGUEROA, Antonio Hugo. “*Doble imposición internacional*”. Conferencia realizada en el IV Congreso Tributario. Mendoza, 1996.
- FIGUEROA, Antonio Hugo. “*La doble imposición internacional en los inicios del Siglo XXI*”. Cuadernillo de material Bibliográfico. VII Curso Intensivos de Posgrado. Cuestiones actuales de Derecho Tributario. Facultad de Derecho UBA. Director Dr. Juan Esteban Urresti, Buenos Aires, 2007
- FIGUEROA, Antonio Hugo. “*Doble imposición internacional. Reflexiones generales sobre Principios Jurisdiccionales. Los modelos de Tratados y la Experiencia Argentina*”. Cuadernillo de material Bibliográfico. VII Curso Intensivos de Posgrado. Cuestiones actuales de Derecho Tributario. Facultad de Derecho UBA. Director Dr. Juan Esteban Urresti, Buenos Aires, 2007
- JARACH, Dino. “*EL HECHO IMPONIBLE*” Teoría general del Derecho Tributario sustantivo. Editorial Abeledo-Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, 1996.
- JARACH, Dino. “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”. Editorial Abeledo-Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires, 2003.
- LEY N° 125/91 – *Nuevo Régimen Tributario*.
- LEY N° 2421/04 – *De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal*.
- Ley N° 2956. “*Que aprueba el convenio entre la República del Paraguay y al República de Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, y su respectivo protocolo adicional*”.
- MERSAN, Carlos A. “*Derecho Tributario*”. Octava edición. Editora Litocolor. Asunción, 1997
- OECD: *Model Tax Concention on Income and on Capital*, Condensed Version, 15 July 2005, Commitee on Fiscal Affairs. Cuadernillo de material Bibliográfico. VII Curso Intensivos de Posgrado. Cuestiones actuales de Derecho Tributario. Facultad de Derecho UBA. Director Dr. Juan Esteban Urresti, Buenos Aires, 2007.
- PEÑA VILLAMIL, Manuel. “*Derecho Tributario*”. Tomo II. Editora Litocolor. Asunción, 1995
- RUOTI COSP, Nora Lucía. “*Lecciones para cátedra de Derecho Tributario*”. Editorial Emprendimientos Nora Ruoti S.R.L. Asunción, 2006
- RUOTI COSP, Nora Lucía. “*Ley N° 125/91 Nuevo Régimen Tributario – Ley N° 2421/04 De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal*”. Editora Emprendimientos Nora Ruoti S.R.L. Asunción, 2006.
- VALDÉS COSTA, Ramón. “*Instituciones de Derecho Tributario*”. Segunda Edición. Editorial LexisNexis Depalma. Buenos Aires, 2004.