

Manual de las Naciones Unidas
en temas específicos sobre

**la administración
de convenios
de doble tributación**
para países en desarrollo



Naciones Unidas



Manual de las Naciones Unidas
en temas específicos sobre

**la administración
de convenios
de doble tributación**
para países en desarrollo

Editado por
Alexander Trepelkov, Harry Tonino y Dominika Halka



Naciones Unidas
Nueva York, 2015



Copyright © Abril 2015
Naciones Unidas

Todos los derechos reservados

Las observaciones, opiniones e interpretaciones expresadas en esta publicación son de los autores y no necesariamente de las Naciones Unidas o cualquier organización que patrocinó o contribuyó en su desarrollo.

Para más información contactar a:

Naciones Unidas
Departamento de Asuntos Económicos
y Sociales
Oficina de Financiación para el Desarrollo,
Secretaría de las Naciones Unidas,
Plaza ONU, Oficina DC2-2170
Nueva York, N.Y. 10017, EE.UU.
Tel: (1-212) 963-7633 • Fax: (1-212) 963-0443
Correo electrónico: TaxffdCapDev@un.org

Prefacio

Durante la última década, la relación entre la movilización de recursos financieros para el desarrollo y la cooperación fiscal internacional destacaron en los documentos finales de las principales conferencias de las Naciones Unidas y las cumbres en materia económica y social. Estos incluyen el Consenso de Monterrey de 2002, la Declaración de Doha de 2008 sobre la Financiación para el Desarrollo, así como los resultados de la Conferencia sobre la Crisis Financiera de 2009 y la Cumbre sobre los Objetivos de Desarrollo del Milenio de 2010. En la Declaración de Doha, por ejemplo, los Estados Miembros reconocieron los esfuerzos multilaterales, regionales y nacionales destinados a mejorar el desarrollo de capacidades de los países de “negociar acuerdos de inversión mutuamente beneficiosos” y “promover buenas prácticas tributarias.”

Los convenios tributarios desempeñan un papel clave en el contexto de la cooperación internacional en materia tributaria. Por un lado, fomentan la inversión internacional y en consecuencia, el crecimiento económico global, mediante la reducción o eliminación de la doble imposición internacional sobre los ingresos transfronterizos. Por otro lado, mejoran la cooperación entre las administraciones tributarias, especialmente en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

Los países en desarrollo, especialmente los menos desarrollados, con frecuencia carecen de los conocimientos y la experiencia necesaria para interpretar y administrar de manera eficiente los convenios tributarios. Esto puede dar lugar a una aplicación difícil y de mucho tiempo, y en el peor de los casos, a la aplicación ineficaz de los convenios tributarios. Por otra parte, la brecha en las capacidades de interpretación y administración de los convenios tributarios existentes pueden poner en peligro la capacidad de los países para ser socios de convenios eficaces, especialmente en lo que se refiere a la cooperación en la lucha contra la evasión fiscal internacional. Hay una clara necesidad de impulsar iniciativas de capacitación, que fortalecerían las capacidades de los funcionarios competentes de los países en desarrollo en el ámbito tributario y, por lo tanto, contribuiría a desarrollar más su papel en el apoyo a los esfuerzos globales destinados a mejorar el clima de inversión y a prevenir la evasión fiscal internacional.

Los convenios tributarios y los convenios modelos, por lo general no incluyen ninguna orientación sobre cómo deben aplicarse las disposiciones de los convenios, dejando esta cuestión a la legislación doméstica de los Estados contratantes. Aunque existe amplia y creciente literatura, y un amplio suministro de materiales de capacitación que se ocupan de las disposiciones sustantivas de los convenios tributarios y la relación entre estas y las disposiciones de la legislación doméstica de un país, son de relativamente poca ayuda respecto de la aplicación práctica de los convenios. Este Manual, como resultado de un proyecto conjunto de la Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas y el International Tax Compact, pretende contribuir a llenar este vacío.

¿Cómo se aplican en la práctica las disposiciones de los convenios tributarios? Esta pregunta se aborda en los diez capítulos que componen este Manual. Fueron escritos por expertos fiscales internacionales, beneficiándose de amplias consultas llevadas a cabo con numerosos expertos de las autoridades tributarias y de los Ministerios de Finanzas de los países en desarrollo. El Manual describe las mejores prácticas de los países en la administración de sus convenios tributarios y en la medida de lo posible, identifica comunes denominadores. Se da énfasis a las prácticas de las autoridades tributarias de los países en desarrollo. Sus expertos pueden estar en una mejor posición para ayudar a otros países en desarrollo con menos experiencia en esta área, debido a que siguieron un camino similar hace no mucho tiempo. Se realizan esfuerzos para que el material sea básico y práctico, centrándose en los aspectos de procedimiento en la aplicación del convenio, más que en sus normas sustantivas.

Esta publicación fue concebida, escrita, discutida, revisada y publicada durante un período de siete meses, gracias al entusiasmo y el compromiso de todos los involucrados. Esperamos que sirva para estimular nuevas discusiones sobre el tema de la administración de los convenios tributarios, incluso en los eventos de capacitación organizados por los organismos internacionales que trabajan en el ámbito de la cooperación fiscal internacional.



Alexander Trepelkov
Director, Oficina de Financiación para el Desarrollo
Departamento de Asuntos Económicos y Sociales

Agradecimientos

Quisiéramos agradecer al Ministerio de Cooperación y Desarrollo Económico Alemán (BMZ) por su generoso apoyo financiero, que ha hecho posible la implementación de este proyecto y la publicación del *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. También quisiéramos agradecer a nuestro socio, el International Tax Compact (ITC) por su apoyo financiero y técnico a lo largo de este proyecto, y por facilitar los contactos con los expertos de las administraciones tributarias y de los Ministerios de Finanzas de los países en desarrollo.

Manifestamos nuestro profundo agradecimiento a todas las personas y las organizaciones involucradas en la implementación conjunta del proyecto UN-ITC y en la producción de este Manual durante un período de siete meses.

Deseamos agradecer a los autores de los capítulos que componen este Manual, por la entrega de un producto de calidad a pesar de las presiones de tiempo. Especialmente, agradecemos al Profesor Brian J. Arnold y al Profesor Hugh J. Ault, que, además de entregar sus respectivos Capítulos, apoyaron de corazón este proyecto desde sus inicios y colaboraron en obtener el compromiso de los otros autores, así como también brindando valiosos consejos e inspiración.

Reconocemos la contribución de los expertos de las administraciones tributarias y de los Ministerios de Finanzas de los países en desarrollo, quienes contribuyeron con sus puntos de vista y aportaron para la redacción de los capítulos, a saber: Sr. Ulvi Yusifov (Azerbaiyán), Sr. Syed Mohammad Abu Daud (Bangladesh), Sra. Sabina Theresa Walcott-Denny (Barbados), Sra. Pen Sopakphea (Camboia), Sr. Adrien Terence Tocke (Camerún), Sra. Natalia Aristizábal (Colombia), Sr. Mario Ricardo Osorio Hernandez (Colombia), Sra. Ana Yesenia Rodríguez (Costa Rica), Sra. Evelyn María Molina (Costa Rica), Sr. Edgar Octavio Morales (República Dominicana), Sr. Galo Antonio Maldonado (Ecuador), Sr. Mamdouh Sayed Omar (Egipto), Sr. Hesham Ismail Abdelmonem Khodair (Egipto), Sr. Ruslan Akhalaia (Georgia), Sra. Marine Khurtsidze (Georgia), Sr. Samuel McLord Chekpeche

AGRADECIMIENTOS

(Ghana), Sr. Eric NII Yarboi Mensah (Ghana), Sr. Gunawan Pribadi (Indonesia), Sra. Nurgul Akshabayeva (Kazajstán), Sr. Saythong Ouiphilavong (República Democrática Popular Lao), Sr. Pusetso Seth Macheli (Lesotho), Sr. Setsoto Ranthocha (Lesotho), Sr. Crispin Clemence Kulemeka (Malawi), Sra. Laïla Benchekroun (Marruecos), Sra. Najia Bargui (Marruecos), Sra. Mya Mya Oo (Myanmar), Sra. Naydine Sharida du Preez (Namibia), Sr. Tanka Mani Sharma (República Federal Democrática de Nepal), Sr. Adesoji Bodunde Omoyele (Nigeria), Sra. Laura Cristina Barrios Altafulla (Panamá), Sra. Leka Nama Nablu (Papua Nueva Guinea), Sra. Irving Ojeda Alvarez (Perú), Sra. Kim S. Jacinto-Henares (Filipinas), Sra. Anastasia Certan (República de Moldova), Sr. Kayigi Habiyambere Aimable (Rwanda), Sr. Baye Moussa Ndoye (Senegal), Sra. Phensuk Sangasubana (Tailandia), Sra. Patience Emily Rubagumya (Uganda), Sra. Tetiana Skupova (Ucrania), Sra. Mwantumu Mshirazi Salim (República Unida de Tanzania), Sr. Alvaro Romano (Uruguay), Sra. Tran Thi Phuong Nhung (Viet Nam), Sr. Berlin Msiska (Zambia) y Sr. Max Mugari (Zimbabwe).

Asimismo reconocemos con gratitud el importante rol de miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas: Sra. Lise-Lott Kana (Chile), Sr. Wolfgang Lasars (Alemania), Sr. Enrico Martino (Italia), Sr. Mansor Hassan (Malasia), Sr. Armando Lara Yaffar (México), Sr. Stig Sollund (Noruega) y Sr. Ronald van der Merwe (Sudáfrica), quienes contribuyeron con su experiencia a este proyecto de forma gratuita.

También estamos agradecidos con los directores y representantes internacionales y regionales que apoyaron este proyecto, incluyendo a: Sr. Logan Wort, Sr. Lincoln Marais y Sra. Elizabeth Storbeck del Foro Africano de Administraciones Tributarias (ATAF); Sr. Márcio Verdi, Sr. Socorro Velazquez y Sr. Miguel Pecho del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); Sr. Robert Maate de la Comunidad Africana del Este (EAC); y Sr. Paolo Ciocca del Fondo Internacional de Desarrollo Agrario (IFAD). En particular, quisiéramos agradecer al Sr. Pascal Saint-Amans, Sra. Marlies de Ruitter, Sr. Jacques Sasseville y Sr. David Partington de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) por compartir su inestimable experiencia y sus recursos.

Igualmente quisiéramos agradecer al equipo del International Tax Compact (ITC), Sr. Roland von Frankenhorst y Sra. Yanina Oleksiyenko, por su involucramiento y apoyo en todas las actividades de este proyecto. Estamos agradecidos con el Sr. Matthias Witt, Sr. Harald Kueppers y Sra. Katharina Gunselmann del Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, por participar en el proyecto y por compartir sus experiencias. También agradecemos al Sr. Wolfgang Lasars y Sr. Klaus Klotz por representar al gobierno alemán en este proyecto.

Por último, pero no menos importante, agradecemos la valiosa asistencia de otros integrantes del equipo de la Oficina de Financiación para el Desarrollo, a saber: Sr. Michael Lennard, Sra. Irving Ojeda Alvarez, Sra. Leah McDavid, Sra. Victoria Panghulan y Sra. Mary Nolan, que dieron apoyo en el desarrollo de sus respectivos roles.

Alexander Trepelkov, Harry Tonino y Dominika Halka
28 de junio de 2013

Agradecimientos por la traducción al español de esta publicación

Como parte del programa de colaboración que la Oficina de Financiación para el Desarrollo (FfDO) del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) mantienen desde el año 2012, la Secretaría Ejecutiva del CIAT, por iniciativa propia y en coordinación con la FfDO, llevó a cabo la traducción al castellano de la publicación *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*, originalmente puesta a disposición en idioma inglés.

Los trabajos de traducción estuvieron a cargo del Departamento de Traducción y contaron con la supervisión técnica del Sr. Miguel Pecho, Director de Estudios e Investigaciones Tributarias.

Es oportuno también agradecer la desinteresada colaboración de funcionarios de las administraciones tributarias nacionales miembros del CIAT que revisaron algunos capítulos de la traducción; en particular al Sr. Galo Maldonado (Ecuador) y Sr. Álvaro Romano (Uruguay).

Por último, pero no menos importante, agradecemos a la Sra. Irving Ojeda Alvarez funcionaria de la FfDO, y a la Sra. Ana Yesenia Rodríguez que revisaron la traducción, el contenido técnico y editaron la versión final del Manual.

Introducción

Este libro es el resultado de un proyecto, llevado a cabo conjuntamente por la Oficina de Financiación para el Desarrollo (FfDO) del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas y el International Tax Compact (ITC), dirigido a fortalecer la capacidad de las autoridades tributarias y los Ministerios de Finanzas de los países en desarrollo, para identificar de forma efectiva y evaluar sus necesidades en el área de negociación y administración de convenios tributarios. El financiamiento para el proyecto fue proporcionado por el Ministerio Federal para la Cooperación y el Desarrollo Económico (BMZ) de Alemania. Dentro del FfDO, el proyecto fue implementado, por un pequeño equipo dirigido por el Director, Sr. Alexander Trepelkov, y que comprende a la Sra. Dominika Halka y el Sr. Harry Tonino, Oficiales de Asuntos Económicos, con el apoyo administrativo de la Sra. Victoria Panghulan.

El objetivo último de este proyecto es apoyar el desarrollo de un conjunto completo de herramientas para crear capacidades, que sería utilizado en los países en desarrollo, según la demanda, reflejando adecuadamente las necesidades de estos países, y complementando las herramientas existentes.

El proyecto fue lanzado en diciembre de 2012. Como primer paso, se celebraron dos reuniones técnicas simultáneas en Roma, Italia, los días 28 – 29 de enero de 2013, con la participación de 25 representantes de las autoridades tributarias y los Ministerios de Finanzas de los países en desarrollo, representando todas las regiones del mundo. La discusión sobre la administración de los convenios tributarios, que se llevó a cabo en el marco de varias sesiones temáticas, se vio facilitada por determinados miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación (el Comité) y representantes de varias organizaciones internacionales y regionales. Los expertos nacionales fueron francos en compartir experiencias y preocupaciones de sus países. El debate contribuyó a: (i) identificar las necesidades de los países en desarrollo en el ámbito de la administración de convenios tributarios y las herramientas para el desarrollo de capacidades disponibles a su alcance; y (ii) determinar brechas en

las capacidades y desafíos que enfrentan los países en desarrollo en la administración de sus convenios tributarios. Un informe de la reunión, que resume las principales conclusiones y detalles de las áreas prioritarias con el fin de desarrollar actividades y herramientas de capacitación para abordar estas cuestiones se encuentra disponible en <http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013CBTTNA/Summary.pdf>.

El resultado práctico de la reunión de Roma fueron los “términos de referencia” para una serie de documentos técnicos, que abordarían los temas específicos de interés en la administración de los convenios tributarios para los países en desarrollo. Estos términos de referencia fueron identificados y acordados por los participantes en la citada reunión. En consecuencia, los proyectos de esos documentos fueron preparados por varios expertos en tributación internacional y fueron sometidos a una revisión de pares.

Estos documentos fueron presentados por los autores para su discusión en la reunión técnica, celebrada en Nueva York, los días 30-31 de mayo de 2013, con la participación de 32 representantes de las autoridades tributarias y Ministerios de Finanzas de los países en desarrollo. Cada documento fue discutido en una sesión independiente, que fue presidida por un miembro del Comité o por un representante de la organización internacional o regional pertinente. Tras la presentación por el autor, se invitó a un orador principal designado en representación de un país en desarrollo para comentar el documento, centrándose en la experiencia específica de su país. Esto fue seguido por el intercambio abierto de opiniones entre todos los participantes. Durante el debate, hubo muchas sugerencias prácticas sobre cómo se ajustan mejor los documentos a la realidad del desarrollo de las administraciones tributarias de los países. El aspecto sur-sur del intercambio surgió de forma muy prominente. Los participantes de los países en desarrollo participaron en una intensa discusión entre ellos, ofreciendo consejos y compartiendo las mejores prácticas con los países con menos experiencia en negociación y administración de convenios de doble tributación. Se expresó la opinión de que los expertos de los países en desarrollo con frecuencia están en una mejor posición que los expertos de los países desarrollados para ayudar a otros países en desarrollo, ya que siguieron un camino similar, hace no mucho tiempo.

Tras la reunión, los autores revisaron sus documentos tomando en cuenta la información recibida de otros expertos. Posteriormente los documentos se finalizaron y editaron para integrar este *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios tributarios para los países en desarrollo*.

El Manual de las Naciones Unidas será lanzado y distribuido en la reunión de la OCDE con economías de países no miembros y organizaciones internacionales que precede la décimo octava reunión anual de convenios tributarios, que se llevará a cabo en París el 25 de setiembre de 2013.

La versión digital de este Manual está disponible de forma gratuita en inglés en <http://www.un.org/esa/ffd/publications/handbook-dtt.html> y en español en <http://www.un.org/esa/ffd/publications/handbook-dtt-sp.html>.

Como pasos siguientes, la FfDO está conceptualizando organizar, en conjunto con socios, un Foro anual sobre administración de convenios tributarios y otros eventos de capacitación, basado en el Manual de las Naciones Unidas, con una visión de promover la cooperación sur-sur mediante experiencias en asuntos de actualidad sobre la administración de convenios tributarios.

Índice

Prefacio	iii
Agradecimientos	v
Agradecimientos por la traducción al español de esta publicación	viii
Introducción	ix
Capítulo I	
Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación	1
1. Introducción	1
2. Antecedentes: la relación general entre los convenios tributarios y la legislación doméstica	4
3. Normas de aplicación en los convenios tributarios bilaterales	7
3.1 Los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE	7
3.2 Normas de aplicación en convenios tributarios bilaterales reales	13
4. Normas en la legislación doméstica para la aplicación de los convenios tributarios	13
4.1 Introducción	13
4.2 Reglas de aplicación general o específica	15
4.3 Reglas legislativas o administrativas	16
4.4 La relación entre las reglas para la aplicación de convenios tributarios y el método de imposición ...	17
4.5 El papel de las autoridades tributarias en la aplicación de los convenios tributarios	21
5. Personas con derecho a los beneficios de los convenios tributarios	25
5.1 Introducción	25
5.2 Identificación de las personas	26
5.3 La determinación de residencia	26
5.4 Entidades híbridas y especiales	29
5.5 Beneficiario efectivo	32

ÍNDICE

6.	La aplicación de los convenios tributarios por un país a sus propios residentes.	33
6.1	Introducción	33
6.2	Eliminación de la doble imposición.	34
7.	La aplicación de los convenios tributarios para los residentes del otro Estado contratante (no residentes).	40
7.1	Introducción	40
7.2	Identificación de los contribuyentes no residentes relevantes	41
7.3	Tipos particulares de renta obtenidos por no residentes en el país fuente.	44
8.	Abuso de los convenios tributarios y la relación entre los convenios tributarios y la legislación doméstica.	51

Capítulo II

Personas que califican para obtener

los beneficios de los convenios	57	
1.	Introducción.	57
2.	Personas que califican para los beneficios de un convenio . .	59
2.1	Tipos de personas	60
2.2	Números de identificación y requisitos de registro	67
3.	Residencia	69
3.1	Sujeción al impuesto.	70
3.2	Criterios para determinar la sujeción al impuesto.	75
3.3	La doble residencia	76
3.4	Artículos sobre limitación de beneficios	82
3.5	Artículos para los cuales no se requiere la residencia . .	84
4.	Ingresos sobre los cuales se pueden solicitar los beneficios de un convenio	85
4.1	“Derivados por”, “pagado a”, etc.	85
4.2	Beneficiario efectivo.	87
5.	Estructuras pantallas	90
5.1	Características de las estructuras pantallas	92
5.2	Aspectos sobre residencia	93
5.3	Asuntos relacionados con los ingresos para los cuales se solicitan los beneficios del convenio	95

6. Casos especiales	98
6.1 Entidades exentas (fondos de pensión)	98
6.2 Sociedades de personas (partnerships)	99
6.3 Entidades transparentes/híbridas y regímenes de grupos corporativos	103
6.4 Fideicomisos y fiduciarios	105
Bibliografía sobre el concepto de beneficiario efectivo	116
Bibliografía sobre los fideicomisos	117

Capítulo III

Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera	121
1. Impacto de los convenios tributarios y la eliminación de la doble imposición.	122
1.1 La fuente del ingreso debe determinarse por los principios generales	123
1.2 Los convenios tributarios no limitan el alcance del derecho del país de residencia de gravar los ingresos extranjeros	124
1.3 Las limitaciones del convenio tributario respecto de la manera en que grava el país de residencia	127
1.4 Eliminación unilateral de la doble imposición.	134
2. Administración de los mecanismos para eliminar la doble imposición	135
2.1 Método de exención	136
2.2 El método del crédito	141
2.3 Dedución de los gastos	157
2.4 Descuentos subyacentes	166
3. Administración de normas anti-elusión	171
3.1 Aplicación de las normas domésticas	171
3.2 Reglas dirigidas a los ingresos de fuente extranjera	172
4. Problemas generales de la administración tributaria sobre los ingresos de fuente extranjera	176
4.1 Recabar información	176
4.2 Evaluación (liquidación)	184
4.3 Resolución de conflictos	185
4.4 Recaudación del impuesto	190

Capítulo IV

Tributación de los no residentes	193
1. Introducción.....	193
1.1 Alcance del Capítulo	193
1.2 Cumplimiento de los no residentes con la legislación doméstica tributaria	194
1.3 La conexión entre el cumplimiento tributario y la retención en la fuente.....	198
1.4 Efecto de los convenios tributarios	199
2. Requisitos de registro para no residentes.....	200
3. Nombramiento de agentes o representantes locales.....	202
4. Procedimientos para solicitar los beneficios del convenio bajo diversos métodos de liquidación y evaluación	203
4.1 Presentación de declaraciones de impuestos	203
4.2 Pronunciamientos administrativos	205
4.3 Información proporcionada a los pagadores residentes	206
4.4 Solicitudes de reembolso	206
5. Recabar información.....	207
5.1 Disposiciones típicas de un convenio	207
5.2 Exposición a las solicitudes de intercambio de información	208
6. Asistencia en la recaudación	209
6.1 Disposiciones típicas de un convenio	209
6.2 Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.....	210
7. No discriminación.....	210
8. Las normas anti-evasión.....	211
9. Plazos.....	212
10. Carga de la prueba.....	212
11. Conclusión	213

Capítulo V

Tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales	215
1. Introducción.....	215
2. Información tributaria	218

2.1	¿Qué tipo de información?	218
2.2	Fuentes de información	219
3.	Identificación del contribuyente no residente	225
3.1	Pasos en la aplicación de las disposiciones del convenio	225
3.2	Identificar al contribuyente	225
3.3	Determinar el status de residencia del contribuyente ..	226
3.4	Determinar las disposiciones del convenio que podrían aplicar	227
4.	Marco del convenio para la tributación de los beneficios empresariales	227
4.1	“Actividades empresariales” y “beneficios”	227
4.2	Tributación de los beneficios empresariales de acuerdo con varios artículos	229
4.3	Umbral para la imposición en la fuente	229
4.4	Comercio electrónico y actividades comerciales llevadas a cabo en ausencia de un EP o base fija	231
4.5	No discriminación	232
5.	Establecimiento permanente	233
5.1	Umbral general y regla del “vínculo efectivo”	233
5.2	El lugar fijo de negocios sin requisitos específicos de tiempo	234
5.3	Obra de construcción, proyecto o actividad de supervisión con una duración mayor a seis meses.	234
5.4	La presencia física de más de 183 días	235
5.5	Colección de primas de seguro o el seguro de riesgos ..	236
5.6	La naturaleza y el nivel de actividad de los agentes.	236
5.7	Subsidiaria versus EP	237
6.	Atribución de los beneficios	238
6.1	Introducción	238
6.2	Fuerza de atracción	238
6.3	Asuntos de precios de transferencia	239
6.4	Deducibilidad de los gastos	240
6.5	Reglas de fuente	241
6.6	Cuentas comerciales, libros y registros	242
6.7	Umbrales de tiempo y carga de la prueba	243

ÍNDICE

7. Recaudación tributaria y cumplimiento.	243
8. Conclusiones.	244

Capítulo VI

Tributación de los proveedores de servicios no residentes 245

1. Introduction.	245
2. Tributación en la fuente de ingresos por servicios	246
1.1 Artículo 5 y artículo 7 — beneficios empresariales	247
1.2 Artículo 8 — transporte internacional.	249
1.3 Artículo 14 — servicios personales independientes.	250
1.4 Artículo 15 — servicios personales dependientes	251
1.5 Artículo 16 — directores y directivos de alto nivel	252
1.6 Artículo 17 — profesionales, espectáculo y deportistas	252
1.7 Artículo 19 — servicios oficiales.	253
1.8 Artículo 20 — estudiantes	253
1.9 Otras disposiciones de los convenios.	254
2. Asuntos administrativos.	257
2.1 Residencia del proveedor de servicios	257
2.2 Caracterización del ingreso.	260
2.3 Fuente de ingresos	266
2.4 Umbrales	273
2.5 Monto de ingresos gravables en el país fuente	278
2.6 Método de imposición y recaudación	282

Capítulo VII

Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital 287

1. Introducción.	287
2. Aspectos relevantes de la legislación doméstica y de los convenios tributarios.	288
2.1 Marco general jurídico y administrativo	288
2.2 Definición doméstica y fuente de ingresos por inversiones y ganancias de capital	289
2.3 Financiamiento híbrido y subcapitalización	293
2.4 Formas de determinación y aplicación de los impuestos	294
2.5 Efecto de los convenios tributarios y su aplicación	296

3.	Asignación de derechos de imposición en un convenio y definiciones de ingresos por inversión y ganancias de capital en los convenios.	298
3.1	Aspectos generales	298
3.2	Ingresos derivados de bienes inmuebles	298
3.3	Dividendos.	300
3.4	Intereses	303
3.5	Regalías	307
3.6	Ganancias de capital.	310
3.7	Problemas de calificación	314
4.	Marco legal, procedimientos administrativos para la concesión de beneficios del convenio a los contribuyentes y autoridades tributarias responsables	315
4.1	Enfoque adoptado — Perspectivas de los estados de fuente y de residencia.	315
4.2	Marco jurídico más específico y aspectos relativos a la administración tributaria.	317
4.3	Ingresos derivados de bienes inmuebles	319
4.4	Dividendos, intereses y regalías	321
4.5	Ganancias de capital.	328
5.	Aplicación	331
5.1	Aspectos generales	331
5.2	Aspectos de la legislación doméstica	332
5.3	Aspectos del derecho internacional	335
5.4	Ley para el Cumplimiento Fiscal de las Cuentas en el Extranjero.	335

Capítulo VIII

Resolución de conflictos:

el procedimiento de acuerdo mutuo. 339

1.	Introducción.	339
1.1	Funcionamiento del procedimiento de acuerdo mutuo	339
1.2	Cómo funciona el PAM	341
1.3	Resultados del PAM	341
1.4	Relación entre el PAM y las soluciones de la legislación doméstica.	342

2.	PAM iniciado por el contribuyente	343
2.1	General.	343
2.2	Requisitos básicos para un PAM iniciado por un contribuyente.	343
2.3	Evaluación de la solicitud de PAM por la autoridad competente.	347
2.4	Resolución unilateral	348
2.5	Estructura de las negociaciones bilaterales de PAM	349
2.6	Implementación del resultado del PAM	351
2.7	Aplicación del PAM a casos que surgen según el artículo 9 sobre precios de transferencia.	352
3.	Las “mejores prácticas” en la estructuración de un PAM	355
3.1	Elaborar directrices y procedimientos para el acceso del contribuyente al PAM (Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 92)	355
3.2	Las autoridades competentes deben hacer todos los esfuerzos para resolver los casos sobre principios y una base justa (Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 49)	356
3.3	Los acuerdos en una fiscalización no deben obligar al contribuyente a renunciar al recurso posterior del PAM (Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 80)	356
3.4	Separación del PAM y las funciones de fiscalización (Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 62)	356
3.5	Uso liberal del PAM según el artículo 25 (3) (MEMAP, mejores prácticas 1)	357
4.	El arbitraje según el artículo 25 (5)	357
4.1	Introducción	357
4.2	El arbitraje y la Convención Modelo de las Naciones Unidas	358
4.3	Diferencias entre las versiones del artículo 25 (5) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.	361
4.4	Características básicas de la disposición de arbitraje de las Naciones Unidas	363
4.5	Aspectos de procedimiento del arbitraje según el artículo 25 (alternativa B)	365

Anexo: ejemplos y análisis de casos de PAM.	370
Ejemplo 1: Caso PAM artículo 5/artículo 7	370
Ejemplo 2: Caso PAM artículo 9	371

Capítulo IX

Intercambio de información	373
1. Introducción.	373
2. Visión general sobre el intercambio de información	375
2.1 Características esenciales	375
2.2 Temas principales	378
2.3 Opciones para el intercambio de información	380
3. Contexto contemporáneo del intercambio de información .	381
3.1 Trabajo sobre competencia fiscal y el desarrollo de un modelo TIEA	382
3.2 La “retención en la fuente” como alternativa para el intercambio de información	384
3.3 La crisis del secreto bancario y el surgimiento de los TIEAs	385
4. Intercambio de información de acuerdo con el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas	386
4.1 Introducción	386
4.2 La operación del intercambio según el artículo 26	392
4.3 Comparación con el Convenio Modelo de la OCDE . . .	406
5. Otros mecanismos de intercambio de información	410
5.1 Introducción	410
5.2 Acuerdos sobre el Intercambio de Información en Materia Tributaria	411
5.3 Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal	414
5.4 Acuerdos regionales	416
5.5 Otros medios para obtener información	416

Capítulo X

Uso indebido de los convenios tributarios, elusión y evasión tributaria	419
1. Introducción.	419
1.1 Impidiendo el uso indebido de los convenios tributarios	419

ÍNDICE

1.2	La relación entre las normas nacionales anti-elusión y las disposiciones de los convenios tributarios	420
1.3	Complementando las normas domésticas anti-elusión.	421
1.4	Los Comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y la elusión tributaria.	421
1.5	Nota sobre la terminología — elusión, evasión y fraude; abuso de los convenios tributarios	422
2.	Uso indebido de los convenios tributarios.	423
2.1	Formas en las que un país puede garantizar que un convenio tributario no sea utilizado de forma indebida	424
2.2	Algunos ejemplos comunes de transacciones que involucran abusos potenciales de los convenios tributarios	427
3.	La relación entre las reglas domésticas anti-abuso y los convenios tributarios.	432
4.	Detectar y combatir esquemas agresivos de elusión tributaria mediante convenios tributarios.	433
4.1	Intercambio de información	434
4.2	Asistencia en la recaudación de impuestos	437
4.3	Organización interna en la autoridad tributaria para detectar y combatir los esquemas agresivos de elusión tributaria	437
5.	Comentarios finales.	438

Capítulo I

Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación

BRIAN J. ARNOLD*

1. Introducción

En las últimas décadas, el número de convenios tributarios bilaterales se ha incrementado dramáticamente. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo¹ (Convención Modelo de las Naciones Unidas) y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos² (Convenio Modelo de la OCDE) son modelos que utilizan los países como guía en la negociación de sus convenios, y los mismos se actualizan regularmente. La Convención Modelo de las Naciones Unidas fue revisada recientemente en 2011 y el Convenio Modelo de la OCDE en 2010.³ Los países en desarrollo están celebrando cada vez más, convenios tributarios con países desarrollados y países en desarrollo con el fin de facilitar el comercio transfronterizo y la inversión. Aunque hay una vasta y creciente literatura que trata sobre las disposiciones sustantivas de los convenios tributarios y la relación entre esas disposiciones y las disposiciones de la legislación doméstica de un país,

*Asesor Principal de *Canadian Tax Foundation*, Toronto, Canadá.

¹Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

²Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (Paris: OCDE, 2010) (hojas sueltas).

³Cualquier referencia a la Convención Modelo de las Naciones Unidas y Comentarios son de la versión 2011, a menos que se haga otra observación. Igualmente, cualquier referencia al Convenio Modelo de la OCDE y Comentarios son de la versión 2010, a menos que se haga otra observación.

existe relativamente poca información sobre la aplicación práctica de los convenios tributarios.

Este Capítulo tiene como intención proporcionar una visión general de todos los asuntos pertinentes a la aplicación de las disposiciones de los convenios tributarios bilaterales. En este sentido, proporciona una introducción a los otros capítulos de este Manual, que abordan detalladamente los aspectos más importantes de la aplicación de los convenios tributarios. En términos generales, la aplicación de las disposiciones de los convenios tributarios implica preguntas que son accesorias a las disposiciones sustantivas en el convenio y están relacionadas en cómo un contribuyente obtiene los beneficios del convenio. Con frecuencia estas preguntas accesorias involucran asuntos procedimentales, tales como los requisitos de presentación e información y la carga de la prueba.

No hay ninguna definición generalmente aceptada de lo que implica la aplicación de las disposiciones de los convenios tributarios. En general, el término “aplicación” se utiliza para indicar que el asunto no se centra en lo que las disposiciones del convenio dicen, sino en cómo se aplican en un sentido procedimental. Por lo tanto, una manera de ver los asuntos relativos a la aplicación de los convenios tributarios es distinguir entre las disposiciones normativas sustantivas del convenio y los aspectos de procedimiento de la aplicación de esas reglas. Esta distinción no es totalmente clara, en ocasiones se mezclan los asuntos sustantivos y de procedimiento. Por ejemplo, las disposiciones de fondo de un convenio deben ser interpretadas antes de ser aplicadas. Este aspecto interpretativo de los convenios tributarios puede referirse a la sustancia de las disposiciones o a su aplicación, o a ambas. Sin embargo, para los efectos de este Capítulo se ha excluido la discusión sobre la interpretación de los convenios.

Este Capítulo inicia con una discusión sobre las diferentes maneras en que los países implementan los convenios tributarios en sus ordenamientos jurídicos, dado que el método de implementación puede afectar los requisitos que imponen los países a los contribuyentes que buscan obtener los beneficios de un convenio tributario. Luego examina las normas contempladas en los convenios tributarios que regulan la manera en que se aplican las disposiciones de los convenios. En general, se proporcionan pocas reglas de aplicación en los

propios convenios. En su mayoría, los convenios tributarios dejan que la legislación doméstica de los Estados contratantes defina el método para la aplicación de las disposiciones de los convenios. Por lo tanto, la siguiente sección se ocupa de las normas de la legislación doméstica relativas a la aplicación de los convenios tributarios. Dicha sección incluye una discusión sobre cómo las autoridades tributarias determinan si los contribuyentes califican para obtener los beneficios del convenio, cómo el convenio otorga los beneficios y cómo las autoridades tributarias de los países tratan con la aplicación de los convenios tributarios desde un punto de vista organizacional. El Capítulo examina después, en términos generales, cómo un país aplica las disposiciones de los convenios tributarios para sus residentes y para los residentes del otro país. La aplicación de las disposiciones de los convenios tributarios de un país a la luz de las normas anti-abuso, presenta dificultades especiales que se discuten brevemente en la sección final.

Aunque en general este Capítulo trata sobre aspectos prácticos en la aplicación de los convenios tributarios, se centra en particular, en las necesidades de los países en desarrollo, que usualmente tienen menos experiencia con convenios tributarios que los países desarrollados. Aunque la Convención Modelo de las Naciones Unidas y sus Comentarios proporcionan a los países en desarrollo orientación sobre las disposiciones sustantivas incluidas en los convenios, no proporciona orientación con respecto a los problemas que enfrentan los países en desarrollo en la aplicación de sus convenios. Este Manual pretende proporcionar dicha orientación.

Los términos utilizados en este Capítulo se ajustan a la terminología estándar de uso internacional. El término “país fuente” se utiliza para denotar el país en el que se generó el ingreso o se realizó un pago, mientras que el término “país de residencia” se utiliza para describir al país en el que la persona que obtiene el ingreso o recibe el pago reside y donde generalmente se encuentra sujeto a impuestos el ingreso o pago. Los países en desarrollo suelen ser los países fuente. Por otra parte, las disposiciones de los convenios tributarios bilaterales basados en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE con frecuencia requieren que el país fuente reduzca sus impuestos sobre los ingresos obtenidos en el país fuente por los residentes del país de residencia.

2. Antecedentes: la relación general entre los convenios tributarios y la legislación doméstica

El estatus de los convenios tributarios en el sistema jurídico de un país podría afectar cómo el país aplica las disposiciones de sus convenios tributarios bilaterales. La situación jurídica de los convenios tributarios se basa esencialmente en la relación entre los convenios tributarios, o los convenios en general, y la legislación doméstica.⁴ Este tema va mucho más allá del alcance de este Capítulo. Sin embargo, en muchos, si no en todos los países, tiene importantes consecuencias para la aplicación de los convenios tributarios. Por ejemplo, si un país considera que los convenios (y el derecho internacional en general) son la mayor fuente de derecho en su sistema jurídico, prevaleciendo sobre la legislación doméstica, el país podría no ser capaz o estar renuente a imponer requisitos de procedimiento para acceder a los beneficios del convenio, en la medida en que esos requisitos puedan considerarse como una limitante para obtener los beneficios del convenio. Por esta razón, brevemente se discute el estatus de los convenios tributarios en relación con la legislación doméstica como un antecedente para el estudio subsecuente de los asuntos involucrados en la aplicación práctica de los convenios tributarios.

El primer punto a destacar sobre el estado de los convenios tributarios en los sistemas legales nacionales es la enorme variación en la práctica de los países.⁵ En algunos países, como Argentina, Bélgica, Italia y los Países Bajos, el derecho internacional y los convenios tributarios se consideran la mayor fuente del derecho en la jerarquía de las normas legales. Este principio puede ser parte de la Constitución de un país o establecido por jurisprudencia de los tribunales. En otros países, como Australia, Canadá, Alemania, Noruega, Rusia y Sri Lanka, los convenios tributarios tienen el mismo estatus que la legislación

⁴Ver *The Relationship between Tax Treaties and Domestic Law*, Guglielmo Maisto, ed. (Ámsterdam: IBFD, 2006).

⁵Ver David W. Williams, *Practical issues in the application of double taxation conventions*, Informe General, Asociación Fiscal Internacional, Cahiers de droit fiscal international (Deventer, Países Bajos: Kluwer, 1998), vol. LXXXIIIb, 19–57 a 27–29.

doméstica. En otros países, como Brasil,⁶ la relación entre los convenios tributarios y el derecho interno no es clara.

Tradicionalmente, de acuerdo al derecho internacional público, existe una distinción entre los enfoques llamados monista y dualista de los convenios de derecho internacional.⁷ En un enfoque monista, el derecho internacional y la legislación doméstica son parte de un sistema en el cual el derecho internacional siempre prevalece sobre la legislación doméstica. Bajo un enfoque dualista, el derecho internacional y la legislación doméstica son sistemas jurídicos separados y el primero no prevalece necesariamente sobre el último en caso de conflicto. Recientemente, los estudiosos del derecho internacional público han reconocido que esta distinción entre el enfoque dualista y el monista es demasiado simplista para adaptarse a la enorme variación en las prácticas nacionales.⁸

El debate académico sobre el monismo, dualismo y dualismo moderado no es importante para este Capítulo. Sin embargo, lo importante para la aplicación de los convenios tributarios es la medida en que un país considere que las disposiciones de los convenios tributarios prevalecen sobre la legislación doméstica en caso de surgir algún conflicto. Para los países que consideran que el derecho internacional y los convenios prevalecen sobre la legislación doméstica, la adopción de legislación doméstica para implementar un convenio y disminuir los beneficios del mismo no serán permitidas. Para algunos países, la prioridad asignada a los convenios puede ser un requisito constitucional, en cuyo caso las reglas para su aplicación plantean asuntos de validez constitucional. Sin embargo, para los países que consideran que la relación entre los convenios y leyes nacionales tiene más matices, es posible que adopten legislación doméstica que podría restringir o autorizar el acceso a los beneficios de un convenio y, en casos extremos, negar dichos beneficios (reglas neutralizadoras del convenio (treaty

⁶Ver José Roberto Pisani, *Brazil*, Asociación Fiscal Internacional, Cahiers de droit fiscal international, supra nota 5, en 270.

⁷Ver Frank Engelen, *Interpretation of Treaties under International Law*, (Ámsterdam: IBFD, 2004) en 518 – 19.

⁸El Profesor Vogel sugiere que el término académico actual es “dualismo moderado.” Ver Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3.^a ed. (Deventer, Países Bajos: Kluwer, 1997).

overrides)). Para los Estados federales, el problema puede ser aún más complejo porque los convenios tributarios no pueden ser legalmente vinculantes para los gobiernos sub-nacionales.

Otro factor importante referente al estatus de un convenio tributario es que en algunos países debe ser incorporado a la legislación doméstica con el fin de tener efectos jurídicos. Los convenios tributarios son especiales en este sentido. Se aplican a los Estados contratantes sobre la base de Estado a Estado, una vez que cada Estado haya ratificado el Convenio. Sin embargo, en muchos países los convenios tributarios no confieren ningún derecho a los contribuyentes a menos que se conviertan en parte de la legislación doméstica, la cual pueda requerir medidas adicionales. Por ejemplo, en varios países los convenios tributarios están incorporados en el derecho interno por medio de la legislación que formalmente declara al convenio como parte de la legislación doméstica y da prioridad a las disposiciones del convenio en la medida en que entren en conflicto con la legislación doméstica. En algunos casos la legislación que se implemente puede definir procedimientos o condiciones para la aplicación del convenio. Esto plantea la posibilidad de conflictos entre la legislación y el convenio.

Otro asunto que puede surgir es la relación entre las disposiciones de los convenios tributarios y las de otros acuerdos internacionales, tales como los Acuerdos de Comercio e Inversión, que un país pueda contraer. El problema que surge es saber qué convenio o acuerdo debe prevalecer en caso de existir conflicto entre ellos. La práctica general de los países, como lo ilustran las disposiciones de los acuerdos que rigen la Organización Mundial del Comercio, es asegurar que los temas tributarios se regulen en los convenios tributarios, excluyendo los aspectos tributarios del alcance de los Acuerdos de Comercio e Inversión.

En resumen, la mayoría de países parecen tener considerable libertad y flexibilidad desde la perspectiva del derecho internacional y de la legislación doméstica en relación con el método para la aplicación de los convenios tributarios bilaterales. Tal libertad y flexibilidad existen a pesar de las grandes diferencias con respecto al estatus entre la legislación doméstica y el convenio tributario. Sin embargo, estas consideraciones generales sobre el estatus de los convenios tributarios podrían imponer limitaciones en la manera en que un país aplica las disposiciones de sus convenios tributarios. Un

aspecto especialmente importante es la relación entre los convenios tributarios de un país y sus normas generales anti-abuso. Este tema se discute en la sección final.

3. Normas de aplicación en los convenios tributarios bilaterales

3.1 Los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE

Para efectos de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE se asume que las reglas para la aplicación de las disposiciones de los Convenios Modelo son un asunto de la legislación doméstica de los Estados contratantes. En consecuencia, no existen reglas generales en los Convenios Modelo o en los Comentarios sobre cómo deben aplicarse las disposiciones del convenio. Sin embargo, hay algunas reglas específicas con respecto a la aplicación que se describen brevemente en esta sección.

Los artículos 10 (2) y 11 (2) de ambos Convenios Modelo y el artículo 12 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que estipulan límites en la tasa del país fuente sobre impuestos a los dividendos, intereses y regalías respectivamente, incluyen la siguiente frase:

“Las autoridades competentes de los Estados contratantes deberán determinar de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.”

El uso de la palabra “deberá” parece exigir que las autoridades competentes deban ponerse de acuerdo sobre el método para la aplicación de los límites tributarios del país fuente en esos artículos. Sin embargo, los comentarios respectivos indican que el país fuente es libre de aplicar su legislación doméstica.⁹ En particular, indican que el país

⁹Párrafo 18 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 13 de los Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE; párrafo 12 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 18

fuente tiene derecho a gravar al exigir que el pagador de los dividendos, intereses o regalías retenga el impuesto del pago, o directamente por el destinatario no residente del pago mediante una liquidación por el impuesto recibido. No es sorprendente que la mayoría de los países hayan decidido recaudar impuestos sobre dividendos, intereses y regalías por medio de retenciones porque esto ha demostrado ser un mecanismo eficaz para la recaudación de impuestos a no residentes sobre estos tipos de pagos.

Los Comentarios aclaran que al no abordarse aspectos de procedimiento en los Convenios Modelo, cada país tiene derecho a adoptar sus propios requisitos de procedimiento. Por lo tanto, un país puede limitar la tasa del impuesto sobre el pago correspondiente a la tasa máxima prevista en el convenio o puede gravar según las tasa de su legislación doméstica y exigir que el destinatario no residente solicite un reembolso del impuesto en la medida en que exceda el monto previsto en el convenio.¹⁰ Por ejemplo, si un país grava con un impuesto de retención a una tasa de 25 por ciento sobre los pagos de dividendos de una compañía residente a un accionista residente en el otro Estado contratante y el artículo 10 (2) del convenio entre ambos países limita la tasa del impuesto sobre los dividendos a 15 por ciento, el país podría reducir la obligación de la compañía residente a retener el impuesto de 15 por ciento por los dividendos pagados a los accionistas no residentes o podría exigir que la compañía residente retenga el impuesto total

de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 12 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE. Aunque no existe una disposición similar en los Comentarios al artículo 12 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, parece probable que se aplicaría un resultado similar.

¹⁰Párrafo 19 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 13 de los Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 19 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE; párrafo 12 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 18 de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 12 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE. Aunque no existe una disposición similar en los Comentarios al artículo 12 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, parece probable que se aplicaría un resultado similar.

de la tasa doméstica de 25 por ciento y requerir que el accionista no residente solicite el reembolso del impuesto retenido por encima de la tasa del convenio.

Los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE reitera el principio de que los Estados contratantes son libres de adoptar procedimientos para aplicar las disposiciones del convenio.¹¹ Sin embargo, esos Comentarios expresan una preferencia por la reducción automática de la tasa de retención como el método más apropiado para conceder los beneficios del convenio — la tasa reducida del impuesto del país fuente — de manera expedita. Estos Comentarios también enfatizan que, si un país utiliza un mecanismo de reembolso, la devolución debe hacerse de manera eficiente, a menos que se paguen intereses sobre el monto del reembolso.

Las disposiciones de los artículos 10 (2) y 11 (2) de ambos Convenios Modelo y del artículo 12 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que requieren que las autoridades competentes de los Estados contratantes acuerden el método por el cual deben aplicarse las reducciones de impuestos del país fuente, no se utilizan con frecuencia. Las autoridades competentes no están obligadas a estar de acuerdo y de hecho la mayoría de los países no han acordado con la autoridad competente la modalidad de aplicación de estas disposiciones.

Algunos elementos del artículo 24 (no discriminación) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE pueden afectar el método de aplicación de otras disposiciones de los Convenios Modelo. El artículo 24 (1) establece que los nacionales de un Estado no estarán sujetos a impuestos o a “obligaciones conexas” en el otro país, distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a los que estuvieren sujetos los nacionales del otro Estado. Un requisito similar se aplica a las personas apátridas de acuerdo al artículo 24 (2) y a las empresas de un Estado contratante propiedad o bajo el control de los residentes del otro Estado de acuerdo al artículo 24 (5). Los Comentarios indican claramente que la referencia a “obligaciones

¹¹Párrafo 26.2 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE. No existe una declaración similar en los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

conexas” en el artículo 24 (1), (2) y (5) tiene como intención cubrir aspectos de procedimiento relacionados con la aplicación de las disposiciones del convenio, tales como la presentación de declaraciones de impuestos, condiciones de pago de impuestos, tiempo y otros requisitos relacionados.¹² Sin embargo, los Comentarios al artículo 24 (5) de ambos Convenios Modelo indican que la mayoría de los países no consideran que la solicitud adicional de requisitos de información o una reversión de la carga de la prueba con respecto a los precios de transferencia para las empresas de propiedad o controlados por no residentes sería discriminatoria, en violación al artículo 24 (5).¹³

Los otros elementos del artículo 24 — como la prohibición de discriminar contra un establecimiento permanente en el país fuente de un residente del otro país según el artículo 24 (3) y contra las empresas residentes con respecto a la deducción de los pagos a residentes del otro país en comparación con la deducción de dichos pagos a residentes en el país fuente según el artículo 24 (4) — no se extienden a los requisitos relacionados con impuestos. En consecuencia, un país no está impedido de imponer a un establecimiento permanente, requisitos diferentes relativos a la aplicación de las disposiciones del convenio, siempre y cuando la tributación no sea “menos favorable” que la impuesta a las empresas residentes en circunstancias similares. Como indican los Comentarios, en el artículo 24 (3) “es el resultado por sí solo lo que cuenta.”¹⁴ Por lo tanto, está permitido que los países apliquen un modo diferente de imposición y requisitos relacionados de procedimiento, a los no residentes con establecimientos permanentes. Del mismo modo, aunque se deba permitir la deducción de pagos

¹²Párrafo 15 de los Comentarios al artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 2 de los Comentarios al artículo 24 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 15 de los Comentarios al artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹³Párrafo 80 de los Comentarios al artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 4 de los Comentarios al artículo 24 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 80 de los Comentarios al artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹⁴Párrafo 34 de los Comentarios al artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 2 de los Comentarios al artículo 24 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 34 de los Comentarios al artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE.

de un residente del país fuente a un residente del otro país “bajo las mismas condiciones” de los pagos a los residentes del país fuente, el artículo 24 (4) no impide la aplicación de normativa y procedimientos particulares a los pagos de no residentes, tales como requisitos para obtener información adicional.¹⁵

El artículo 25 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE proporcionan un procedimiento de acuerdo mutuo mediante el cual las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver “asuntos relativos a la interpretación y aplicación de la Convención”¹⁶ y resolver “las dificultades derivadas de la aplicación de la Convención en el sentido más amplio del término.”¹⁷ Estos asuntos y dificultades incluyen aspectos de procedimiento en la aplicación de las disposiciones del convenio. El artículo 25 (1) autoriza que un contribuyente invoque el procedimiento de acuerdo mutuo si “las acciones” de un Estado contratante resultan, o resultarán, en imposiciones que no estén conforme a las disposiciones del convenio. Según los Comentarios, el término “acciones” tiene un significado amplio, incluyendo “todos los actos o decisiones” relacionados con el cobro de impuestos.¹⁸ Como resultado, parece poco probable que se pueda invocar el procedimiento de acuerdo mutuo con respecto a cuestiones de procedimiento u otras normas de aplicación que no resulten directamente en el cobro de impuestos.

El artículo 25 (3) de ambos Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE proporciona una regla más general que requiere que las autoridades competentes “procurarán resolver de común

¹⁵Párrafo 75 de los Comentarios al artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 2 de los Comentarios al artículo 24 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 75 de los Comentarios al artículo 24 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹⁶Párrafo 2 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁷Párrafo 1 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹⁸Párrafo 14 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la ... aplicación de la Convención.” Los Comentarios indican que las facultades de las autoridades competentes de acuerdo al artículo 25 (3) pueden utilizarse para resolver los problemas resultantes de la aplicación de procedimientos del país fuente para limitar la imposición sobre dividendos, intereses y regalías.¹⁹ El procedimiento de acuerdo mutuo se discute en detalle en el Capítulo VIII, Resolución de conflictos: el procedimiento de acuerdo mutuo, por Hugh J. Ault.

Los artículos 26 y 27 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, que tratan sobre el intercambio de información y la asistencia en la recaudación de impuestos, claramente tienen un impacto en la aplicación de las demás disposiciones del convenio y por lo general en la aplicación de los impuestos internos. La mayoría de los artículos distributivos de los Convenios Modelo dependen de la necesidad de información precisa sobre los contribuyentes y los ingresos obtenidos por ellos. El artículo 26 es un mecanismo importante para complementar las competencias de recabar información de las autoridades tributarias según la legislación doméstica. Recientemente, el intercambio de información por medio de convenios tributarios ha mejorado a través de la eliminación del secreto bancario, la ampliación del artículo 26 y el trabajo del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.²⁰ El artículo 27 es una adición relativamente reciente a los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, por lo que ha sido incluido en pocos convenios y hay poca experiencia con su aplicación práctica. El intercambio de información según el artículo 26 se discute en detalle en el Capítulo IX, Intercambio de información, por Diane M. Ring.

¹⁹Párrafo 51 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 10 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 51 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

²⁰Ver OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, en www.oecd.org/tax/transparency/. El Foro Global fue creado en 2002 bajo los auspicios de la OCDE. A principios de 2013, se compone de 120 países miembros. El Foro Global ha establecido estándares para el intercambio de información por solicitud y un proceso de revisión de pares para garantizar un intercambio efectivo de información.

3.2 Normas de aplicación en convenios tributarios bilaterales reales

Dado que los Convenios Modelo no contienen normas para la aplicación de sus disposiciones, no sorprende que algunos convenios tributarios bilaterales contengan dichas normas. Italia es una excepción en este sentido, ya que incluye en sus convenios una disposición que requiere que los no residentes soliciten el reembolso de los importes retenidos que superan la tasa reducida prevista en el convenio.²¹ Esta disposición también permite aplicar los plazos de la legislación doméstica y requiere un certificado de las autoridades tributarias del país de residencia que indique que se ha cumplido con los requisitos del convenio.

4. Normas en la legislación doméstica para la aplicación de los convenios tributarios

4.1 Introducción

Dada la libertad otorgada por los convenios tributarios a los Estados contratantes para hacer frente a los métodos por medio de los cuales se aplican las disposiciones de los convenios tributarios, no sorprende que las prácticas de los países en este sentido, varíen ampliamente. En consecuencia, es importante para los países, especialmente para los países en desarrollo, estar conscientes de los diferentes métodos disponibles y adoptar los métodos que mejor satisfagan sus necesidades en función de sus recursos. El desarrollo de mejores prácticas para la aplicación de convenios tributarios sería una herramienta útil tanto para países en desarrollo como para los países desarrollados.

Esta sección del Capítulo plantea varios asuntos con respecto a la aplicación de convenios tributarios que los países deben tomar en

²¹Andrea Manganelli, *Italy*, Asociación Fiscal Internacional, Cahiers de droit fiscal international, supra nota 5, 435 – 54, nota 3, 441 – 42. Sin embargo, por resolución ministerial italiana, bajo ciertas condiciones, los contribuyentes residentes italianos tienen derecho a aplicar las reducciones del impuesto directamente.

cuenta en su legislación doméstica. Aunque intenta identificar exhaustivamente estos temas, no los discute en detalle ya que la mayoría de ellos se discutirán con mayor profundidad en otras partes de este Manual. El objetivo de esta sección es proporcionar un marco integral para que los países definan cómo pueden implementar los convenios tributarios en su legislación doméstica.

Algunos países no tienen disposiciones en su legislación doméstica sobre la aplicación de convenios tributarios. La ausencia de cualquier disposición de aplicación es comprensible ya que cuando un país decide iniciar la suscripción de convenios tributarios con otros países, usualmente se concentra en desarrollar sus posiciones de negociación en función de las disposiciones de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas o de la OCDE. Los países aceptan como principio general que las disposiciones de los convenios tributarios tendrán prioridad sobre cualquier disposición en la legislación doméstica que pueda ser conflictiva. Como se señaló anteriormente, los países que requieren una acción legislativa para incorporar las disposiciones de los convenios tributarios en la legislación doméstica deben considerar como se logrará eso. Pero, por lo demás, frecuentemente se asume que las disposiciones de los convenios tributarios se aplican más o menos automáticamente, o que cualquier asunto relativo a su aplicación se tratará casuísticamente conforme se vayan presentando.

Si un país tiene normas para la aplicación de los convenios tributarios en su legislación doméstica, deben considerarse varias cuestiones generales. En primer lugar, ¿se aplican esas reglas a todos los convenios tributarios o se adoptan normas distintas para diferentes convenios? En segundo lugar, se debe considerar si las disposiciones domésticas son de naturaleza administrativas o legislativas. En tercer lugar, las reglas para la aplicación de los convenios tributarios pueden depender del método básico o métodos tributarios— autoliquidación, liquidación por parte de las autoridades tributarias o retención de impuestos— adoptados por un país. La carga de la prueba y los plazos para hacer valer los beneficios del convenio están estrechamente relacionados o son parte del método tributario. En cuarto lugar, surgen varias consideraciones generales relacionadas con el papel de las autoridades tributarias del país en la aplicación de sus convenios. Por ejemplo, la eficacia y eficiencia de la legislación doméstica puede estar influenciada por la determinación de la responsabilidad para

aplicar los convenios tributarios dentro de la estructura orgánica de la administración tributaria de un país. Por otra parte, ¿tienen las autoridades tributarias los poderes necesarios, tales como las facultades para recabar información y cobrar impuestos, que les permitan aplicar eficazmente las disposiciones de los convenios tributarios? Finalmente, ¿en qué medida proporcionan las autoridades tributarias orientación administrativa a los contribuyentes con respecto a la aplicación de los convenios tributarios y qué forma toma esa orientación?

Cada una de estas consideraciones generales se discuten brevemente a continuación.

4.2 Reglas de aplicación general o específica

Puede parecer obvio, especialmente para los países con importantes redes de convenios tributarios, que un país deba tener reglas generales que rijan la aplicación de todos sus convenios tributarios. Tales reglas generales se aplicarían uniformemente a todos los convenios y proporcionarían certeza para los contribuyentes y funcionarios tributarios. Aunque la conveniencia de las reglas generales para la aplicación de los convenios tributarios parece obvia, muy pocos países cuentan con reglas generales integrales.²² Algunos países pueden considerar que no son necesarias las reglas para la aplicación de los convenios tributarios porque el procedimiento ordinario contenido en su legislación doméstica tributaria es adecuado para tratar cualquier tema.²³ Para muchos países, las reglas para la aplicación de los convenios tributarios se han desarrollado a través del tiempo de forma fragmentada en respuesta a problemas específicos que surgen con respecto a un convenio específico o a un artículo específico. En algunos casos, la aplicación de las reglas ha surgido de jurisprudencia en lugar de la legislación. Un sistema de reglas específicas puede carecer de coherencia y consistencia. Más importante aún, la complejidad de un sistema puede resultar en la negación de los beneficios del convenio si esos beneficios están condicionados al fiel cumplimiento de las reglas de aplicación por

²²Williams, *supra* nota 5, 32 – 35.

²³Aparentemente esta es la situación en Bélgica. Ver Thierry Denayer, *Belgium*, Asociación Fiscal Internacional, *Cahiers de droit fiscal international*, *supra* nota 5, 245 – 64 a 245 – 46.

parte del contribuyente. Debido a estos problemas, vale la pena que los países signatarios de convenios tributarios, consideren seriamente la promulgación de reglas generales (legislativas o administrativas — ver sección 4.3 a continuación) para la aplicación de convenios tributarios. Estas reglas generales deben ocuparse de cuestiones tales como los requisitos para solicitar beneficios de los convenios (presentación de declaraciones de impuestos u otros formularios, requisitos para la divulgación de información, carga de la prueba, plazos, etc.).

Por otra parte, la promulgación de reglas generales para la aplicación de los convenios tributarios podría requerir que un país aplique de forma uniforme todos sus convenios tributarios. Tal uniformidad aseguraría que los contribuyentes reciban un trato justo en términos de acceso a los beneficios del convenio, independientemente del convenio tributario aplicable. Sin embargo, este tipo de igualdad de trato puede considerarse inadecuado en algunas circunstancias. Los convenios tributarios son acuerdos bilaterales y no multilaterales, por lo que se espera que existan diferencias entre los convenios tributarios de un país. En algunos casos, un convenio particular negociado entre dos países puede involucrar no sólo las disposiciones sustantivas de los convenios, sino también el método de aplicación de dichas disposiciones. Por lo tanto, la única conclusión en firme sobre la igualdad en la aplicación de los convenios tributarios de un país es que, en principio es un objetivo deseable, aunque pueda estar sujeto a excepciones basadas en convenios específicos.

4.3 Reglas legislativas o administrativas

Las prácticas de los países respecto de la utilización de reglas legislativas o administrativas, o una combinación de ambas, para la aplicación de convenios tributarios, varía. La normativa asociada para la aplicación de convenios tributarios es un asunto de la legislación doméstica. En algunos países, por lo general los asuntos relativos a la aplicación de los convenios tributarios son parte del derecho administrativo. En otros países son parte del derecho tributario.²⁴ Además, existe la

²⁴El carácter de las reglas para la aplicación de los convenios tributarios puede tener implicaciones en la resolución de conflictos relacionados con dichas reglas. Estos conflictos pueden estar sujetos a la jurisdicción de tribunales administrativos o tribunales fiscales especializados.

pregunta adicional, de si las reglas de aplicación deberían ser objeto de la normativa vinculante o de los pronunciamientos administrativos no vinculantes de las autoridades tributarias. Hay ventajas y desventajas asociadas con cada enfoque. Por ejemplo, el uso de normas vinculantes proporciona mayor seguridad a los contribuyentes y a los funcionarios tributarios, pero el uso de las resoluciones administrativas pueden proporcionar más flexibilidad, ya que dichas resoluciones por lo general pueden revisarse con facilidad para reflejar circunstancias cambiantes.

4.4 La relación entre las reglas para la aplicación de convenios tributarios y el método de imposición

En general, existen tres métodos principales utilizados por los países para establecer el monto del impuesto a pagar por una persona: liquidación por parte de las autoridades tributarias, autoliquidación y retención. En un sistema que requiere que las autoridades tributarias determinen el monto del impuesto a pagar, por lo general el contribuyente está obligado a proporcionar cierta información específica y la autoridad tributaria tiene la obligación de determinar los impuestos pagaderos con base en esa información. Por otro lado, en un sistema de autoliquidación, el contribuyente está obligado a presentar una declaración que contenga información específica y determinar el monto del impuesto a pagar. En un sistema de retención (que se debe diferenciar de un sistema provisional de retención a cuenta del monto de impuestos a pagar), el pagador de ciertos montos está obligado a retener el monto de impuestos, generalmente a una tasa fija sobre el monto bruto pagado y remitir tal impuesto a las autoridades tributarias. En general, los países parecen utilizar una combinación de retención de impuestos sobre ciertos pagos a no residentes junto con la autoliquidación o liquidación por las autoridades tributarias para otros montos.

El método impositivo puede tener un efecto importante en cómo se aplican las disposiciones de los convenios tributarios. De acuerdo al sistema de liquidación por parte de las autoridades tributarias, la responsabilidad de aplicar las disposiciones de un convenio tributario recae en las autoridades tributarias de la misma manera en que deben aplicar otros aspectos de la ley tributaria. Sin embargo, algunos países requieren que los contribuyentes formalicen una solicitud específica para la obtención de los beneficios del convenio y proporcionen la

información necesaria para respaldar la solicitud. Este tipo de requisito tiene sentido por razones prácticas. Los contribuyentes están en una mejor situación que las autoridades tributarias para saber qué convenio y qué disposiciones del mismo son relevantes.

Si los contribuyentes no están obligados a presentar solicitudes específicas para la obtención de los beneficios del convenio, las autoridades tributarias deberán analizar la información proporcionada por el contribuyente y a partir de ahí determinar si aplican las disposiciones de un convenio tributario. En este sentido, las cargas administrativas impuestas a las autoridades tributarias pueden ser onerosas, dependiendo del tamaño de la red de convenios tributarios del país, la calidad de la información proporcionada por el contribuyente y la sofisticación y experiencia de las autoridades tributarias con respecto a los convenios tributarios. Aparte de las cuestiones administrativas, obligar a los contribuyentes a presentar solicitudes específicas para obtener los beneficios del convenio, plantea la interrogante de cuáles son las consecuencias en caso que dicha solicitud no se presente correctamente o no este dentro del plazo establecido para su presentación. Es indiscutiblemente inapropiado y posiblemente una violación del convenio, negar los beneficios del convenio por no cumplir con los requisitos de procedimiento de la legislación doméstica.

En un sistema de autoliquidación, la responsabilidad para hacer valer cualquier beneficio aplicable del convenio recae sobre el contribuyente. En primera instancia, el contribuyente aplica las disposiciones relevantes de un convenio — en general al presentar una declaración de impuestos — y las autoridades tributarias tienen entonces la responsabilidad de verificar la solicitud del contribuyente. Incluso de acuerdo a un sistema de autoliquidación, algunos países requieren que los contribuyentes den a conocer específicamente cualquier solicitud por exenciones, créditos o reducción de las tasas impositivas basada en convenios tributarios.²⁵ El mismo efecto se podría lograr en países (por ejemplo, Australia)²⁶ que imponen sanciones por incumplimiento a

²⁵Por ejemplo, la sección 6114 del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos requiere que los contribuyentes revelen si ellos están haciendo uso de los beneficios del convenio.

²⁶Ver Roger Hamilton, *Australia*, Asociación Fiscal Internacional, Cahiers de droit fiscal international, supra nota 5, 217-23 a 217. Bajo este tipo de régi-

revelar posiciones cuestionables que resultan ser incorrectas. Algunos países se preocupan por proteger la base imponible y por esta razón podrían negar la autoliquidación a los no residentes que solicitan los beneficios de un convenio. Sin embargo, esta preocupación se limita a los beneficios empresariales ya que la mayoría de los países aplican una retención sobre los impuestos por pagos a los no residentes, como se explica a continuación.

Solicitar los beneficios de un convenio bajo un sistema de autoliquidación plantea una seria preocupación cuando, como resultado de un convenio, un contribuyente solicita la exención del impuesto en el país fuente. Por ejemplo, una empresa residente en un país que lleva a cabo actividades comerciales en el otro país, afirma que no está sujeta a impuestos en el otro país porque no lleva a cabo las actividades a través de un establecimiento permanente en el otro país. La cuestión que se plantea con esta situación es si la empresa debería presentar una declaración de impuestos en el otro país, aunque afirme estar exenta de impuestos en el mismo. Si el contribuyente no está obligado a presentar una declaración, podría ser que las autoridades tributarias del país fuente no obtengan aviso de la situación del contribuyente y nunca tengan la oportunidad de verificar la solicitud de exención del contribuyente. Por lo tanto en tales circunstancias, es apropiado requerir que los contribuyentes presenten una declaración, o que de otra manera, informen sobre su solicitud de exención.²⁷

La importancia de informar sobre las exenciones solicitadas en virtud de los convenios tributarios también se aplica a los residentes de un país que solicitan la exención o reducción de impuestos al país de residencia como consecuencia de la aplicación de un convenio tributario. Por ejemplo, según las disposiciones del convenio tributario, un contribuyente puede solicitar la exención del impuesto en el país de residencia de acuerdo al artículo 23 para los ingresos gravables en el país fuente. El contribuyente debería estar obligado a informar sobre

men sancionador, los contribuyentes son inducidos a revelar cualquier posición fiscal, incluidas las posiciones de los convenios fiscales, que son riesgosas.

²⁷Tal requisito no sería discriminatorio de conformidad al artículo 24 (3), aunque sólo se imponga a los no residentes que solicitan la exención, ya que ésta disposición no comprende requisitos relacionados con la tributación, como se mencionó anteriormente en la sección 3.1.

la solicitud de exención para que las autoridades tributarias puedan verificar dicha solicitud. Por otra parte, aunque el país de residencia exima de impuestos a los ingresos de fuente extranjera, puede tomar en cuenta ese ingreso para determinar la tasa impositiva sobre los otros ingresos del contribuyente (exención con progresión) o para otros propósitos. En este caso, el país de residencia requiere información sobre el monto de los ingresos obtenidos en el país fuente.

Muchos países utilizan la retención en la fuente como un medio efectivo para recaudar impuestos. En algunos casos (por ejemplo, los salarios de los empleados) la retención podrá imponerse de manera provisional. Después del finalizar el año, los contribuyentes están obligados a pagar cualquier diferencia tributaria o solicitar un reembolso por cualquier retención excesiva en ese año. En otros casos, frecuentemente en los pagos de dividendos, intereses, alquileres y regalías a no residentes, el monto retenido es un impuesto final sin la posibilidad de cualquier otro pago o reembolso. En cualquier caso, la obligación de retener es impuesta al pagador del monto. En la mayoría de los casos, el pagador será un residente del país o un no residente con un establecimiento permanente en el país. Las disposiciones de los convenios tributarios no se ocupan de la retención propiamente dicha. En consecuencia, la aplicación de retenciones como una medida provisional o como un impuesto de retención es un asunto de la legislación doméstica. Así, aunque un convenio prevé una tasa impositiva máxima de 15 por ciento sobre el monto del dividendo pagado por una empresa residente a un accionista residente en el otro país, la legislación doméstica puede requerir que la compañía retenga a una tasa mayor o a una tasa más baja, o puede eximir completamente del pago de impuestos en el país de residencia. Si el país obliga a retener a una tasa superior a la tasa del impuesto especificado en el convenio, éste debe reembolsar el impuesto retenido en exceso. En este caso, el no residente debe presentar su solicitud de reembolso, que podrá ser verificada por las autoridades tributarias.

Muchos países unen la obligación de retener que tiene un pagador residente y la tasa imponible que especifica el convenio. En esta situación, la obligación de aplicar las disposiciones del convenio recae en primera instancia sobre el agente de retención. Si el agente de retención incumple su obligación de retener el monto requerido,

frecuentemente está obligado a pagar ese monto como impuesto en nombre del no residente. Una vez más, el asunto es: ¿cómo obtienen aviso las autoridades tributarias que el monto retenido fue reducido conforme a las disposiciones del convenio tributario, de manera que tengan la oportunidad de verificar que la reducción es legítima? Como se mencionó anteriormente, esta preocupación debe equilibrarse con el interés de los contribuyentes que reciben el beneficio de reducciones en la retención, de conformidad con los convenios tributarios y en forma oportuna.

4.5 El papel de las autoridades tributarias en la aplicación de los convenios tributarios

4.5.1 Introducción

Puesto que las disposiciones de los convenios tributarios requieren interpretación y aplicación, el papel de las autoridades tributarias de un país en el desempeño de estas funciones es importante. En esta sección, se discuten tres aspectos sobre el papel que juegan las autoridades tributarias con respecto a la aplicación de los convenios tributarios: la responsabilidad de aplicar los convenios tributarios; los poderes de las autoridades tributarias en relación con la aplicación de los convenios tributarios; y la orientación administrativa para los contribuyentes con respecto a la aplicación de los convenios tributarios.

Por lo general, la experiencia de las autoridades tributarias respecto a los convenios tributarios es un prerequisite fundamental para su correcta aplicación. Esta experiencia es relativamente escasa, incluso en las administraciones tributarias de los países desarrollados que cuentan con amplias redes y de larga data en materia de convenios. El desarrollo de tales conocimientos en las administraciones tributarias de los países en desarrollo es un desafío importante.

4.5.2 Responsabilidad en la aplicación de los convenios tributarios

Un aspecto importante de cómo las autoridades tributarias de un país aplican las disposiciones de los convenios tributarios es, dónde

se encuentra la responsabilidad de esa función en la estructura organizativa de la administración tributaria. En este sentido, hay muchas posibilidades y aunque ninguna opción sea la correcta para todos los países, es un asunto que todos los países deben considerar seriamente. Algunas de las consideraciones que deben tomarse en cuenta son:

- Si las cuestiones relativas a la aplicación de los convenios tributarios son tratadas por una unidad centralizada de especialistas tributarios o por auditores fiscales descentralizados como parte de sus funciones generales de auditoría y evaluación. Si la responsabilidad de los convenios tributarios está descentralizada, debe haber algún mecanismo para garantizar la coordinación entre las unidades descentralizadas. Si la responsabilidad de convenios tributarios está centralizada, es importante que los auditores locales puedan identificar los asuntos del convenio tributario de modo que éstos puedan ser remitidos a la unidad central responsable de convenios tributarios.
- En general, cómo se organiza la administración tributaria para abordar las cuestiones internacionales. Las disposiciones de los convenios tributarios afectan tanto a los residentes de un país que obtienen ingresos de fuente extranjera como a los no residentes que obtienen ingresos de fuente doméstica. Por lo tanto, si un país asigna a distintas unidades la responsabilidad para tratar los ingresos de fuente extranjera de residentes y los ingresos domésticos de no residentes, la responsabilidad para la aplicación de los convenios tributarios podría asignarse sobre la misma base. Sin embargo, para muchos países en desarrollo es probable que, la tributación de los no residentes por sus ingresos de fuente doméstica sea más importante que la tributación de los residentes por los ingresos de fuente extranjera.
- Si la responsabilidad para la aplicación de convenios tributarios se asigna a diferentes grupos o unidades dentro de la administración tributaria, su trabajo debe ser coordinado para evitar duplicidad e inconsistencias.
- La relación entre la función de autoridad competente y la aplicación de los convenios tributarios a los contribuyentes.

4.5.3 Los poderes de las autoridades tributarias relativos a la aplicación de los convenios tributarios

Las autoridades tributarias deben tener las facultades para investigar adecuadamente las solicitudes que se presentan para obtener los beneficios del convenio. Estas facultades incluyen la capacidad de recabar información y de cobrar impuestos. Estas facultades no son específicas de los convenios tributarios y un análisis detallado al respecto está fuera del alcance de este Capítulo.

El poder de un Estado contratante para obtener información es particularmente importante para verificar las solicitudes de beneficios del convenio. El artículo 26 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE prevén el intercambio de información necesario para cumplir los términos del convenio.²⁸ Además, como se señaló anteriormente, el artículo 27 los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE permite a los Estados contratantes del convenio prestar asistencia en la recaudación de impuestos.

4.5.4 Orientación administrativa a los contribuyentes respecto de la aplicación de los convenios tributarios

Obviamente es importante que las autoridades tributarias proporcionen a los contribuyentes tanta información como sea posible sobre cómo se aplicarán las disposiciones de los convenios tributarios en el país. Por lo menos, las autoridades tributarias deben proporcionar el texto de los convenios tributarios que el país ha firmado con otros países, preferiblemente en formato electrónico, y de acceso gratuito a los contribuyentes y a sus asesores. Otra información que puede ser proporcionada incluye los convenios firmados pero aun no ratificados y una lista actualizada de los países con los que se iniciaron negociaciones para la firma de un convenio tributario. La prestación de este tipo de información básica es especialmente importante para los países en desarrollo en los cuales dicha información puede no estar fácilmente disponible en publicaciones comerciales.

Adicionalmente, la administración tributaria debe proporcionar información sobre los procedimientos que deben seguirse, o los

²⁸Ver Capítulo IX, Intercambio de información, por Diane M. Ring.

formularios que deben completarse para obtener los beneficios del convenio, incluidos los plazos relacionados. Es deseable que tal información se encuentre disponible y sea de fácil acceso en los sitios web de las autoridades tributarias. Los beneficios del convenio no deben ser negados porque los contribuyentes no puedan acceder fácilmente y cumplir con cualquier requisito de procedimiento. Del mismo modo, también debe estar disponible cualquier formulario en esos sitios web.

El uso de formularios es una forma común y eficaz utilizada por varios países, que permite que los contribuyentes soliciten los beneficios de los convenios. En la medida en que tales formularios puedan imponer requisitos de procedimiento, estos podrían hacer que la obtención de dichos beneficios sea más difícil, contraria a la finalidad del convenio. Por ejemplo, si un no residente debe presentar un formulario solicitando la reducción de las tasas de retención de impuestos para cada uno de sus pagos, la carga del cumplimiento de los contribuyentes y la carga administrativa de las autoridades tributarias que se encargan de los formularios de los convenios podrían ser sustanciales. En algunas circunstancias, el contribuyente puede estar obligado a presentar los formularios con el agente de retención en lugar de presentarlos con las autoridades tributarias. Entonces, el agente de retención está obligado a presentar una declaración ante las autoridades tributarias. Si se utilizan formularios, se debe tomar una decisión sobre si su uso es obligatorio u opcional y, si es opcional, si es suficiente presentar una carta que contenga la información necesaria. Obviamente, es preferible que los formularios estén disponibles en los idiomas de los países que forman parte del convenio.

Muchas autoridades tributarias emiten resoluciones vinculantes para los contribuyentes con respecto a las transacciones propuestas. Estas resoluciones anticipadas también deben estar disponibles para aplicar los convenios tributarios. Además, los contribuyentes deben estar en capacidad de contactar a las autoridades tributarias para discutir de manera informal e imparcial posibles solicitudes de beneficios de convenios. Con estos contactos informales se presupone, que las autoridades tributarias encargadas de la aplicación de los convenios tributarios son identificables y que tienen el conocimiento necesario para proporcionar una guía útil a los contribuyentes. No hace falta decir que las autoridades tributarias deben ofrecer igualdad de acceso a todos los contribuyentes y a sus asesores profesionales.

5. Personas con derecho a los beneficios de los convenios tributarios

5.1 Introducción

Esta sección aborda la necesidad de que las autoridades tributarias determinen si una persona tiene derecho a los beneficios de un convenio tributario en particular. Este tema se aborda con más detalle en el Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

Según el artículo 1 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, esos convenios se aplican a las personas que sean residentes de uno o ambos Estados contratantes. Por lo tanto, antes de aplicar las disposiciones de un convenio, es necesario que las autoridades tributarias determinen si la persona que solicita los beneficios del convenio tiene derecho a ellos como residente de uno de los Estados contratantes. La determinación de residencia para efectos del convenio debe ser hecha por un país con respecto a sus propios residentes y a los residentes del otro Estado contratante. Además, en los artículos 10, 11 y 12 de ambos Convenios Modelo, es necesario que el beneficiario de los dividendos, intereses o regalías sea el beneficiario efectivo del pago con el fin de obtener el beneficio de la reducción de las tasas tributarias en el país fuente de acuerdo al convenio. En esta sección se discuten la determinación de la residencia, el beneficiario efectivo y requisitos conexos. La aplicación de las disposiciones sustantivas de un convenio tributario a los residentes de un país y a los residentes del otro país, se discuten más en las secciones 6 y 7 siguientes.

Los plazos para solicitar los beneficios de un convenio causan muchas dificultades, especialmente cuando la legislación doméstica de los Estados contratantes difiere significativamente. Un problema persistente es la necesidad de que el contribuyente proporcione información a un país antes de que la información esté disponible porque, por ejemplo, depende de la situación tributaria en el otro país. Los plazos también son relevantes respecto al período durante el cual las autoridades tributarias podrán considerar una solicitud.

5.2 Identificación de las personas

Como se señaló anteriormente, solamente las personas que sean residentes de uno o ambos Estados contratantes califican para los beneficios del convenio. En consecuencia, el primer requisito es que debe existir una persona. El artículo 3 (1) (a) de ambos Convenios Modelo define a la persona como “personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas”. Una empresa se define en el artículo 3 (1) (b) como “cualquier persona jurídica o cualquier otra entidad considerada como tal a efectos fiscales”. Los términos “persona natural”, “colectividad de personas”, “persona jurídica” y “entidad” no se definen. Los Comentarios al artículo 3 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas indican que el término persona “debe interpretarse en sentido muy amplio.”²⁹ Asimismo, los Comentarios al artículo 3 de la Convención Modelo de la OCDE indican que el término “persona” se utiliza en un sentido muy amplio. Ambos Comentarios indican que las sociedades de personas (*partnerships*) se consideran personas, ya sean sociedades o colectividad de personas.

Debido a la amplia definición de “persona”, es claro que en la mayoría de los casos, el solicitante es una persona. En cualquier caso donde hay duda, el país que aplica el convenio debe aplicar las disposiciones de su legislación doméstica de acuerdo con el artículo 3 (2) del convenio para determinar si hay una persona y la naturaleza de la persona (es decir persona natural, sociedad, etc.). Para efectos del convenio, podría surgir la pregunta sobre si existe una persona con respecto a las entidades especiales discutidas posteriormente.

5.3 La determinación de residencia

Sólo el residente de un Estado contratante tiene derecho a los beneficios del convenio. En el artículo 4 de ambos Convenios Modelo, el residente de un Estado contratante se define como una persona que está sujeta a impuestos en dicho Estado en virtud de determinados criterios. Por lo tanto, como un asunto preliminar, se debe determinar si una persona es residente de un país para que pueda solicitar los beneficios de los convenios de ese país.

²⁹Párrafo 4 de los Comentarios al artículo 3 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

Cuando un país debe determinar si una persona es residente de ese país para fines de sus convenios tributarios,³⁰ la determinación de residencia es directa. En primera instancia, se debe determinar si la persona es residente en virtud de la legislación doméstica del país. Este tema no debería ser difícil para los contribuyentes o para la administración tributaria, ya que se puede esperar que ambos estén familiarizados con su propia legislación doméstica. Asimismo, en la mayoría de los casos, debería ser sencillo determinar si la persona es residente de acuerdo a la definición del artículo 4, porque una vez más se trata de determinar si la persona está sujeta a impuestos en dicho Estado en virtud de la legislación doméstica por razón de ciertos criterios. En efecto, el país aplica su propia legislación doméstica para determinar si una persona es residente en el país de acuerdo al artículo 4.

En algunos países, puede haber un vínculo directo entre el estatus migratorio de un individuo y su estatus tributario como residente. La Tarjeta Verde de los Estados Unidos de América (The Green Card) es el ejemplo más conocido. Cualquiera que tenga una Tarjeta Verde que le permite entrar a Estados Unidos a trabajar, es considerado residente de Estados Unidos para efectos fiscales. Este vínculo directo entre el estatus migratorio y la residencia puede inducir a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias como residentes con el fin de mantener su estatus migratorio.

Sin embargo, es mucho más difícil cuando un país deba determinar si una persona es un residente del otro Estado contratante.³¹ En esta situación, las autoridades tributarias deben determinar si la persona es residente del otro Estado contratante para efectos del convenio mediante la aplicación de la legislación doméstica del otro Estado. No en vano, muchos países requieren un certificado de las autoridades tributarias del otro país que certifique que la persona es residente de ese país como condición para obtener los beneficios del convenio. El uso de certificados de residencia es generalizado y puede ser formalizado por un acuerdo entre las autoridades competentes, conforme a los artículos 10 (2), 11 (2) y 12 (2) (solamente en la Convención Modelo de

³⁰Esto es necesario principalmente para la eliminación de la doble imposición de acuerdo al artículo 23. Ver sección 6.

³¹Esto es necesario para aplicar los beneficios de los artículos distributivos (artículos del 6 al 21) del convenio.

las Naciones Unidas). La eficiencia del uso de certificados de residencia se puede mejorar si se crean formularios especiales para tal propósito en los idiomas de los dos países. El contribuyente puede obtener un certificado de su país de residencia y proporcionarlo al país donde se solicitan los beneficios del convenio. Como una alternativa, las autoridades tributarias del país de residencia pueden enviar el formulario directamente a las autoridades tributarias del país fuente.

Un país puede requerir que las autoridades tributarias del otro país certifiquen otros elementos además de la residencia. Por ejemplo, un país puede requerir que la administración tributaria extranjera certifique que el contribuyente es el beneficiario efectivo de los dividendos, intereses o regalías con el fin de obtener el beneficio de las tasas reducidas del país fuente de conformidad con los artículos 10 (2), 11 (2) y 12 (2) (solamente en la Convención Modelo de las Naciones Unidas).

Hay problemas potenciales con el requisito de residencia y otras certificaciones de las autoridades tributarias de los otros países. Aunque el requisito de un certificado de residencia impone al contribuyente alguna carga adicional de cumplimiento y una carga administrativa a las autoridades tributarias, esta carga no parece ser excesivamente onerosa si es simplemente un requisito anual. Sin embargo, si se necesitara un certificado independiente para cada pago, la carga podría ser significativa. Otro problema es la demora potencial en la obtención de los beneficios del convenio causada por la necesidad de obtener el certificado de residencia u otras certificaciones por parte de la administración tributaria extranjera. La demora depende de la frecuencia con que se requieran tales certificados y cuánta información sobre los asuntos tributarios de los contribuyentes deberá estar certificada por las autoridades tributarias extranjeras. Otro problema potencial es el posible uso del certificado como medida de presión contra el contribuyente en otros asuntos no relacionados con las autoridades tributarias. Este mal uso del proceso de certificación debe disuadirse. Los certificados de residencia u otros certificados deben ser expedidos por las autoridades tributarias basados exclusivamente en los méritos de cada certificado solicitado.

Algunos países permiten que agentes de retención reduzcan el monto retenido en virtud de un convenio basado en la dirección del destinatario. Apoyarse de esta forma en las direcciones hace que la

concesión de los beneficios del convenio sea más eficiente, pero es susceptible al abuso. Por lo tanto, el agente de retención podría no confiar en la dirección del destinatario si el agente tiene motivos para sospechar que el destinatario no es un residente del otro Estado contratante. En este caso, se debe obtener un certificado de residencia.

Con frecuencia se encuentran situaciones en las que un contribuyente se considera residente en ambos Estados contratantes para efectos de un convenio tributario porque las reglas de residencia de los países tienden a ser excesivamente amplias. En estos casos de doble residencia, los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE proporcionan reglas de desempate para asignar la residencia exclusivamente a un Estado contratante para efectos del convenio. En el artículo 4 (2) de ambos Convenios Modelo se establece una jerarquía de cuatro reglas de desempate para determinar la residencia de personas naturales, mientras que en el artículo 4 (3) se determina la residencia de otras personas como el lugar donde se encuentre su sede de dirección efectiva. Los Comentarios de ambos Convenios Modelo permiten a los países resolver los casos de doble residencia de entidades distintas a las personas naturales de forma casuística por medio del procedimiento de acuerdo mutuo en vez de referirse al lugar donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

La aplicación de las reglas de desempate tiene implicaciones importantes para los Estados contratantes porque determina qué país debe renunciar a sus derechos tributarios. En consecuencia, debe considerarse cuidadosamente la aplicación de las reglas de desempate. Para las personas naturales, las reglas de desempate son intensamente fácticas y deben aplicarse de manera equilibrada para otorgar la residencia al país con el cual la persona tiene una conexión más estrecha. Adicionalmente, entidades con doble residencia son utilizadas en ocasiones con la finalidad de evadir impuestos.³²

5.4 Entidades híbridas y especiales

La aplicación de la definición de residente de un Estado contratante a personas, que no son personas naturales ni empresas crea problemas

³²Ver sección 8.

específicos. Por ejemplo, aunque una sociedad de personas (*partnership*) sea una persona para efectos de un convenio tributario,³³ de conformidad con el artículo 4 (1) no es residente de un país si no está sujeta a impuestos de acuerdo a las leyes de ese país. En muchos países, las sociedades de personas son tratadas como entidades de flujo o transparentes para efectos del impuesto sobre la renta. Estas no están sujetas a impuestos, pero los socios sí por los ingresos que generen sus acciones en la sociedad de personas. En otros países, por lo menos algunas sociedades de personas pueden ser gravadas por sus ingresos de la misma manera que las empresas. Problemas similares pueden surgir con respecto a los fideicomisos, fundaciones y otras entidades.

Una sociedad de personas que en un Estado contratante es tratada como una entidad de flujo o transparente, pero que por el otro Estado contratante es tratada como una entidad independiente sujeta a impuestos y residente, es un ejemplo de una entidad llamada híbrida. Estas entidades híbridas ocasionan graves problemas en la aplicación de convenios tributarios. Por ejemplo, en algunos casos, su uso puede resultar en una doble imposición. Por ejemplo, se asume que X, residente del país A, obtiene beneficios empresariales del país fuente B a través de una sociedad de responsabilidad limitada (SRL), establecida según las leyes del país B. El país B trata la SRL como una entidad independiente para efectos tributarios. Por lo tanto, el país B grava la SRL como residente del país B. En contraste, el país A trata la SRL como una entidad de flujo o transparente para efectos tributarios y grava a X con respecto a los ingresos obtenidos a través de la SRL. Sin embargo, de acuerdo al artículo 23, el país A no puede admitir ningún crédito por el impuesto sobre la renta pagado al país B porque el impuesto es pagado por la SRL, y no por X. Este tipo de doble imposición es contraria al espíritu del convenio.

En otros casos, el uso de una entidad híbrida puede resultar en una doble no imposición. Por ejemplo, supongamos que una SRL establecida según las leyes del país B genera una ganancia de capital con respecto a las acciones de una empresa residente en el país B. El país B no grava a la SRL sobre la ganancia porque trata a la SRL como una entidad de flujo o transparente para efectos del impuesto sobre la renta.

³³Debido a que es una persona jurídica o una agrupación de personas, según el artículo 3 (1).

En lugar de ello, el país B considera la ganancia de capital como obtenida por los miembros de la SRL, que son todas personas naturales residentes en el país A. Por lo tanto, según el artículo 13 del convenio entre los países A y B, el país B no tiene derecho a gravar las ganancias de capital (suponiendo que los activos de la SRL no consisten principalmente en bienes inmuebles ubicados en el país B). Por otro lado, el país A considera a la SRL como una entidad independiente y sujeta a impuestos, y por lo tanto, no grava la ganancia de capital porque ésta pertenece a un residente del país B. El uso de entidades híbridas para obtener beneficios de los convenios tributarios plantea la posible aplicación de normas anti-abuso. La prevención de la evasión fiscal a través de convenios tributarios se discute más adelante en la sección final de este Capítulo y en el Capítulo X, Uso indebido de convenios tributarios, elusión y evasión tributaria, por Philip Baker.

Los Comentarios de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE proporcionan una guía útil relativa a la aplicación de las disposiciones de un convenio a las sociedades de personas y sus socios,³⁴ fideicomisos de inversión inmobiliaria y vehículos de inversión colectiva.³⁵ Sin embargo, no proporcionan ninguna orientación similar con respecto a los fideicomisos y otras entidades, o en general, al tratamiento de las entidades híbridas.

³⁴Las referencias principales a las sociedades de personas y sus socios se encuentran en los párrafos del 2 al 6.7 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE y en los párrafos del 4 al 7 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; el párrafo 8.8 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE y en el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 4 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 8.8 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE, y los párrafos 6.1 y 6.2 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE y el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos 6.1 y 6.2 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE.

³⁵Párrafos del 6.8 al 6.34 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE y los párrafos del 67.1 al 67.7 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE.

5.5 Beneficiario efectivo

El beneficio de la tasa reducida del impuesto sobre dividendos, intereses y regalías en el país fuente, de acuerdo a los artículos 10, 11 y 12 sólo es admisible si el receptor del pago es residente del otro Estado contratante y beneficiario efectivo del pago. Por lo tanto, para aplicar los artículos 10, 11 y 12 se requiere que el país fuente determine si éste es el caso. Según los Comentarios, el uso del término “beneficiario efectivo” en los artículos 10, 11 y 12 pretende negar la reducción de la tasa impositiva del país fuente cuando los pagos son recibidos por un agente, representante o una sociedad pantalla y el verdadero propietario no es residente. El significado preciso de “beneficiario efectivo”, aplicado especialmente a las sociedades pantalla, no está claro.

La OCDE ha propuesto recientemente aclarar esto.³⁶ En octubre de 2012, la OCDE publicó propuestas revisadas para modificar los Comentarios a los artículos 10, 11 y 12 para proporcionar un significado al concepto de beneficiario efectivo, independiente de la legislación doméstica³⁷ y que el mismo signifique “el derecho a usar y disfrutar” el monto “sin estar forzado por una obligación contractual o legal para transmitir el pago recibido a otra persona.”³⁸ Sin embargo, los Comentarios mantienen la opinión que el concepto de beneficiario efectivo constituye una regla anti-abuso y debe ser determinado “en sustancia”.

La aplicación del concepto de beneficiario efectivo por las autoridades tributarias presenta algunos problemas. El propósito del concepto es asegurar que los beneficios del convenio sean recibidos solamente por los propietarios reales de los pagos correspondientes. El concepto está estrechamente relacionado con el requisito de que el

³⁶Ver *OECD Model Tax Convention: Revised Proposals concerning the Meaning of Beneficial Ownership in Articles 10, 11 and 12*, 19 de octubre de 2012, disponible en www.oecd.org/ctp/treaties/Beneficialownership.pdf.

³⁷Ibíd. Párrafo 12.1 propuesto para los Comentarios al artículo 10, párrafo 9.1 de los Comentarios al artículo 11 y párrafo 4 de los Comentarios al artículo 12.

³⁸Ibíd. Párrafo 12.4 propuesto para los Comentarios al artículo 10, párrafo 10.2 de los Comentarios al artículo 11 y párrafo 4.3 de los Comentarios al artículo 12.

destinatario del pago debe ser residente del otro país, como se señaló anteriormente, y con las normas contra el uso indebido para prevenir el abuso de los convenios tributarios (“*anti-treaty shopping rules*”). Por lo tanto, se debe aplicar el concepto de beneficiario efectivo tomando en cuenta este contexto.

Adicionalmente, no está completamente claro en dónde deben buscar las autoridades tributarias el origen del significado del concepto beneficiario efectivo. Presumiblemente, los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE se revisarán en 2014 para indicar que el término tiene un significado independiente al que le otorga la legislación doméstica de los Estados contratantes. Sin embargo, los Comentarios propuestos por la OCDE no proporcionan un significado que sea completamente claro. En la actualidad, algunos países determinan el significado del beneficiario efectivo en su legislación doméstica, de acuerdo al artículo 3 (2). Otros países podrían considerar conveniente determinar el significado con arreglo a la legislación doméstica del país de residencia por estar estrechamente relacionado con el concepto de residencia, según la ley del país de residencia, de conformidad con el artículo 4. De ser así, sería apropiado que estos países obliguen a los contribuyentes a obtener un certificado de parte de las autoridades tributarias extranjeras donde se acredite su calidad de residente y de beneficiario efectivo para efectos de la ley extranjera.

6. La aplicación de los convenios tributarios por un país a sus propios residentes

6.1 Introducción

En general, las disposiciones de los convenios tributarios no restringen a la autoridad de un país para gravar a sus propios residentes. Sin embargo, las disposiciones de los convenios tributarios afectan la tributación de los residentes de un país, principalmente en lo que respecta a la eliminación de la doble imposición y a la prohibición de discriminación.³⁹ La aplicación del artículo 24 (4) y (5), que trata

³⁹Ver Capítulo III, Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera, por Peter A. Harris.

sobre la discriminación en contra de las empresas residentes que son propiedad o son controladas por no residentes o que pagan montos a residentes del otro Estado contratante, se discute en la sección 3.1 anterior. Típicamente, los reclamos para mitigar la discriminación serían hechos por residentes al presentar su declaración de impuestos o por medio de una solicitud específica a las autoridades tributarias. Por lo tanto, esta sección se centra en la eliminación de la doble imposición.

Antes de determinar si un contribuyente tiene derecho a la eliminación de la doble imposición internacional de acuerdo a un convenio tributario aplicable, las autoridades tributarias de un país deben determinar si el contribuyente es residente en el país. La determinación de la residencia se contempla en la sección 5.3 anterior.

6.2 Eliminación de la doble imposición

6.2.1 Introducción

Las disposiciones de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE eliminan la doble imposición en una variedad de formas, dependiendo del tipo de ingreso. Con respecto a algunos tipos de renta, se le otorgan derechos exclusivos para gravar al país de residencia. Por ejemplo, este es el caso de las regalías en el artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE, para los beneficios empresariales cuando el contribuyente no tiene un establecimiento permanente en el país fuente y para ciertas ganancias de capital. Para otros tipos limitados de rentas, por ejemplo, el ingreso por servicios prestados al gobierno de conformidad con el artículo 19, se le reconocen derechos exclusivos de imposición al país fuente. En estas situaciones, la doble imposición no puede surgir porque sólo un país tiene derecho a gravar. Sin embargo, para muchos otros tipos de renta, regulados en las disposiciones del convenio, tanto los países fuente como los de residencia, tienen derecho a gravar. En estas circunstancias, en virtud del artículo 23 de ambos Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, el país de residencia está obligado a eliminar la doble imposición con respecto a cualquier ingreso que está debidamente sujeto a gravamen en el país fuente de conformidad con el convenio. El artículo 23 dispone que la eliminación se proporcione mediante una exención de la renta relevante en el país de residencia o por medio de un crédito contra el

impuesto del país de residencia por el impuesto pagado de los ingresos correspondientes en el país fuente. Los aspectos generales en la aplicación de las disposiciones del artículo 23, tanto en el método de exención como de crédito, se discuten más adelante.

Antes de abordar los métodos de exención y de crédito para eliminar la doble imposición, es importante entender la relación entre la legislación doméstica de un país con respecto a la eliminación de la doble imposición y las disposiciones del convenio tributario aplicable. Si la legislación doméstica de un país proporciona un trato más beneficioso que el que contempla el convenio tributario, en general el contribuyente tendrá derecho a la disposición beneficiosa de la legislación doméstica, pues los convenios tributarios son por naturaleza, considerados para eliminar la doble imposición. Sin embargo, si se proporciona un tratamiento más beneficioso en el convenio tributario, el contribuyente tendrá derecho a eliminar la doble imposición porque los convenios tributarios prevalecen sobre la legislación doméstica. Estos puntos parecen razonablemente claros. La cuestión más difícil es que las reglas del artículo 23 son amplias y generales. Por el contrario, las normas de la legislación doméstica para evitar la doble imposición, especialmente las relacionadas al crédito por impuestos pagados en el exterior, frecuentemente son muy detalladas. En consecuencia, la disposición que elimina la doble imposición en el convenio puede requerir la aplicación de algunos aspectos de la legislación doméstica. La cuestión es, si la aplicación de legislación doméstica en este sentido es legítima si ésta limita la eliminación de la doble imposición prevista en el convenio.

Los Comentarios al artículo 23 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE indican que las disposiciones de los artículos 23 A y 23 B “no establecen reglas detalladas sobre el cálculo de la exención o el crédito, lo que se deja a la legislación doméstica y a la práctica aplicable.”⁴⁰ Debido a la íntima relación entre el artículo 23 y las disposiciones de la legislación doméstica relativas a la eliminación de la doble imposición, algunos países condicionan la eliminación de

⁴⁰Párrafo 32 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 14 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 32 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE.

doble imposición prevista en el artículo 23 del convenio al tratamiento que se le da en la legislación doméstica.⁴¹

La mayoría de los países utilizan el método de exención y el método de crédito para eliminar la doble imposición. Frecuentemente, el método de exención se limita a los beneficios empresariales obtenidos en el otro país, mientras que el método de crédito se utiliza para los otros tipos de ingresos. Este tipo de enfoque mixto es reconocido expresamente por el artículo 23 B (2) de ambos Convenios Modelo.

Debe señalarse también que las autoridades competentes están autorizadas por el artículo 25 (3) a usar el procedimiento de acuerdo mutuo para consultar sobre los casos de eliminación de doble imposición que no se encuentran contemplados en el artículo 23 o para las demás disposiciones del convenio.

6.2.2 Método de exención

Aunque el método de exención parece ser simple, plantea varias cuestiones. La principal diferencia entre el método de exención y el método de crédito en cuanto a la aplicación de las disposiciones del convenio, es que el monto del impuesto pagado en el país fuente es irrelevante de acuerdo al método de exención. Las autoridades tributarias del país de residencia no requieren ninguna información de los contribuyentes o de la autoridad tributaria del país fuente sobre el monto de impuestos pagados en el país fuente. Sin embargo, el país de residencia con frecuencia necesita información sobre los montos de ingresos obtenidos o recibidos desde el país fuente con el fin de determinar el monto que debe eximirse, la tasa impositiva sobre otros ingresos (exención con progresión, que está expresamente autorizada por el artículo 23 A (3)) y los umbrales aplicables a los ingresos. Los Comentarios a los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE indican que muchos problemas podrían surgir en relación con la aplicación del método de exención según el artículo 23 A.⁴² Debido

⁴¹Ver párrafo 32.8 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 14 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 32.8 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴²Párrafos del 38 al 46 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio

a que el artículo 23 A es omiso en cuanto a estos problemas, se aplican las disposiciones de la legislación doméstica. Sin embargo, recurrir a la legislación doméstica no es útil si el método de exención no se utiliza en la legislación doméstica. En tales situaciones, los Comentarios sugieren que los Estados contratantes deben adoptar normas para la aplicación del método de exención de conformidad con el procedimiento de acuerdo mutuo.

Los países deben ser especialmente sensibles a la posibilidad de una doble no imposición cuando se utiliza el método de exención. Los Comentarios reconocen que los países pueden acordar enmendar el artículo 23 para evitar tal doble no imposición.⁴³ Además, el artículo 23 por sí mismo, permite que los países que normalmente utilizan el método de exención, utilicen el método de crédito para dividendos, intereses y otros tipos de ingreso.⁴⁴ Generalmente, el problema de la doble no imposición está relacionado con un problema mayor, que es el abuso de convenios tributarios y la relación entre los convenios tributarios y la legislación doméstica anti-abuso, que se discutirán en la sección 8 siguiente.

Un punto final sobre la aplicación del método de exención según el artículo 23 se refiere al tratamiento de las pérdidas incurridas en el país fuente por un residente del otro Estado contratante. Algunos países de residencia pueden negar cualquier deducción de tales pérdidas por estar exento cualquier ingreso proveniente del país fuente.

Modelo de la OCDE y párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se citan los párrafos del 38 al 46 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴³Por ejemplo, al acordar limitar el método de exención a los ingresos gravados de manera efectiva en el país fuente. Párrafo 35 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, párrafo 14 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 35 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, párrafo 15 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y párrafo 19 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁴⁴Párrafo 31 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 15 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

En tal caso, el país fuente debe conceder la posibilidad de aliviar la pérdida en la forma de un traslado de pérdidas. Sin embargo, si el país de residencia permite una deducción por una pérdida que ocurre en el país fuente, el país de residencia está en libertad de reducir la exención por ingresos posteriores provenientes del país fuente en el monto de la pérdida anterior.⁴⁵ Este punto sobre las pérdidas es importante porque enfatiza el punto más general que consiste en que la correcta aplicación de las disposiciones del convenio que frecuentemente implica interacción entre el convenio y la legislación doméstica del país.

6.2.3 Método de crédito

Como con el método de exención del artículo 23 A, las disposiciones del artículo 23 B respecto del método de crédito, no contienen normas detalladas para la aplicación del mismo. Por lo tanto, surgen problemas similares de aplicación tanto para el método de crédito como para el método de exención. Estos problemas en ocasiones se pueden resolver recurriendo a la legislación doméstica del país de residencia en lo que se refiere al crédito tributario por impuestos pagados en el exterior. Sin embargo, si ese país no prevé un método de crédito en su legislación doméstica, de acuerdo a los Comentarios, se deben establecer reglas de aplicación para el crédito según el artículo 23 B y también, de ser necesario, consultar con la autoridad competente del país fuente.⁴⁶

Muchos asuntos pueden surgir en relación con el cómputo del crédito por impuestos pagados en el exterior: diferencias en el momento en que se reconocen los ingresos en los países fuente y de residencia, problemas por los cambios de divisas, la determinación del límite del crédito por la porción del impuesto doméstico atribuible a los ingresos obtenidos en el país fuente, el tratamiento de las pérdidas

⁴⁵Párrafo 44 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 44 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴⁶Párrafo 60 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 60 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE.

y las entidades híbridas.⁴⁷ Los Comentarios a los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE indican que estos “problemas dependen, en gran medida, de la legislación y de la práctica doméstica y, por consiguiente, su solución debe dejarse a cada Estado.”⁴⁸

Cuando un país utiliza el método de crédito según el artículo 23 B, la deducción permitida contra su impuesto se basa en el impuesto pagado al otro Estado contratante. La mayoría de países requieren que los contribuyentes aporten pruebas sobre el monto del impuesto pagado en el exterior presentando una copia de la declaración de impuestos extranjera y evidenciando que se ha pagado el impuesto extranjero. Para estos efectos, podría requerirse un certificado de la administración tributaria extranjera.

Aunque los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE no contienen tales disposiciones, muchos convenios tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo contienen disposiciones para un crédito por impuestos potenciales (*tax sparing*). El propósito de estas disposiciones es asegurar que los incentivos fiscales otorgados por los países en desarrollo a los inversionistas no residentes beneficien a esos inversionistas en lugar de al gobierno del país en que residen. Si el país de residencia utiliza el método de crédito, entonces cualquier incentivo tributario concedido por el país fuente a los inversionistas residentes en el país de residencia será efectivamente neutralizado por el gravamen impuesto por el país de residencia.

Por ejemplo, supongamos que una empresa residente en el país A hace una gran inversión desarrollando una nueva mina en el país B. Para atraer este tipo de nuevas inversiones, el país B ofrece una exención de impuestos por tres años por los beneficios de la mina una vez que comience la producción. Como resultado, los beneficios

⁴⁷Párrafos del 61 al 65 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 61 al 65 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴⁸Párrafo 66 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 61 al 65 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE.

están exentos del impuesto ordinario sobre la renta para empresas en el país B, que se impone a una tasa de 30 por ciento. Suponiendo que la empresa obtiene beneficios por 1 millón en el primer año de operación de la mina, la empresa no pagará ningún impuesto en el país B. Sin embargo, asumiendo que el país A grava a sus residentes por sus ingresos globales a una tasa de 35 por ciento, la empresa pagará 350.000 en impuestos al país A por sus ganancias en el país B. Si el país B no estableció ninguna exención de impuestos, habría gravado por 300.000 y la empresa habría tenido derecho a reclamar un crédito por el impuesto al país B contra el impuesto pagadero al país A. Por lo tanto, el incentivo tributario de 300.000 en impuestos no percibidos por la exención otorgada por el país B se transfiere efectivamente al país A, cuyos impuestos ascienden de 50.000 (si el país B no proporciona ninguna exención) a 350.000 (si el país B otorga una exención).

Las disposiciones de crédito por impuesto potencial (*tax sparing*) pueden tomar diversas formas, y hay problemas en la aplicación de todas ellas.⁴⁹ Es probable que las disposiciones de crédito por impuesto potencial (*tax sparing*) sean objeto de abuso.

7. La aplicación de los convenios tributarios para los residentes del otro Estado contratante (no residentes)

7.1 Introducción

En la mayoría de situaciones de acuerdo a las disposiciones de los convenios tributarios bilaterales, es el país fuente el que debe renunciar o reducir sus impuestos por ingresos que obtienen en ese país los residentes del otro Estado contratante. Por lo tanto, es apropiado y necesario

⁴⁹Ver párrafos del 72 al 74 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y los párrafos 16, 17 y 18 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 72 al 74 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, párrafos del 76 al 78 de los Comentarios realizados en el 2000 al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y el párrafo 75 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, respectivamente. Ver también el Informe de 1998 por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Tax Sparing: A Reconsideration* (París: OCDE, 1998).

para el país fuente tomar las medidas necesarias para garantizar que las disposiciones del convenio tributario se aplican correctamente. En general, estos pasos incluyen:

- Identificar los no residentes sujetos a impuestos en el país fuente de acuerdo a la legislación doméstica del país fuente.
- Recopilar información sobre las actividades generadoras de ingresos de no residentes.
- Determinar si los no residentes califican para obtener los beneficios del convenio.
- Determinar el monto de la reducción del impuesto en el país fuente de acuerdo al convenio y el método por el cual debe otorgarse dicha reducción.

Algunos de estos pasos se han discutido en secciones anteriores de este Capítulo y también están referenciados. Esta sección se centra principalmente en identificar a los contribuyentes no residentes relevantes y en la aplicación de convenios tributarios respecto de los tipos más importantes de ingresos obtenidos por los no residentes.⁵⁰

7.2 Identificación de los contribuyentes no residentes relevantes

Tratar asuntos relativos a la aplicación de los convenios tributarios por un país fuente supone que éste ha identificado a los no residentes que derivan ingresos sujetos a impuestos en el país fuente. Obviamente, si un país fuente no está gravando a un no residente porque no es consciente de que el no residente lleva a cabo actividades comerciales u obtiene ingresos en ese país, no hay necesidad de aplicar las disposiciones de un convenio tributario. La identificación de los no residentes que obtienen ingresos en el país fuente es crítica tanto para los efectos tributarios del país fuente como para la aplicación de los convenios tributarios.

Muchos países utilizan números de identificación tributaria para identificar a los contribuyentes y dar seguimiento a sus actividades generadoras de ingresos. Estos números se pueden utilizar

⁵⁰Ver Capítulo IV, Tributación de los no residentes, por Colin Campbell.

fácilmente para los residentes, pero algunos países también requieren que los no residentes los tengan para poder solicitar los beneficios del convenio. Aunque las condiciones para emitir un número de identificación tributaria para los contribuyentes son asuntos de la legislación doméstica, podrían tener impacto en el acceso a los beneficios del convenio. Por ejemplo, algunos países requieren una prueba del país de residencia del no residente para emitir un número de contribuyente tributario. Es necesario que los países equilibren la conveniencia administrativa que proporcionan los números de identificación tributaria del contribuyente y la carga impuesta a los contribuyentes. Las condiciones para obtener un número de identificación tributaria no deben utilizarse como un método disfrazado para desalentar que soliciten, o para negar, los beneficios del convenio.

Además de los números de identificación tributaria del contribuyente, varios países requieren que personas y empresas no residentes se registren ante las autoridades correspondientes en el país fuente. Estos requisitos de inscripción con frecuencia aplican a los no residentes que viven o que llevan a cabo actividades comerciales en el país. Esta información debería estar disponible para las autoridades tributarias del país.

En algunos casos, el no residente podría estar obligado a inscribirse directamente con las autoridades tributarias. La efectividad de los requisitos de inscripción parece variar ampliamente. Requerir que los no residentes se registren como condición previa para solicitar beneficios del convenio puede tener un pequeño impacto positivo en el registro. Sin embargo, como se señaló anteriormente, si los no residentes pueden generar ingresos desde el país fuente sin ser detectados por las autoridades tributarias, solicitar los beneficios del convenio es irrelevante.

En países con controles de cambio, puede existir un vínculo entre conseguir permiso para transferir fondos fuera del país y las obligaciones tributarias de quien paga. Algunos países (por ejemplo, Argentina) requieren que los no residentes designen a un agente local como una condición para solicitar los beneficios del convenio. La mayoría de los países imponen obligaciones de retención a los residentes que realizan pagos a los no residentes, lo que efectivamente convierte al residente pagador en el agente del pago de impuestos del no residente.

Este también es el caso con respecto a las retenciones provisionales en la fuente sobre los sueldos y salarios pagados a los empleados y sobre otros montos, incluyendo los pagados a no residentes.

La eliminación de la doble imposición en la forma de reducciones a las retenciones requiere autorización para que el contribuyente residente pueda retener conforme a la tasa del convenio en lugar de la tasa doméstica. El cómo se implementa esta reducción determinará que tan eficientemente se otorgarán los beneficios del convenio. Si, como es usual en la práctica, el agente de retención es responsable por los impuestos pagaderos de los no residentes, y si el agente incumple en retener el monto correctamente, el agente podría no estar dispuesto a aceptar el riesgo por retener un monto inferior al total que exige la legislación doméstica. Del mismo modo, si las condiciones impuestas para retenciones reducidas son demasiado onerosas, el agente de retención puede retener la tasa doméstica, obligando a los no residentes a solicitar un reembolso. Por ejemplo, ¿puede el agente de retención reducir el impuesto retenido basado en la residencia del destinatario, según la dirección indicada por el propio destinatario, o se requiere una prueba de residencia más rigurosa (certificado de las autoridades tributarias extranjeras)? El procedimiento anterior es capaz de proporcionar beneficios del convenio más rápido y eficiente, pero es susceptible al abuso. El último procedimiento tiene más integridad pero toma más tiempo e impone considerablemente mayores cargas de cumplimiento.

Como se señaló anteriormente, la alternativa para otorgar los beneficios del convenio a través de una retención reducida es exigir a los no residentes a solicitar los reembolsos de los montos retenidos en exceso a la tasa del convenio. Tal proceso de devolución requiere un gran compromiso de recursos de las autoridades tributarias para operar un proceso de este tipo de manera eficiente. No es sorprendente que muchos países han decidido por razones prácticas, implementar los procedimientos para conceder los beneficios del convenio que eliminan o reducen la necesidad de realizar reembolsos.

La determinación de las personas que tienen derecho a los beneficios del convenio y, en particular, los asuntos de residencia y de beneficiario efectivo, fueron tratados anteriormente en la sección 5.

7.3 Tipos particulares de renta obtenidos por no residentes en el país fuente

7.3.1 Introducción

En esta sección, se discute la aplicación de las disposiciones de los convenios tributarios a los diferentes tipos de ingresos. Se pretende mostrar cómo las cuestiones prácticas relativas a su aplicación difieren dependiendo del tipo de ingreso de que se trate. Un análisis detallado de la aplicación de convenios tributarios a los beneficios empresariales, ingresos por servicios, ingresos derivados por inversiones y las ganancias de capital se ofrece en los capítulos de este Manual que tratan esos temas específicos.⁵¹

7.3.2 Beneficios empresariales

Una vez que se haya determinado que hay disposiciones sobre beneficios empresariales en un convenio aplicable, lo primero es determinar cuál de las disposiciones del convenio es relevante. Al menos seis de los artículos de la Convención Modelo de las Naciones Unidas son potencialmente aplicables a los beneficios empresariales: artículo 6 (ingresos procedentes de bienes inmuebles), artículo 7 (beneficios empresariales), artículo 8 (navegación marítima, interior y aérea), artículo 14 (servicios personales por cuenta propia), artículo 17 (profesionales del espectáculo y deportistas) y artículo 21 (otros ingresos). Por otra parte, si los dividendos, intereses y regalías que son tratados en los artículos 10, 11 y 12 respectivamente, están efectivamente vinculados con un establecimiento permanente en el país fuente, los mismos están sujetos a impuestos por el país fuente de acuerdo al artículo 7. Un análisis completo de los distintos tipos de beneficios empresariales está fuera del alcance de este Capítulo. Es suficiente señalar que el tratamiento de diversos tipos de beneficios empresariales difiere enormemente tanto en lo que respecta a la asignación del derecho a gravar, así como en los aspectos prácticos relativos a la aplicación de

⁵¹Ver Capítulo V, Tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales, por Jinyan Li, Capítulo VI, Tributación de los proveedores de servicios no residentes, por Ariane Pickering, y Capítulo VII, Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital, por Jan J.P. de Goede.

las disposiciones pertinentes del convenio. Unos breves comentarios con respecto al artículo 7, disposiciones generales sobre beneficios empresariales y del artículo 17 sobre profesionales del espectáculo y deportistas, deben servir para ilustrar la gama de aspectos de aplicación que están involucrados.

Según el artículo 7, las ganancias provenientes de la actividad empresarial desarrollada en el país fuente por un residente del otro Estado contratante están sujetas a impuesto en el país fuente sólo si el negocio se lleva a cabo a través de un establecimiento permanente en ese país y los ingresos son atribuibles al establecimiento permanente (sujeto a una regla de fuerza de atracción limitada en el artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas). Los asuntos con los que el país fuente debe lidiar para aplicar el artículo 7 son considerables. Estos pueden resumirse de la siguiente manera:

- En primer lugar, como se mencionó anteriormente en esta sección, los no residentes que lleven a cabo actividades comerciales en el país fuente deben ser identificados.
- En segundo lugar, como también se mencionó anteriormente en la sección 5, se debe determinar el país de residencia de un no residente.
- En tercer lugar, se debe determinar si un no residente lleva a cabo actividades comerciales en el país fuente a través de un establecimiento permanente en ese país; esta determinación del establecimiento permanente es intensamente fáctica y requiere que las autoridades tributarias tengan buena información sobre las actividades del no residente en el país fuente.
- En cuarto lugar, se debe determinar que ninguna de las otras disposiciones del convenio se aplican a los beneficios empresariales, porque esas disposiciones prevalecen sobre el artículo 7.⁵²
- Finalmente, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente, deben ser determinados, lo que implica la aplicación de las disposiciones del artículo 7 y de los Comentarios, así como también de las disposiciones de la legislación doméstica.

⁵²Ver el artículo 7 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el artículo 7 (4) del Convenio Modelo de la OCDE.

En contraste con el artículo 7, el artículo 17 de ambos Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE otorgan al país fuente el derecho de gravar ingresos derivados de las actividades personales de un residente del otro Estado contratante, tal como los artistas o deportistas, si las actividades se ejercen en el país fuente. No se requiere de un establecimiento permanente y las actividades no tienen que continuar durante un período específico. En consecuencia, la aplicación del artículo 17 requiere que un país fuente determine si un no residente ha llevado a cabo actividades de entretenimiento o deportes en él y el monto de los ingresos. No es necesario determinar el país de residencia de los no residentes porque un artista o deportista no residente por lo general está sujeto a impuestos según la legislación doméstica del país fuente, independientemente de si se aplica un convenio.

La principal dificultad en la aplicación del artículo 17 es recabar información precisa sobre las actividades de los artistas y deportistas no residentes en el país fuente y recaudar impuestos. Recabar información es menos difícil con respecto a artistas y deportistas destacados ya que sus actuaciones se dan a conocer en los medios públicos. Recaudar impuestos en estas circunstancias es fundamental porque los artistas y deportistas con frecuencia están en el país fuente por un tiempo muy corto. El artículo 17 no impone limitaciones en cómo grava el país fuente los ingresos obtenidos por artistas y deportistas. Como resultado, la mayoría de los países grava esos ingresos por medio de una retención sobre los ingresos brutos. La recaudación de impuestos puede facilitarse mediante acuerdos entre las autoridades tributarias del país fuente y los promotores del evento o los propietarios del lugar del evento. Si las autoridades tributarias tienen dificultad para cobrar los impuestos en el momento del evento, podrían tener que recurrir al artículo 27 y solicitar asistencia al país de residencia para cobrar el impuesto, asumiendo por supuesto, que el convenio contiene una disposición sobre la asistencia en la recaudación de impuestos.

7.3.3 Ingresos por servicios

Varias disposiciones de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE son potencialmente aplicables a los ingresos derivados de servicios.⁵³ El propósito de este breve análisis es mostrar los

⁵³Ver Capítulo VI, Tributación de los proveedores de servicios no

problemas que generalmente deben enfrentar las autoridades tributarias del país fuente en la aplicación de las disposiciones de un convenio tributario relevante. Estos asuntos de aplicación pueden resumirse de la siguiente forma:

- En primer lugar, se debe identificar a los no residentes que prestan servicios en el país fuente.⁵⁴
- En segundo lugar, se debe establecer el país de residencia de los proveedores no residentes con el fin de determinar si le aplican los beneficios de un convenio.
- En tercer lugar, se debe determinar cuál disposición del convenio correspondiente es aplicable. Esta determinación se basa principalmente en la naturaleza de los servicios (por ejemplo, empleo (artículo 15), servicios oficiales (artículo 19), o profesionales u otros servicios independientes (artículo 7 o artículo 14).
- En cuarto lugar, se debe determinar si se alcanza el umbral para tributar en el país fuente, de acuerdo al artículo aplicable. El requisito de umbral varía, desde la realización de cualquier espectáculo o actividad deportiva según el artículo 17 que genere ingresos, a un umbral de tiempo (183 días) para algunos empleados de las empresas residentes y empresas no residentes con establecimiento permanente en el país fuente, hasta la necesidad de un establecimiento permanente o un lugar fijo de negocios en el país fuente para ciertos empleados y contratistas independientes.
- En quinto lugar, se debe determinar el monto de los ingresos sujetos a impuestos en el país fuente de conformidad con el convenio. Algunas disposiciones permiten al país fuente gravar sobre los ingresos brutos obtenidos por el proveedor de servicios no residente, mientras que los artículos 7 y 14 requieren que se graven los ingresos netos.

residentes, por Ariane Pickering. Ver también Brian J. Arnold, *The taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning up the Mess — Expanded Version*, (versión en línea del artículo publicado en febrero de 2011), vol. 65, n.º 2, Bulletin for International Taxation.

⁵⁴Como regla general, las disposiciones de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE restringen el derecho del país fuente a gravar los ingresos tributarios de los servicios que se llevan a cabo en el país fuente. El artículo 16 es una excepción a esta regla general.

- En sexto lugar, se debe establecer el método para gravar y recaudar los impuestos.

Como se mencionó anteriormente con respecto a los beneficios empresariales, la aplicación de las disposiciones de un convenio tributario respecto a los ingresos por servicios, presenta desafíos administrativos importantes para las autoridades tributarias de los países fuente, especialmente para los países en desarrollo. Por razones prácticas, algunos países han decidido utilizar la retención para recaudar los impuestos de los proveedores de servicios no residentes.⁵⁵ En general, los residentes que pagan a los proveedores de servicios independientes no residentes están obligados a retener un porcentaje determinado del importe bruto pagado. Al proveedor de servicios no residente se le exige presentar una declaración sobre una base de ingresos netos y solicitar un reembolso por cualquier exceso en la retención. Debido a que los proveedores de servicios no residentes están sujetos a impuestos solamente si tienen un establecimiento permanente o base fija en el país fuente, algunos países proporcionan un sistema de exenciones para que los no residentes puedan solicitar a la administración tributaria obtener una exención en la retención antes de recibir cualquier pago. Este sistema requiere que las autoridades tributarias tengan suficiente información para decidir si un proveedor de servicios no residente tiene un establecimiento permanente o base fija en el país fuente.

7.3.4 Ingresos por inversiones

El tratamiento de ingresos derivados por inversiones en el país fuente por un residente del otro Estado contratante de acuerdo a las disposiciones de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, dependen de la naturaleza del ingreso. Los dividendos, intereses, regalías, rentas derivadas de bienes inmuebles y las ganancias de capital son abordados en diferentes artículos y en diferentes formas. Al igual que con los beneficios empresariales y los ingresos por servicios, discutir detalladamente la aplicación de las disposiciones del convenio a

⁵⁵Tal régimen de retención no puede ser efectivo si al proveedor de servicios no residente le paga otro no residente. En esta situación, el pagador no está sujeto a la jurisdicción del país fuente a menos que, tenga un establecimiento permanente o una base fija en el país fuente.

las inversiones excede el alcance de este Capítulo. El propósito de este breve análisis es mostrar el rango de asuntos de aplicación relativos a los ingresos derivados por inversiones con los que el país fuente debe lidiar. Un análisis detallado de estos temas se encuentra en el Capítulo VII, Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital, por Jan J.P. de Goede.

Con respecto a los dividendos e intereses, en ambos Convenios Modelo, y las regalías en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, la tasa del impuesto del país fuente sobre los importes pagados por un residente en el país fuente a un residente de otro país es limitada. Las otras disposiciones sobre ingresos derivados por inversiones no imponen límites tributarios al país fuente con respecto a la base imponible o la tasa. La mayoría de los países fuente utilizan retenciones sobre el monto bruto pagado a una tasa fija para recaudar los impuestos sobre los dividendos, intereses, regalías y alquiler de inmuebles. Algunos países también utilizan un mecanismo de retención sobre las ganancias de capital obtenidas por no residentes, como se indica más abajo. Ninguna de las disposiciones en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE restringen la manera en la cual el país fuente grava los ingresos derivados de inversiones.

Los siguientes pasos generalmente son necesarios para aplicar el convenio a los ingresos derivados de inversiones en el país fuente obtenidos por un residente del otro Estado contratante:

- El no residente destinatario del pago debe ser identificado.
- La residencia del destinatario del pago debe ser determinada con el fin de establecer cuál convenio aplicar y si el destinatario tiene derecho a los beneficios del convenio.
- El tipo de pago debe ser determinado para que pueda aplicarse el artículo correspondiente del convenio.
- En el caso de los dividendos, intereses y regalías, se debe determinar si el receptor es el beneficiario efectivo del pago.
- El método para cobrar los impuestos debe ser adoptado.

Como se ha señalado, en la mayoría de los casos, los países fuente utilizan retenciones para cobrar impuestos a no residentes por los ingresos por inversión. Además, en la mayoría de los casos, la

retención es un impuesto definitivo, y la responsabilidad de los pasos señalados para aplicar el convenio recae sobre la persona que hace el pago al no residente. El equilibrio entre la carga de cumplimiento que se impone al agente de retención y la concesión de los beneficios del convenio de manera eficiente y con integridad, se discuten en la sección 4.4 anterior.

Las disposiciones del artículo 13 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE sobre las ganancias de capital, presentan varios problemas de aplicación. En términos generales, el país fuente tiene el derecho de gravar las ganancias de capital por enajenación de bienes inmuebles situados en el país fuente, los bienes muebles de un establecimiento permanente o base fija en el país fuente, las acciones de una empresa y las participaciones en una sociedad de personas, fideicomiso, o sucesión si los activos consisten principalmente en bienes inmuebles ubicados en el país fuente.⁵⁶ Otras ganancias de capital se gravan exclusivamente en el país de residencia.⁵⁷

La aplicación de las disposiciones del artículo 13 involucra muchas de las mismas situaciones que en la aplicación de las disposiciones del convenio con respecto a los beneficios empresariales y los ingresos derivados por servicios e inversión (por ejemplo, la necesidad de establecer la residencia del contribuyente). Estos temas no se repiten aquí. El país fuente debe obtener la información necesaria para calcular el monto de la ganancia: el costo de la propiedad, los ingresos por la venta y los costos incurridos en relación con la venta. Estos montos podrían requerir la conversión de moneda extranjera a la moneda local del país fuente. Finalmente, el cobro del impuesto sobre una ganancia de capital realizado por un residente del otro Estado contratante

⁵⁶Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional y embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores y los bienes muebles relacionados, están sujetos a impuestos exclusivamente por el país en el que el enajenante tiene su sede de dirección efectiva: artículo 13 (3). De conformidad con el artículo 13 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el país fuente también tiene derecho a gravar por la enajenación de los intereses sustanciales de una sociedad residente en ese país.

⁵⁷Artículo 13 (5) del Convenio Modelo de la OCDE, y artículo 13 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

conlleva algunos problemas. Podría obligarse al comprador a retener un monto del precio de compra como impuesto estimado sobre la ganancia de capital. Sin embargo, dicha obligación puede ser difícil de cumplir si el comprador no es residente del país fuente.

El problema de aplicación es limitado con respecto a las ganancias de capital porque según el artículo 13 el país fuente tiene el derecho de gravar por las ganancias de capital derivadas de la propiedad que, con la excepción de los intereses sustanciales de acuerdo a la Convención Modelo de las Naciones Unidas, se encuentra físicamente en el país fuente. En consecuencia, las autoridades tributarias del país fuente deben ser capaces de tomar medidas eficaces respecto de cualquier impuesto pagadero por un no residente por los bienes ubicados en ese país fuente.

8. Abuso de los convenios tributarios y la relación entre los convenios tributarios y la legislación doméstica

Las disposiciones de los convenios tributarios pueden utilizarse en una amplia variedad de formas para evadir impuestos.⁵⁸ Es importante para los países proteger sus bases tributarias del abuso a través del uso indebido de convenios tributarios. Esta es una tarea difícil, especialmente teniendo en cuenta el principio general, que en caso de existir un conflicto, prevalecen las disposiciones de un convenio tributario sobre las disposiciones de la legislación doméstica.⁵⁹ Según los Comentarios al artículo 1 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, se encuentran disponibles varias técnicas para prevenir la evasión fiscal a través del uso indebido de convenios tributarios. Estas técnicas incluyen normas generales y específicas contra el uso indebido en la legislación doméstica, normas generales y específicas contra el uso indebido en convenios tributarios y la interpretación de convenios tributarios.⁶⁰ Los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de

⁵⁸Párrafos del 40 al 99 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, para una descripción de usos indebidos comunes de los convenios.

⁵⁹Ver Capítulo X, Uso indebido de los convenios tributarios, elusión y evasión tributaria, por Philip Baker.

⁶⁰Párrafos del 10 al 39 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención

la OCDE contienen algunas disposiciones que podrían considerarse normas específicas anti-abuso, por ejemplo: el concepto de beneficiario efectivo en los artículos 10, 11 y 12; las reglas de relaciones especiales en los artículos 11 (6) y 12 (6); la tributación de las ganancias de capital sobre acciones de empresas *land-rich* en el artículo 13 (4); y el artículo 17 (2) que trata sobre la desviación de ingresos a las llamadas empresas estrellas. Los países pueden considerar la inclusión de reglas anti-abuso específicas adicionales en sus convenios tributarios bilaterales. Sin embargo, los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas advierte a los países de los riesgos de depender exclusivamente de reglas específicas para enfrentar el problema del uso indebido de convenios.⁶¹

Con respecto al uso de normas domésticas anti-abuso para prevenir el abuso de los convenios tributarios, en primer lugar, los países deben asegurarse que tales normas domésticas son efectivas y en segundo lugar, que su aplicación no es contraria al principio general de que los convenios tributarios prevalecen sobre la legislación doméstica. Lo segundo puede abordarse en una variedad de formas, que van a depender de las circunstancias de cada caso. Como indican los Comentarios, a veces los convenios contienen disposiciones que expresamente permiten la aplicación de normas domésticas anti-abuso, como son las normas de sociedades extranjeras controladas y las normas de subcapitalización. En otras situaciones, el convenio utiliza términos indefinidos, que requieren la aplicación de la legislación doméstica, incluyendo normas anti-abuso. Por último, las disposiciones del convenio pueden interpretarse de tal manera que no prevengan la aplicación de las normas anti-abuso. Por lo tanto, para las normas generales anti-abuso, ya sean de naturaleza judicial o legislativa, no debería haber ningún conflicto con las disposiciones de un convenio tributario, siempre y cuando las normas domésticas se restrinjan a casos de abuso. El punto crítico en este sentido es definir qué es el uso indebido de un convenio tributario. Los Comentarios al artículo 1 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE ofrecen una guía general sobre el uso indebido de convenios:

Modelo de las Naciones Unidas y párrafos del 7 al 26 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁶¹Párrafo 33 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

“Un principio rector es que no deben concederse los beneficios de una convención sobre la doble tributación cuando el objetivo principal de participar en determinadas transacciones o arreglos sea conseguir una posición fiscal más favorable y la obtención de ese trato más favorable en tales circunstancias estaría en contradicción con el objetivo y finalidad de las disposiciones pertinentes”.⁶²

Aunque este principio es amplio y general, proporciona una guía útil para los contribuyentes y las autoridades tributarias. Como indican los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas:

“Los miembros del Comité ratificaron ese principio. Consideraban que esa orientación acerca de lo que constituye un uso indebido de las disposiciones de un acuerdo contribuye a un objetivo importante, ya que trata de compaginar la necesidad de prevenir el uso indebido de los acuerdos con la de garantizar que los países respeten las obligaciones contraídas mediante sus acuerdos y ofrezcan seguridad jurídica a los contribuyentes. Indudablemente, los países no deben poder eludir las obligaciones contraídas en los acuerdos argumentando simplemente que las transacciones legítimas constituyen un uso indebido y que las normas fiscales internas que afectan a esas transacciones en formas contrarias a las disposiciones del acuerdo constituyen normas contra su uso indebido”.⁶³

Los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas ofrecen un análisis sobre las ventajas y desventajas de la inclusión de una norma general contra el uso indebido en el

⁶²Párrafo 9.5 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 23 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se cita el párrafo 9.5 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de las Naciones Unidas.

⁶³Párrafo 24 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

convenio.⁶⁴ Dicha norma debe aplicarse de conformidad con el principio general que se ha señalado anteriormente, sobre lo que constituye un uso indebido de un convenio tributario.

Algunos usos indebidos del convenio pueden prevenirse mediante la interpretación de las disposiciones del convenio de conformidad con su objetivo y con el requisito de buena fe, que se establece en el artículo 31 (1) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.⁶⁵ Este enfoque interpretativo para controlar el uso indebido de los tratados también debe ajustarse al principio rector de los Comentarios al artículo 1 en cuanto a lo que constituye un uso indebido del convenio.⁶⁶

La guía en los Comentarios sobre el uso indebido de convenios fue revisada de forma extensiva en 2011 en la Convención Modelo de las Naciones Unidas y en 2003 en el Convenio Modelo de la OCDE. Por consiguiente, hay un asunto serio en cuanto a la relevancia y peso de los Comentarios revisados para la interpretación de convenios tributarios que entraron en vigor antes que los respectivos Comentarios al artículo 1 de que los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE fueran revisados. La introducción del Convenio Modelo de la OCDE indica expresamente que se deben tomar en cuenta las versiones posteriores de los Comentarios para la interpretación de convenios tributarios previamente contraídos.⁶⁷ Algunos comentaristas han expresado una opinión contraria. En última instancia, este asunto puede ser resuelto por los tribunales de un país. Sin embargo, las autoridades tributarias deben ser conscientes de este problema, especialmente en relación con el tema del uso indebido de los convenios tributarios.

En general, las autoridades tributarias de un país deberían aplicar las disposiciones de sus convenios tributarios para prevenir la elusión o la evasión tributaria. Esto requiere una cuidadosa consideración

⁶⁴Párrafos del 34 al 37 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁶⁵Párrafo 38 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁶⁶Párrafo 39 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁶⁷Párrafos del 33 al 34 de la Introducción al Convenio Modelo de la OCDE.

de la inclusión de normas contra el uso indebido en los convenios tributarios y la adopción de normas domésticas anti-abuso que pueden aplicarse a los usos indebidos del convenio. Sin embargo, además de garantizar que existen las normas anti-abuso, las autoridades tributarias deben tener la capacidad de interpretar, aplicar y hacer cumplir esas normas con respecto a los usos indebidos del convenio. En este sentido, los países en desarrollo enfrentan el reto de equilibrar la necesidad de proporcionar seguridad a los inversores extranjeros para atraer inversiones, con la necesidad de proteger la base imponible.⁶⁸ Para ejecutar este difícil equilibrio de forma correcta, las autoridades tributarias deben tener los conocimientos necesarios para aplicar complejas normas anti-abuso, desde normas de precios de transferencia a sofisticadas transacciones para la elusión y la evasión de impuestos. El desarrollo de tales conocimientos debe ser una prioridad dentro de los departamentos tributarios de los países en desarrollo, por medio de la experiencia y la capacitación.

⁶⁸Párrafos del 100 al 103 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Como se señaló anteriormente en la sección 4.5.4, un método que proporciona un cierto grado de seguridad a los contribuyentes con respecto a la posible aplicación de las normas anti-abuso es a través de un proceso de consulta administrativa.

Capítulo II

Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios

JOANNA WHEELER*

1. Introducción

Otorgar los beneficios de los convenios puede ser un tema difícil para muchos países. Con frecuencia los convenios son considerados como una parte importante de la política tributaria internacional de un país y una herramienta importante para atraer inversión extranjera, sin embargo, también existe la preocupación de que los convenios puedan ser aprovechados por los contribuyentes para obtener beneficios que no estaban previstos por los países que celebraron el convenio y que no tienen ninguna justificación de política. Evaluar la relevancia de estas dos preocupaciones puede ser un malabar complicado para los países. Este Capítulo tiene como objetivo ayudar a las administraciones tributarias a determinar si debe otorgarse o no los beneficios del convenio en casos específicos, esclareciendo problemas de política y problemas técnicos que surgen al respecto.

Dado que por lo general los asuntos a los que se enfrenta un país fuente son más críticos y surgen con más frecuencia, el Capítulo se enfoca en la posición de un país fuente al que se le solicita reducir o renunciar a la jurisdicción tributaria que goza de acuerdo a su legislación doméstica. También pueden surgir asuntos en los países de residencia si la medida para eliminar la doble imposición otorgada por un convenio es más generosa que la medida para eliminar la doble imposición contemplada en la legislación doméstica; este podría ser el caso si, por ejemplo, el Estado de residencia concede un crédito de un impuesto específico de acuerdo al convenio, que no se considera como tal en la legislación doméstica, o si el convenio otorga una exención sujeta a participación para los dividendos mientras que la legislación doméstica concede un crédito. Los temas de fondo relacionados con la

*IBFD, Ámsterdam, Países Bajos; Centro de Derecho Tributario de Ámsterdam, Universidad de Ámsterdam, Países Bajos.

tributación del Estado de residencia son cubiertos en otro Capítulo.¹ En el contexto del presente Capítulo, el punto importante es que el país de residencia también tiene que determinar si un contribuyente tiene derecho a obtener los beneficios del convenio y esto involucra los mismos elementos que se toman en cuenta en la determinación que lleva a cabo el país fuente.

El derecho a obtener los beneficios del convenio frecuentemente se discute en el contexto de la necesidad de asegurar que los beneficios sean otorgados sólo a personas que realmente tengan derecho a ellos, particularmente en el marco del abuso de convenios (“treaty-shopping”). El “treaty-shopping” es el fenómeno mediante el cual los contribuyentes establecen estructuras transfronterizas o flujos de ingresos, por razones no relacionadas con aspectos comerciales propios de su negocio o inversión, sino para enmarcar los ingresos dentro del ámbito de aplicación de un convenio en particular. Sin embargo, también existe la otra cara de la moneda, que es la necesidad de garantizar que los beneficios del convenio sean otorgados correctamente, aun cuando los hechos presentados ante la autoridad tributaria no encajen perfectamente dentro del texto del convenio.

Los convenios no pueden considerar todos los detalles acerca de cada situación fáctica que pueda darse en la relación entre dos países. Con el fin de proporcionar la flexibilidad necesaria para lidiar con esta relación compleja y continuamente cambiante, los convenios se redactan de manera general y abstracta, estableciendo principios básicos en lugar de reglas detalladas. Éstos plantean muchas preguntas sobre su interpretación y puede haber situaciones en las cuales consideraciones de política indican que se deben otorgar los beneficios del convenio a pesar de que el convenio no toma en cuenta de forma expresa la situación bajo consideración. Por lo tanto es importante que la autoridad tributaria esté consciente de los principios generales y de los asuntos de política relacionados a los beneficios del convenio, para que sea capaz de tomar estas decisiones.

Este Capítulo comienza explicando los tres pasos básicos para determinar si se tiene o no derecho a los beneficios del convenio. Luego,

¹Ver Capítulo III, Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera, por Peter A. Harris.

se analizan asuntos relacionados con las distintas estructuras pantalla (conduit structures), que son frecuentemente una de las principales preocupaciones de los países fuente. Concluye observando una serie de estructuras que no se abordan de forma explícita en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo² (Convención Modelo de las Naciones Unidas), destacando en cada caso, la característica que causa problemas y comentando su efecto relacionado con la obtención de los derechos del convenio.

Para hacer frente a estos pasos básicos y estructuras, se requiere que el país que aplica el convenio tenga información sobre la persona que solicita los beneficios del convenio y sobre la estructura para la cual se solicitan los mismos. Esta necesidad de información puede ser un obstáculo para muchos países fuente. Aunque existen algunos convenios tributarios multilaterales, este Capítulo asume, en aras de la simplicidad, que un convenio tributario siempre tiene sólo dos Estados contratantes.

2. Personas que califican para los beneficios de un convenio

El primer paso para determinar si un convenio específico se aplica en un caso concreto es identificar a la persona que potencialmente tendrá derecho a los beneficios del convenio. El artículo 1 tanto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas como del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos³ (Convenio Modelo de la OCDE), seguido en la mayoría de convenios celebrados, establece claramente que el convenio se aplica a las “personas”. Por lo tanto, cualquier solicitud de beneficios en virtud de uno de los artículos de asignación de ingresos, debe ser hecha y respaldada por una persona.

²Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

³Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (Paris: OCDE, 2010) (hojas sueltas).

En muchos casos, se establece claramente qué se entiende por “persona” para los efectos del convenio. Las personas físicas claramente son “personas”, así como también lo son las empresas, que son personas jurídicas. Sin embargo, la legislación doméstica de la mayoría de los países, también reconoce, en un mayor o menor grado, a varias otras estructuras y agrupaciones. Por lo general, la legislación doméstica de un Estado es clara en cuanto a que estas estructuras o agrupaciones son reconocidas como contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta, pero pueden surgir dificultades en el contexto de un convenio. Cuando en la legislación doméstica de un Estado se le reconoce como contribuyente, es probable que a éste se le considere como “persona” para fines del convenio, sin embargo, el derecho civil del otro Estado contratante podría ser diferente y es entonces donde surge la interrogante de si el otro Estado contratante también reconoce a la persona para efectos del convenio.

El artículo 3 (1) (a) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE abordan este tema estableciendo que el término “persona” comprende a las personas físicas, sociedades y cualquier otra colectividad de personas. Este párrafo es solo una solución parcial, ya que no establece una definición exhaustiva del término y deja abierta la pregunta sobre lo que significa “colectividad de personas”. Sin embargo, los Comentarios sí establecen que el término debe ser interpretado de manera muy amplia. Dado el objeto y propósito de las reglas de asignación de ingresos en los convenios, un argumento de peso es que quien está en posibilidad de responder por el pago de impuestos en un Estado, puede calificar como una “persona” para los beneficios del convenio.

2.1 Tipos de personas

Los tipos más sencillos de persona que potencialmente pueden solicitar los beneficios del convenio se discuten en esta sección. Las sociedades de personas (*partnerships*), las empresas transparentes y los fideicomisos plantean otras cuestiones que serán discutidas en la sección 6. Este Capítulo no comprende los gobiernos de los países y sus subdivisiones o los fondos soberanos de inversión, los cuales están sujetos a diferentes consideraciones.

2.1.1 Personas físicas

Por lo general en este contexto es sencillo identificar a las personas físicas, ya que claramente son “personas”. No obstante, pueden surgir algunos problemas sobre si tienen derecho a los beneficios del convenio debido a los diferentes sistemas tributarios domésticos para gravar a las familias.

Algunos países no gravan por separado a cada persona física, sino más bien las gravan como unidades familiares, por ejemplo, las unidades conyugales, o menos común, la familia en su conjunto. En estos casos, podría ser que no coincidan las legislaciones domésticas de los dos Estados contratantes. Sin embargo, por lo general los regímenes tributarios familiares aplican sólo si todos los miembros de la familia viven en el mismo Estado, y sería un enfoque excesivamente técnico negar los beneficios del convenio a causa de ésta diferencia. De allí que, los dos Estados contratantes tendrían que acordar si una solicitud para obtener los beneficios del convenio debe ser hecha por la unidad familiar en su conjunto, o si debe hacerla cada persona física de la unidad familiar.

Otros países se ocupan de los asuntos planteados por las familias de una manera diferente; estos países tratan a cada persona física como un contribuyente independiente pero gravan ciertos ingresos de un miembro de la familia, en manos de otro miembro de la familia. Un ejemplo común es la tributación de las rentas de inversión recibida por un niño en manos de uno de los padres, con el fin de evitar que los padres transfieran sus inversiones a sus hijos en un intento de evitar los efectos de las tasas progresivas del impuesto sobre la renta producidas por las inversiones. En este caso no hay duda que tanto el niño como el padre son “personas” independientes para efectos del convenio. De hecho, aquí el tema no versa sobre el primer paso de identificar a una persona, sino más bien tiene que ver con el tercer paso que se discute más adelante, de decidir cuál persona tiene derecho a solicitar los beneficios del convenio con respecto al tipo de ingreso.

2.1.2 Sociedades

Las empresas, al igual que las personas físicas, por lo general son bastante sencillas de identificar en este contexto, ya que claramente son

personas jurídicas y por lo tanto, “personas” para efectos del convenio. En realidad, el artículo 3 (1) (a) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas define específicamente el término “persona” incluyendo a las empresas.

El artículo 3 (1) (b), a su vez, define el término “sociedad” como cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos tributarios. La última parte de esta definición significa que hasta una estructura jurídica que no tenga la forma de una sociedad puede ser considerada como una sociedad para efectos del convenio si es gravada como tal de acuerdo a la legislación doméstica. Sin embargo, una vez que se haya determinado que una estructura es una “persona” para efecto del convenio, no es importante determinar si es o no una empresa para obtener los beneficios del convenio.⁴

Muchos países permiten a las empresas de un grupo empresarial elegir el régimen tributario que reconozca al grupo empresarial como un conjunto económico. Tales regímenes tributarios de grupos empresariales se manifiestan de muchas formas. Uno de los enfoques consiste en tratar por separado diferentes aspectos de la relación del grupo, con un conjunto de reglas para tratar los dividendos entre empresas, otro conjunto de reglas para tratar las transferencias de activos entre los miembros del grupo y otro conjunto de reglas que permita la transferencia de pérdidas entre los miembros del grupo. Un enfoque más integrado requiere computar las ganancias de cada miembro del grupo por separado, y luego unificar todos esos resultados en manos de la empresa principal del grupo y gravar únicamente a esta empresa.⁵ Al extremo de esta escala se encuentran los países que se ocupan de todos estos aspectos en un régimen global que pasa por alto la existencia legal individual de los miembros del grupo y grava como si todos los miembros del grupo fueran sucursales de la empresa principal en el grupo.

⁴Sujeto a la excepción del artículo 10 (2), donde los distintos límites a los gravámenes en el Estado fuente dependen en parte de si el solicitante de los beneficios de un convenio es una empresa.

⁵En este caso, aún podrían ser necesarias reglas específicas para tratar con la distribución de dividendos entre el grupo y la transferencia de activos entre los miembros del grupo, ya que este régimen, por sí solo, no elimina la doble imposición económica de dividendos intracorporativos o la cristalización de una ganancia de los activos transferidos dentro del grupo.

Este último tipo de régimen plantea preguntas sobre el derecho de las empresas del grupo a los beneficios del convenio, pero estas preguntas no surgen en el primer paso que se discute en esta sección. Incluso el régimen de grupo más integrado no elimina la personalidad jurídica de cada una de las empresas en el grupo, pero sí cambia la incidencia en los impuestos que debe pagar el grupo, lo cual puede tener implicaciones para los pasos dos y tres sobre la determinación del derecho a obtener los beneficios del convenio. Este tema se discute más adelante en la sección 6.3.

2.1.3 Asociaciones y otras estructuras

La mayoría de los Estados tienen además de las empresas, otras estructuras legales que pueden ser utilizadas para llevar a cabo actividades comerciales y/o para fines de inversión, como son las asociaciones, fundaciones y cooperativas. Estas son algunas de las estructuras más comunes que no son empresas, pero el derecho civil de los países ofrece una amplia gama de posibilidades, algunas pueden ser únicas en un país específico y otras sin ningún equivalente idéntico en países con los cuales han celebrado convenios.

Si tales estructuras tienen personalidad jurídica según el derecho civil que las creó, no hay duda que son una “persona” para efectos del convenio y por lo tanto, potencialmente con derecho a solicitar los beneficios del convenio. Del mismo modo, si una estructura es gravada de la misma forma que una empresa en el país donde se estableció, el artículo 3 (1) (b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas establece claramente que se considera como una empresa para efectos del convenio.

En el otro extremo, están las agrupaciones y estructuras que no tienen suficiente cohesión para ser consideradas como una colectividad de personas según el artículo 3 (1) (a) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Por ejemplo, consorcio es un término que frecuentemente se utiliza para denotar un conjunto de empresas que participan juntas en un proyecto; generalmente los consorcios no son formalmente reconocidos como una agrupación de acuerdo al derecho civil y por lo general la formación del consorcio no tiene consecuencias tributarias que pueda dar lugar a que sean considerados como “colectividad de personas” para efectos del convenio.

Entre estos dos extremos están las estructuras que solo tienen algunos de los rasgos distintivos de una persona jurídica.⁶ Aun cuando éstas no son tratadas como una sociedad para fines tributarios, podría haber un cargo tributario sobre sus ingresos o ganancias. Aunque los Comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas establecen que al concepto “colectividad de personas” utilizado en el artículo 3 (1) (a) de la Convención Modelo debe dársele una amplia interpretación, muchos países tienen preguntas sobre la aplicación de los convenios a estructuras con tal estatus intermedio, especialmente si su derecho civil no reconoce la misma estructura legal.

Los países tienen varios enfoques sobre este tema. Algunos países buscan el equivalente más cercano en su propio derecho civil y aplican el convenio según corresponda. Otros países buscan características particulares para determinar si una estructura debe ser considerada como persona para los efectos del convenio, tal como la capacidad que tiene la unidad o estructura para celebrar contratos. Otros enfoques también son posibles, aunque sean menos comunes, como considerar a todas las estructuras legales extranjeras como sociedades para efectos tributarios. A partir de la publicación del conocido Informe de Sociedades de Personas de la OCDE,⁷ sin embargo, ha habido una creciente aceptación del principio enunciado en el reporte, de que el Estado fuente observa la legislación tributaria del Estado residente para determinar cuáles estructuras se consideran personas gravables para efectos del convenio. Las sociedades de personas se discuten más en detalle en la sección 6.2.

Si una estructura o agrupación no está en la capacidad, como persona, de solicitar los beneficios de un convenio, entonces debe considerarse si otra persona tiene el derecho para solicitar los beneficios

⁶Para una discusión sobre las características de la personalidad jurídica, ver: John F. Avery Jones et al., *Characterisation of Other States' Partnerships for Income Tax*, 56 Boletín de Documentación Fiscal Internacional 7 (2002), pp. 288–320. Aunque este artículo trata sobre las sociedades de personas, que se analizan en la sección 6 de este Capítulo, deja claro que la personalidad jurídica tiene muchas características y que es posible que una estructura tenga algunas de estas características, aunque no todas.

⁷*The Application of the OECD Model Convention to Partnerships*, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 20 de enero de 1999.

del convenio, como por ejemplo los miembros de una asociación o las personas que administran una fundación. Esto se asemeja a los asuntos considerados en la sección 6 sobre la aplicación de convenios a las sociedades de personas (*partnerships*) y es allí donde se profundiza esta discusión.

2.1.4 Establecimientos permanentes y bases fijas

Los establecimientos permanentes se mencionan brevemente aquí para enfatizar que no son personas independientes y por lo tanto, no tienen derecho propio a obtener los beneficios del convenio. Por ejemplo, si una empresa es residente en un país, y lleva a cabo parte de sus actividades comerciales a través de un establecimiento permanente en otro país, es la empresa la persona que lleva a cabo las actividades a través de un establecimiento permanente. Esto es así aun cuando el establecimiento permanente opere con cierta independencia del resto de la empresa.

Si la empresa recibe ingresos de un tercer Estado a través del establecimiento permanente, este análisis conduce a resultados que pueden parecer opuestos con la realidad económica de un establecimiento permanente. Un ejemplo puede ayudar a ilustrar este tema. La Empresa R es residente en el Estado R y mantiene un establecimiento permanente en el Estado P. La Empresa R recibe un pago por intereses de una fuente en el Estado S, que es claro que está efectivamente conectado con el establecimiento permanente.⁸ El Estado S retiene 25 por ciento de impuesto. Ha celebrado un convenio con el Estado R, el

⁸Los ingresos están efectivamente conectados con un establecimiento permanente si se trata de ingresos derivados de las actividades comerciales de una empresa que se llevan a cabo a través de un establecimiento permanente. Por ejemplo, si la empresa vende mercancías a través del establecimiento permanente y extiende un crédito a sus clientes por órdenes grandes, el interés que se pague respecto de esos créditos, estarían efectivamente conectados con el establecimiento permanente si fueron pagados por un cliente que compró mercancía en el establecimiento permanente. Otro ejemplo es un ingreso por concepto de regalías de una licencia para utilizar tecnología, si la licencia fue otorgada por la empresa cuyo negocio se lleva a cabo a través de un establecimiento permanente.

cual limita la retención tributaria del Estado fuente sobre intereses a 20 por ciento, y un convenio con el Estado P, que limita la retención tributaria del Estado fuente sobre intereses a 15 por ciento.

Ya que el interés, desde un punto de vista económico, fluye del establecimiento permanente situado en el Estado P, frecuentemente la reacción instintiva a esta situación es que la retención tributaria del Estado S debe limitarse a 15 por ciento de acuerdo al convenio entre el Estado S y el Estado P. Sin embargo, esta reacción olvida el primer paso en la determinación del derecho a obtener los beneficios del convenio. En esta situación, la persona a quien se le paga el interés es la empresa; la empresa recibe los intereses a través de su establecimiento permanente, pero sólo hay una persona a quien se le pagan esos intereses, y esa persona es la empresa. La empresa es la única “persona” con derecho a optar por los beneficios del convenio y por lo tanto, suponiendo que se han cumplido todas las otras condiciones, es el convenio entre el Estado S y el Estado R el que se aplica para limitar la retención tributaria del Estado S a 20 por ciento. Un análisis similar aplica a los ingresos que están efectivamente conectados con una base fija.

Hay una creciente opinión de que no es apropiado, desde el punto de vista económico, que los establecimientos permanentes y las bases fijas deban tener derecho a los beneficios de un convenio como si se trataran de personas independientes de la empresa de la cual forman parte. No obstante, el presente análisis por lo general lo acepta como correcto según la legislación actual en materia de convenios.

Al contrario, en una situación inversa, los pagos recibidos a través de un establecimiento permanente o una base fija, pueden tener efecto en la fuente de esos ingresos. La Convención Modelo de las Naciones Unidas incluye disposiciones en el artículo 11 (5) y el artículo 12 (5) que determinan la fuente de los intereses y regalías para efectos del convenio.⁹ Estas disposiciones establecen que la fuente de dichos ingresos está en un Estado contratante cuando la persona que paga es residente en ese Estado. Sin embargo, cuando el pago lo hace un establecimiento permanente o una base fija que esa persona mantiene

⁹El Convenio Modelo de la OCDE incluye el artículo 11 (5), pero no el artículo 12 (5), ya que no permite al Estado fuente gravar las regalías. El Convenio Modelo de la OCDE tampoco se refiere al pago a través de una base fija.

en el otro Estado contratante, la fuente de los ingresos está en el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente o la base fija. Por lo tanto, la existencia de un establecimiento permanente o de una base fija cambia la relación residencia-fuente para efectos del convenio.

2.2 Números de identificación y requisitos de registro

Los países deben estar en capacidad de monitorear las solicitudes para optar por los beneficios de sus convenios y garantizar que dichos beneficios sean otorgados sólo en los casos apropiados. Generalmente, también desean monitorear los flujos de los ingresos que entran y salen del país y que están sujetos a beneficios en el convenio, para determinar su política a largo plazo. Ambas necesidades requieren recabar información sobre las solicitudes para optar por los beneficios de un convenio.

La manera obvia de garantizar que esta información está disponible para el gobierno, es permitir que se otorguen los beneficios de un convenio solamente después que la autoridad tributaria haya aprobado la solicitud de beneficios. Esta solicitud podría hacerla la persona con derecho a optar por los beneficios del convenio, o en algunos casos, podría hacerla la persona que paga en representación de la persona con derecho a optar por los beneficios del convenio.¹⁰ Este último sistema podría ser más apropiado, por ejemplo, en el caso de un banco que tiene cierta información de un significativo número de titulares de depósitos en el otro Estado contratante. En cualquier caso, la información mínima requerida sería el tipo de persona que hace la solicitud al amparo del convenio, los beneficios del convenio que solicita, el

¹⁰Como alternativa a la solicitud de una persona con derecho a los beneficios del convenio, la solicitud podría también hacerla un intermediario en nombre de la persona con derecho a los beneficios del convenio. Este sistema es particularmente apropiado para ingresos derivados por un vehículo colectivo de inversión (CIV en inglés *collective investment vehicles*) en nombre de un gran número de pequeños inversionistas. La OCDE ha investigado esta posibilidad en detalle, lo que condujo a la adopción el 23 de enero de 2013 de Acuerdos sobre beneficios del convenio y mejoras en cumplimiento (TRACE por sus siglas en inglés) — aplicación del paquete para intermediarios autorizados como los CIVs. Este informe puede ser descargado en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/treatyreliefandcomplianceenhancementtrace.htm>.

estatus de residencia de esa persona en el otro Estado contratante y los motivos por los cuales la persona solicita los beneficios del convenio.¹¹

Un mecanismo alternativo es permitir a las personas que pagan ingresos, aplicar el convenio por ellos mismos y solicitar que alguien, ya sea esa persona o la persona que solicita los beneficios del convenio, informe posteriormente que se ha aplicado el convenio. Sin embargo, esta alternativa tiene la desventaja que elimina el incentivo de hacer la solicitud en el tiempo debido incluyendo la información completa, y si el convenio ha sido aplicado incorrectamente, deja a la autoridad tributaria en la difícil posición de intentar corregirlo posteriormente.

En muchos casos, quien solicita los beneficios del convenio continuará recibiendo ingresos de la misma fuente a lo largo de muchos años, si la determinación de la disponibilidad de los beneficios del convenio se hace una sola vez se ahorrarían esfuerzos administrativos. Por otro lado, la autoridad tributaria también tiene que estar consciente que las circunstancias pueden cambiar con el tiempo. Podría ser de utilidad exigir al contribuyente certificar que las circunstancias no han cambiado sustancialmente, aunque de igual forma la autoridad tributaria debe mantenerse alerta.

En general, los países querrán asignar un número de identificación tributaria (NIT) a los no residentes que reciben ingresos de fuente doméstica, y puede ser útil emplear un patrón de NITs para diferenciar entre residentes, no residentes que tienen derecho a los beneficios del convenio, y no residentes que no tienen derecho a los beneficios del convenio. Con relación a los no residentes que tienen derecho a los beneficios del convenio, el NIT podría también incluir un código que permita identificar cuál convenio se aplica. El país de residencia de quienes solicitan beneficios del convenio casi seguro que asignará un NIT, y por lo tanto, también sería útil para el país fuente solicitar esta información como una condición para conceder los beneficios del convenio y crear un vínculo entre los dos números en su sistema de registro, de tal forma que cualquier información del país de residencia

¹¹Algunas consideraciones prácticas relevantes para la determinación de la condición de residencia de quien solicita los beneficios del convenio se discuten en el Capítulo I, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold.

pueda ser fácilmente asociada con quien solicita los beneficios del convenio.¹²

Coordinar con la autoridad tributaria del país de residencia podría, en cualquier caso, ser útil para monitorear las solicitudes de beneficios al amparo del convenio. Obviamente, esto se tiene que hacer dentro de los límites de las disposiciones de intercambio de información del convenio aplicable y/o un acuerdo adicional de intercambio de información en materia tributaria.

3. Residencia

Una vez que se haya identificado a la persona que potencialmente tiene derecho a los beneficios del convenio, el segundo paso es determinar si esa persona tiene los vínculos requeridos con un Estado contratante del convenio. Los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE utilizan el concepto de residencia para indicar éstos vínculos y lo definen en el artículo 4. El principio general de este requisito es que una persona tiene derecho a los beneficios de los convenios celebrados por un país, sólo si el solicitante tiene un vínculo personal con ese país; en la mayoría de casos, el vínculo necesario es el que conduce a gravar a la persona sobre su renta mundial en ese país. Aunque este principio general es claro, existen algunas dificultades.

Esta sección trata primero los diversos elementos de la definición de residencia del artículo 4 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, observando primero los requisitos básicos del artículo 4 y posteriormente, los asuntos que se generan en relación con las personas que tienen vínculos de residencia con dos países. Después se discute el fenómeno de las disposiciones de limitación de beneficios (LOB), que son incluidas por un número creciente de países en sus convenios para resolver las deficiencias que se perciben en el requisito de residencia. Se concluye con un breve repaso de los pocos artículos del convenio que se aplican independientemente de la residencia.

¹²Mayor información sobre los procedimientos administrativos para otorgar los beneficios del convenio puede encontrarse en: Raffaele Russo, *Administrative Aspects of the Application of Tax Treaties*, 63 Boletín de Documentación Fiscal Internacional 10 (2009), pp. 482 – 488.

Como se señaló en el Capítulo introductorio,¹³ un Estado fuente que aplica un convenio, debe determinar la residencia en el otro Estado contratante del solicitante de los beneficios del convenio; esta determinación requiere tomar en consideración la legislación doméstica del Estado de residencia y, por tanto, el Estado fuente solicita con frecuencia un certificado en ese sentido, expedido por el Estado de residencia. Con el fin de mejorar la confiabilidad de este procedimiento, los Estados pueden considerar conveniente llegar a un acuerdo entre sí, sobre cuál organismo gubernamental o departamento está autorizado para expedir los certificados de residencia y los requisitos para su validez.

3.1 Sujeción al impuesto

3.1.1 Sujeción al impuesto y obligación al pago de impuestos

La primera parte de la definición de residencia en el artículo 4 (1) observa la “sujeción al impuesto” de la persona que solicita los beneficios del convenio en el país considerado como el Estado de residencia. Al respecto, se debe hacer una distinción importante entre dos conceptos, el estar “sujeto a impuesto” y “estar obligado al pago de impuestos”. Hay un acuerdo general sobre la distinción básica entre estos conceptos, aunque existen dificultades sobre sus límites y ninguno de los conceptos es totalmente claro.

Una persona está obligada al pago de impuestos cuando precisamente tiene que pagar algún impuesto, sin importar que pudiera ser una cantidad pequeña. Una persona está sujeta al impuesto si la persona se encuentra dentro del ámbito de aplicación del gravamen, aun cuando la persona pueda no estar obligada a pagar ningún impuesto; esta situación puede ocurrir por una diversidad de razones, algunas de las cuales son analizadas más adelante. Lo que está claro es que estar obligado al pago de impuestos es un concepto menos amplio que el de estar sujeto a impuestos; toda persona obligada al pago de impuestos está también sujeta a impuestos, pero el grupo de personas que están sujetas a impuestos podría incluir también algunas personas que no están obligadas al pago de impuestos.

¹³Ver Capítulo I, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre doble tributación, por Brian J. Arnold, sección 5.3.

Por ejemplo, una persona física que gana un salario y que paga impuestos cada año por ese salario, claramente está obligada al pago de impuestos y sujeto a impuestos. Al otro extremo está algo no cubierto por una ley tributaria, por ejemplo, un consorcio de empresas que no figura en ninguna lista de sujetos pasivos en una la ley del impuesto sobre la renta o de ganancias de un país, y que además tampoco entra en ninguna categoría residual en la ley de impuesto sobre la renta o de ganancias; tal agrupación no está sujeta al impuesto, y por lo tanto, tampoco está obligada al pago del impuesto. Entre estos dos extremos, hay varias zonas grises con respecto a estar obligado al pago de impuestos y a ser sujeto de impuestos.

¿Cubre el concepto “obligado al pago de impuestos” por ejemplo, a una persona que está gravada a una tasa de cero por ciento? Ya que estar obligado al pago de impuestos implica un importe positivo, la mayoría de los expertos considerarían a esa persona como una no obligada al pago de impuestos, dado que la tasa de cero por ciento no es capaz de producir un importe positivo. ¿Cubre el concepto “obligado al pago de impuestos” a una empresa que no paga impuestos sobre sus ganancias en un año por tener pérdidas para ser trasladadas, que superan las ganancias del año? Existen diferentes opiniones sobre esta situación; la empresa no tiene un importe positivo que pagar en ese año, pero también está el argumento de que la empresa está obligada al pago del impuesto porque la reducción de las pérdidas tiene el mismo efecto práctico que la imposición de un gravamen.

Sin embargo, la empresa que incurre en pérdidas está sujeta a impuestos. Las pérdidas significan que la empresa tiene una cuenta por pago de impuestos en cero, no obstante, está dentro del ámbito de aplicación de la legislación tributaria. Del mismo modo, una persona podría tener un monto pequeño por concepto de ingresos y por lo tanto no pagaría ningún impuesto porque sus ingresos están dentro del mínimo imponible. Por lo general, en ambos casos se acepta que la persona está sujeta a impuestos porque la persona está dentro del alcance de la ley del impuesto sobre la renta o de ganancias y está obligada al pago del impuesto si sus circunstancias fácticas cambian (si la persona recibe más ingresos o la empresa empieza a percibir beneficios).

Con respecto al concepto “sujeto al impuesto” las dificultades surgen principalmente con las personas que gozan de exenciones por

la totalidad de sus ingresos. Tales exenciones toman una variedad de formas.

Un ejemplo es una persona cuyo ingreso total es del tipo que está exento por razones que no están relacionadas con las características o estado de la persona. Por ejemplo, el único ingreso de una persona podría ser ingresos por inversiones, y aun cuando el monto pueda ser considerable, podría estar exento porque es derivado de inversiones ambientales (“verdes”) y la legislación exime los rendimientos por estas inversiones ambientales. En este caso, por lo general se considera que la persona está sujeta a impuestos; la exención sobre la totalidad de los ingresos la obtiene por el tipo de inversión que la persona hace en ese momento, y es claro que la persona sería gravada sobre los otros tipos de ingresos.

Como alternativa, una persona podría tener derecho a una exención de impuestos sobre las ganancias por un periodo de tiempo limitado, por ejemplo, una empresa que se beneficia de un régimen de incentivos durante 5 años. Una vez más, la empresa se consideraría sujeta a impuestos porque la exención es sólo una disociación temporal en el ámbito de aplicación del impuesto sobre las ganancias.

Un ejemplo mucho más difícil y controversial es una persona que está dentro del alcance de la ley del impuesto sobre la renta, pero que tiene derecho a una exención por la totalidad de sus ingresos debido a la naturaleza de la persona. Un ejemplo sería una fundación de beneficencia, si la ley del impuesto sobre la renta aplica a las fundaciones en general, pero concede una exención a las fundaciones de beneficencia. Sin embargo, en tal caso, la exención por lo general está condicionada a que la persona siga cumpliendo con ciertas condiciones, por ejemplo que la fundación lleve a cabo solo actividades de beneficencia. En este caso las opiniones están divididas en cuanto a si la fundación está sujeta a impuestos, desacuerdo que está señalado en los Comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.¹⁴ Sin embargo, la opinión que prevalece es que la fundación está sujeta a impuestos porque la exención está condicionada y por lo tanto no se

¹⁴Párrafo 6 de los Comentarios al artículo 4 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos 8.6 y 8.7 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE.

deja por fuera del ámbito general de aplicación de la ley del impuesto sobre la renta a las fundaciones. Asuntos similares surgen con respecto a los fondos de pensión, los cuales se abordan en detalle en la sección 6.1.

Si, por otro lado, la fundación fuese excluida por completo del ámbito de aplicación de la ley del impuesto sobre la renta, no se consideraría sujeta a impuestos. Por lo que, si por ejemplo el derecho civil de un país dispone que las fundaciones tienen personalidad jurídica y que la ley del impuesto sobre la renta en general se aplica a personas jurídicas pero excluye incondicionalmente a todas las fundaciones, la fundación no estaría sujeta al impuesto sobre la renta.

3.1.2 Alcance de la sujeción al impuesto

Un segundo conjunto de temas sobre los requisitos básicos del artículo 4 (1) se refiere al alcance de la sujeción al impuesto. Los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas¹⁵ establecen que este requisito se refiere a una sujeción al impuesto amplia o total, y por lo general se interpreta refiriéndose a la sujeción al impuesto respecto de la renta mundial. Esta interpretación es reforzada por la segunda oración del artículo 4 (1) que excluye de la definición, a las personas que estén sujetas a impuestos solo de rentas de fuente del Estado de residencia.

Este aspecto en la definición puede causar dificultades de interpretación con respecto a un pequeño número de países que gravan la renta o las ganancias basadas en un sistema territorial, o en otras palabras solo respecto de los ingresos de una fuente en el país.¹⁶ Si la definición de residencia se interpreta como sujeción a impuestos sobre la renta mundial, no sería posible que un sujeto pasivo de acuerdo al sistema territorial, califique como residente para efecto del convenio, aun cuando la persona tuviera un vínculo personal sustancial con ese Estado. La mayoría de expertos, por consiguiente están de acuerdo,

¹⁵Párrafo 2 de los Comentarios al artículo 4 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos 3 y 4 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹⁶Un sistema tributario territorial a veces se aplica sólo a ciertos tipos de contribuyentes, tales como las empresas.

que en el caso de personas sujetas al sistema territorial la definición de residencia no cumple con este requisito, sino más bien se refiere a la sujeción al impuesto del sistema tributario del país.¹⁷

La jurisprudencia de la India ha resaltado otra cuestión respecto de la sujeción al impuesto, que las administraciones tributarias deben tener en cuenta. Este asunto surge de una serie de casos¹⁸ donde un potencial gravamen es suficiente para que una persona esté “sujeta a impuestos” para efectos del convenio. Los casos se presentaron en el marco de la relación entre India y los Emiratos Árabes Unidos (EAU) y la pregunta ante los tribunales fue, si una persona que tenía un fuerte vínculo personal con los EAU podría estar “sujeto a impuestos” en los EAU para efectos del convenio aun cuando los EAU no gravan la renta. El argumento para aceptar que esta situación sí crea sujeción al impuesto, fue que, si los EAU crea un impuesto sobre la renta, lo más probable es que la persona esté dentro del ámbito de aplicación. La balanza de la jurisprudencia de la India parece estar a favor de aceptar que es suficiente un potencial gravamen para otorgar la residencia para efectos del convenio.¹⁹

Si se acepta la filosofía de que los convenios son instrumentos principalmente para prevenir la doble imposición, se esperaría que el convenio solo aplique si existiera una imposición real en ambos Estados. Sin embargo, lo que revela la conclusión de los tribunales de la India es una filosofía algo diferente acerca de la función de los convenios, ya que los ve principalmente como instrumentos para asignar reclamos tributarios entre los Estados. En este caso, la amenaza de una doble imposición real es menos importante y la razón para analizar la sujeción al impuesto en un país es sólo para indicar que es suficiente el vínculo personal entre quien solicita el beneficio del convenio y ese país. La consideración como en estos casos de un potencial gravamen, indicaría que es suficiente el vínculo personal. Sin embargo, un asunto

¹⁷Al respecto, ver párrafo 8.3 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹⁸Por ejemplo: *Abdul Razak A. Meman In re*, caso n.º AAR No. 637 de 2004, 9 de mayo de 2005; y *Green Emirate Shipping & Travels Ltd v. Assistant Director of Income Tax*, caso n.º 99 TTJ 988, 30 de noviembre de 2005.

¹⁹Palwe, S.S., and Kumar, P., *Liable to Tax: India versus OECD*, Tax Planning International Review: Desarrollos Recientes (9 marzo 2011).

que podría surgir de este punto de vista es la falta de certeza y claridad sobre las situaciones que crean un potencial gravamen y satisfagan el examen.²⁰ Algunos convenios celebrados recientemente, particularmente por países del Medio Oriente, abordan este tema sin usar el criterio de “sujeción al impuesto”, y en su lugar establecen explícitamente que el convenio aplica a personas que han declarado tener un vínculo personal en uno de los Estados contratantes, como es el hogar permanente de una persona.²¹

3.2 Criterios para determinar la sujeción al impuesto

El requisito de sujeción al impuesto en el artículo 4 (1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas está destinado a probar el vínculo personal entre una persona que solicita beneficios del convenio y el Estado contratante donde esa persona dice tener su residencia. El artículo 4 (1) por lo tanto, requiere que la sujeción sea en razón de un vínculo personal y enumera factores para cumplir con este requisito. Los factores enumerados son el domicilio, la residencia, la sede de dirección, y en contraste con el Convenio Modelo de la OCDE, el lugar de constitución, pero también “cualquier otro criterio análogo.”

Esta categoría residual requiere considerar el elemento común entre los factores enlistados para poder determinar si un factor, es o no, “similar”. Evidentemente todos los factores enlistados se refieren a las circunstancias personales de quien solicita los beneficios del convenio. En la práctica, dada la forma en que generalmente los países definen

²⁰Para dos puntos de vista contradictorios sobre la exactitud de esta interpretación sobre la definición de residencia ver: Baker, P., *Double taxation conventions: a manual on the OECD Model Tax Convention on income and on capital* (Londres: Sweet & Maxwell, hojas sueltas), sec. 4B.07 (setiembre 2002); y Vogel, K. et al, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, 3 ed. (Londres: Kluwer Ley International, 1997), p. 229, párr. 24a.

²¹Por ejemplo, el convenio entre Irlanda y Qatar del 21 de junio de 2012 establece que en el caso de Qatar el término “residente de un Estado contratante” incluye a “cualquier persona que tenga un hogar permanente, su centro de interés vital, o morada habitual en Qatar, y una empresa incorporada o que tenga su sede de administración efectiva en Qatar.” En el caso de Irlanda, el convenio sigue los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE que establece la sujeción al impuesto como la prueba de residencia.

el alcance de sus impuestos, cualquier gravamen sobre la renta o las ganancias de forma mundial, probablemente satisfaga esta condición.

La inclusión del lugar de constitución de una entidad legal en esta lista de criterios puede parecer, a primera vista, un riesgo de abuso, ya que el lugar de constitución es más bien un criterio formal. Es posible, por ejemplo, que una empresa fuese constituida bajo la ley de un país, pero no tiene ningún vínculo considerable en esa jurisdicción, ya que los accionistas son residentes en otros países y, tanto la sede de dirección, como los negocios de la empresa, son realizados fuera de esa jurisdicción. Esta situación puede ser el resultado histórico del desarrollo de la empresa y su negocio, pero también puede ser una estrategia deliberada para solicitar beneficios de los convenios celebrados por el Estado. Esta estrategia es por supuesto, cada vez más factible en una época en la que la comunicación global se ha convertido en algo tan fácil que muchas actividades pueden ser realizadas de forma remota.

Por otra parte, cabe preguntarse si la mención específica del lugar de constitución es de alguna forma diferente al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE, ya que el lugar de constitución sería incluido en la categoría residual “cualquier otro criterio de naturaleza análoga”. La sección 5 sobre estructuras pantalla, discute los peligros de este criterio y las posibles respuestas de los Estados.

3.3 La doble residencia

El aspecto final del requisito de sujeción al impuesto es que la sujeción para efectos del convenio debe ser definida por la legislación doméstica del Estado contratante de residencia. En otras palabras, los Convenios Modelo acatan el punto de vista de los Estados contratantes, de si una persona tiene suficientes vínculos con un Estado para calificar como residente allí. De modo que si, por ejemplo, un país grava los beneficios mundiales de las empresas que mantienen su sede en el país, todas esas empresas serían residentes en ese país para efectos del convenio, aunque los otros Estados contratantes de los convenios, utilicen diferentes criterios para gravar los beneficios mundiales.

Una de las posibles consecuencias de este enfoque es que una persona califique como residente de ambos Estados contratantes del convenio, ya que los países tienen diferentes criterios sobre la creación

de gravámenes ilimitados y también porque muchos países utilizan criterios alternativos para estos efectos. En este caso, la doble residencia tiene que resolverse antes de que se pueda aplicar los artículos de asignación del convenio, ya que estos artículos se basan en la presunción de que la persona es residente solo en uno de los Estados contratantes. Por lo tanto, el artículo 4 contiene disposiciones conocidas como las reglas de desempate, para asignar la residencia de la persona a uno de los Estados para efectos del convenio. Es importante destacar que dichas reglas de desempate sólo aplican para efectos del convenio; las mismas no modifican la legislación doméstica de ninguno de los Estados contratantes, por lo que la persona continua siendo residente en ambos Estados contratantes de acuerdo a sus respectivas legislaciones domésticas.²²

3.3.1 Reglas de desempate y doble residencia irresoluta

La Convención Modelo de las Naciones Unidas tiene dos reglas de desempate, una para las personas físicas y otra para todas las demás personas. Las reglas de desempate para las personas físicas están en el artículo 4 (2), que establece una jerarquía de criterios, comenzando con un criterio sustancial y fáctico y aplicando progresivamente más pruebas formales en caso que las pruebas anteriores no puedan resolver la doble residencia. La esencia de esta regla de desempate es relativamente sencilla, aunque siempre hay riesgo de que existan diferentes interpretaciones de las reglas de desempate al ser aplicadas por los Estados contratantes.

Las reglas de desempate para empresas y otras personas que no son personas físicas están en el artículo 4 (3), y proporciona únicamente una prueba, a saber la “sede de dirección efectiva” (POEM por sus significado en inglés, *place of effective management*). En este caso,

²²Sin embargo, la legislación doméstica de algunos Estados, elimina la residencia de la persona si el Estado “pierde” en la aplicación de las reglas de desempate de un convenio. El convenio en sí no cambia la legislación doméstica de los Estados contratantes, lo único que hace es expresar el acuerdo entre los dos Estados contratantes para limitar la aplicación de su legislación doméstica. Pero los Estados contratantes están en libertad de adoptar legislación doméstica para que se aplique cuando un convenio conduce a cierto resultado.

no se recurre a criterios formales progresivos si la prueba POEM no logra ofrecer una solución. En efecto, no es necesaria otra prueba si se acepta, como lo establecen los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE, que una entidad puede tener solo una POEM a la vez²³ aunque los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas no incluye esta afirmación.

Los Comentarios al artículo 4 (3) de ambos Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE son bastante cortos y no incluyen ninguna discusión explícita de las crecientes y vastas presiones relacionadas al concepto POEM. Los métodos modernos de comunicación como las videoconferencias, por ejemplo, hacen cada vez más difícil aplicar este concepto.²⁴ Lo mismo sucede con los estilos modernos de gestión que no se limitan a la administración de las empresas de un grupo para cada empresa en particular, sino que se administran de forma “horizontal” en todo el grupo.

Además de estas presiones, el concepto puede interpretarse de forma distinta en cuanto al énfasis y percepción del nivel de gestión y los tipos de decisiones a las que se refiere, y la importancia relativa de la responsabilidad legal y fáctica dentro de la estructura de la entidad. El contexto del concepto POEM sugiere que se le debería dar un significado para cada convenio; hacer lo contrario elimina el sentido de tener una regla de desempate. Sin embargo, en la práctica, la manera en que se interpreta puede verse influenciada por la legislación doméstica de quien aplica el convenio.²⁵ Si dos Estados contratantes del convenio discrepan en cuanto a la interpretación del concepto, sería necesario utilizar el procedimiento de acuerdo mutuo para resolver el desacuerdo.

²³Párrafo 24 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE.

²⁴Estas dificultades se han discutido en un documento publicado por la OCDE en febrero de 2001: *The Impact of the Communications Revolution on the application of 'Place of Effective Management' as a Tie Breaker Rule*, disponible en <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923328.pdf>.

²⁵Ver John F. Avery Jones, *Place of Effective Management as a Residence Tie-breaker*, 59 Boletín de Tributación Internacional 1 (2005), pp. 20 – 24, informando sobre lo acontecido en un seminario en el 2004 durante el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional.

La facilidad en las comunicaciones modernas y en el transporte, ha hecho más sencillo la manipulación de la residencia de las empresas al movilizar su gestión al país deseado para efectos de planificación fiscal. Estas presiones han causado que algunos Estados utilicen una regla de desempate alternativa en sus convenios para resolver la doble residencia de personas jurídicas mediante el procedimiento de acuerdo mutuo. Un ejemplo de esta disposición está incluido en los Comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.²⁶ Esta disposición sugerida como tal, requiere que las autoridades competentes deban “esforzarse” para resolver el caso. Claramente contempla la posibilidad de que ellos no sean capaces de hacerlo, indicando que en ese caso la persona no tendrá derecho a los beneficios del convenio, excepto cuando las autoridades competentes estén de acuerdo en otorgar los beneficios del convenio. Algunos convenios celebrados van incluso más allá y ni siquiera obligan a las autoridades competentes a esforzarse en resolver el asunto, sino que establecen que, a las personas jurídicas que son residentes en ambos Estados contratantes se les negarán los beneficios del convenio, excepto cuando lo determinen las autoridades competentes.

En cualquier caso, sin perjuicio de cualquier medida para eliminar la doble imposición que concedan las autoridades competentes, una empresa u otra persona que tenga el problema de doble residencia irresoluto, sigue estando sujeta a impuestos en ambos Estados como un residente. Por lo tanto, es probable, que la imposición sea sobre su renta mundial en ambos Estados, aunque esto signifique que también tendría derecho a hacer deducciones en ambos Estados y trasladar cualquier pérdida en ambos Estados.

Si la empresa recibe ingresos de un tercer Estado, probablemente estaría en capacidad de solicitar que se elimine la doble imposición aplicando medidas unilaterales respecto a esos ingresos en ambos Estados de residencia. Si, en este caso, ambos Estados de residencia aplican el método de exención, la empresa no sufriría doble imposición. Tampoco sufriría doble imposición si uno de los Estados de residencia aplica el método de exención y el otro Estado de residencia concede

²⁶Párrafo 10 de los Comentarios al artículo 4 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 24.1 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE.

un crédito por los impuestos pagados en el tercer Estado. Sin embargo, si ambos Estados de residencia aplican el método del crédito, surge la interrogante de si alguno de los Estados de residencia concedería un crédito por cualquier impuesto residual pagado en el otro Estado de residencia sobre los ingresos de un tercer Estado. Algunos Estados, por ejemplo, podrían negar un crédito por concepto de impuestos sobre ingresos que no fueron originados en el Estado fuente.

La empresa también puede recibir ingresos de uno de los dos Estados de residencia. En este caso, es poco probable que el Estado de residencia, que es también el Estado fuente, permita medidas para eliminar la doble imposición, aunque el otro Estado de residencia pueda hacerlo.

3.3.2 Efecto de la aplicación exitosa de las reglas de desempate

Si se aplica una regla de desempate en un convenio para resolver la doble residencia de una persona, ya sea una persona física o una entidad, entonces es posible aplicar las disposiciones de asignación de ese convenio. También hay una creciente aceptación del argumento de que resolver la doble residencia de una persona en un convenio entre dos Estados de residencia, puede tener implicaciones para un convenio celebrado entre uno de esos Estados de residencia y un tercer Estado, que es la fuente de ingresos derivados por la persona con doble residencia.

Este argumento es aceptado en los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas.²⁷ Se basa en la segunda oración del artículo 4 (1), que excluye de la definición de residencia a las personas que están sujetas a impuestos en un Estado contratante solo respecto de los ingresos que se originaron en ese Estado. Esta exclusión se incluyó originalmente para tratar con miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares, para asegurarse que no recibieran los beneficios de los convenios celebrados por el Estado que los emplea, sino solamente de los convenios celebrados por su Estado. Sin embargo, el artículo 4 sí expresa la intención general de restringir los beneficios

²⁷Párrafo 4 de los Comentarios al artículo 4 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 8.2 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE.

de convenios a personas cuyo vínculo con un país es considerado suficientemente fuerte para justificar que ese país grave a la persona sobre su renta mundial.

Por lo general, se entiende que esta exclusión es para apoyar que cuando una persona es residente en dos países de acuerdo a su legislación doméstica, y existe un convenio entre los dos países para resolver la doble residencia en favor de uno de ellos, la persona tiene derecho a optar por los beneficios del convenio solo como residente de ese país. Si por ejemplo, una persona es residente en el Estado L y el Estado W y las reglas de desempate asignan la residencia de la persona al Estado W (el Estado ganador), el efecto integral de las disposiciones de asignación en ese convenio es que el Estado W conserva el derecho a gravar a la persona sobre su renta mundial, con la obligación de conceder la eliminación de la doble imposición con respecto a los ingresos que pueden someterse a imposición en el Estado L. Por otra parte, al Estado L (el Estado perdedor), se le permite gravar solo ciertos tipos de ingreso originados de una fuente en el Estado L.

Si el Estado L también tiene un convenio con un tercer Estado (Estado T), entonces surge la interrogante de si la persona puede solicitar los beneficios del convenio como residente del Estado L. Dado que las obligaciones tributarias de la persona en el Estado L están limitadas por el convenio entre el Estado L y el Estado W por ingresos de fuente en el Estado L, los Comentarios establecen que la persona no puede solicitar la residencia en el Estado L por la segunda frase del artículo 4 (1) en el convenio entre el Estado L y el Estado T.

Este razonamiento ayuda a los Estados en la lucha contra el uso de las sociedades constituidas en un Estado con el fin de obtener los beneficios de los convenios celebrados por ese Estado. Por ejemplo, el caso que una empresa constituida en un Estado (Estado I), pero que tiene su sede de dirección efectiva en un segundo Estado (Estado M), solicita los beneficios del convenio con respecto a los ingresos del Estado fuente (Estado S), si cada uno de los Estados han celebrado un convenio entre sí, esta línea de pensamiento impide a la empresa solicitar los beneficios del convenio entre el Estado S y el Estado I. Sin embargo, sólo tiene derecho a los beneficios del convenio entre el Estado S y el Estado M, o en otras palabras, del convenio entre el Estado fuente y el Estado con el cual la empresa tiene un vínculo mayor. Sin embargo,

esta línea de pensamiento solo funciona al Estado fuente, si el Estado I tiene una amplia red de convenios.

3.4 Artículos sobre limitación de beneficios

Las dificultades con el artículo sobre la residencia en los Convenios Modelo han dado lugar a que un número creciente de Estados incluyan en sus convenios normas sobre LOB. Un artículo LOB, en esencia, resguarda la definición de residencia, exigiendo a la persona que solicita los beneficios del convenio, a demostrar el vínculo personal con el Estado de residencia. Por lo general los Estados no tienen la intención de exigir el cumplimiento total de la disposición LOB cada vez que se solicitan los beneficios de los convenios, sino más bien, dotar a la autoridad tributaria con una herramienta que pueda ser utilizada en caso de que surja duda al tramitar una solicitud específica de residencia. Una disposición LOB logra esto al permitir a una autoridad tributaria que ha recibido un certificado de residencia, requerir a quien solicita los beneficios del convenio demostrar que puede cumplir con una de las pruebas de la disposición LOB, cambiando de esta manera, la carga de la prueba al solicitante de los beneficios del convenio.²⁸

Las disposiciones LOB están dirigidas a las personas con más probabilidades de estar involucradas en estructuras creadas con el fin de solicitar beneficios del convenio. Por lo tanto, en general no se aplican a personas físicas o a los propios Estados contratantes. Aunque también se pueden aplicar a otras personas, esta sección en aras de la simplicidad, se refiere a las empresas.

Las disposiciones LOB varían de un convenio a otro, pero hay una serie de factores que son comúnmente especificados como indicadores de vínculos aceptables con el Estado de residencia. Uno de esos factores es que la empresa cotice en la bolsa de valores. Es poco probable que las estructuras creadas con la finalidad de abusar de los convenios (*treaty shopping*) utilicen empresas que cotizan en la bolsa, ya que la propiedad de una empresa que cotiza es incompatible con

²⁸Párrafo 56 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 20 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE, ofrece un texto modelo de una disposición LOB. Aquí sólo se comentan las principales características de este texto.

el objetivo de trasladar ingresos a través de una estructura favorable para las personas que establecieron la estructura. Los detalles de esta prueba, que varían de un convenio a otro, son el porcentaje de las acciones cuyos propietarios tienen que estar registrados en la bolsa de valores, independientemente de que la propiedad de las acciones sea directa o indirecta, y de cuáles bolsas de valores se aceptan para los fines de esta prueba.

Otra prueba común, que se aplica a las empresas que no cotizan, se compone de dos factores que en su conjunto indican que la empresa no está siendo utilizada para redireccionar los ingresos con el fin de obtener beneficios del convenio. Una parte de esta prueba examina la propiedad de las acciones de la empresa que solicita los beneficios del convenio; si los propietarios finales de la empresa habrían tenido derecho a los beneficios del convenio, es poco probable que hayan constituido la empresa con el fin de redireccionar los ingresos hacia sí mismos. La segunda parte de esta prueba examina el flujo de ingresos a través de la empresa para asegurar que no está siendo utilizada para direccionar ingresos a personas que no tendrían derecho a los beneficios del convenio si los ingresos fluyeran directamente a ellos. Nuevamente, el detalle de esta prueba varía de un convenio a otro.

Las dos primeras pruebas descritas anteriormente se aplican a la empresa que solicita los beneficios del convenio. En cambio, la tercera prueba se refiere a ingresos específicos sobre los cuales se pueden solicitar beneficios del convenio. Esta prueba examina si los ingresos se derivan de un negocio real y activo que lleva a cabo la empresa en el Estado de residencia. En la medida que esta tercera prueba examina ingresos específicos en lugar del derecho de la empresa a optar por los beneficios del convenio, ésta va más allá de respaldar la definición de residencia.

La mayoría de las disposiciones LOB incluyen también una cláusula que proporciona a la administración tributaria discreción para conceder los beneficios del convenio cuando los casos no estén comprendidos en las disposiciones LOB, y la autoridad tributaria determine que la empresa no es parte de una estructura creada para obtener los beneficios del convenio.

Aunque las disposiciones LOB son cada vez más populares, las mismas son complejas. Redactar el detalle de las pruebas requiere un

conocimiento profundo de la economía y del sistema tributario de los dos Estados contratantes del convenio, para garantizar que la disposición se dirige a las estructuras correctas. Las disposiciones LOB también requieren de un esfuerzo considerable por parte de la autoridad tributaria para aplicarlas de manera satisfactoria, tanto al momento de seleccionar los casos en los que se debe aplicar la disposición, como en la evaluación de la información presentada por el solicitante de los beneficios del convenio. Por estas razones, en general los países con recursos limitados en su administración tributaria, prefieren utilizar disposiciones más simples para combatir el abuso de tratados. La Sección 5 analiza algunas de estas alternativas.

3.5 Artículos para los cuales no se requiere la residencia

Aunque la residencia es un elemento vital para determinar el derecho a la mayoría de los beneficios de un convenio, hay tres artículos que indican explícitamente que serán de aplicación independientemente de la residencia de los contribuyentes afectados. Dos de éstos se relacionan con la administración de los impuestos: el artículo 26 sobre el intercambio de información; y el artículo 27 sobre la asistencia para la recaudación de impuestos, el cual fue añadido en 2011 a la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

El tercero es el artículo 24, sobre la no discriminación. La principal regla de este artículo se aplica con base en la nacionalidad y explícitamente establece que también se aplica a personas que no son residente en ninguno de los Estados. Sin embargo, la residencia es relevante, pero solo en la medida en que la diferencia en la residencia de dos personas se utilice explícitamente para justificar una diferencia en el tratamiento tributario de esas personas.

Un pequeño número de los artículos de asignación en la Convención Modelo de las Naciones Unidas no se refieren explícitamente a la residencia del contribuyente que goza de los beneficios del artículo. Este por ejemplo es el caso, del artículo 8 sobre navegación marítima, interior y aérea, y dos párrafos del artículo 19 sobre servicios oficiales. Sin embargo, estos artículos no son una excepción al requisito general de residencia del artículo 1 y es poco probable que estén destinados a ser tal excepción.

4. Ingresos sobre los cuales se pueden solicitar los beneficios de un convenio

El tercer paso para determinar si los beneficios del convenio están disponibles se relaciona con el artículo específico de los ingresos sobre los cuales se solicitan los beneficios del convenio. El convenio se aplica a personas que son residentes en uno o ambos Estados contratantes, pero los artículos de asignación se aplican sobre ingresos o ganancias específicas. Una vez que se haya establecido que una persona tiene derecho a los beneficios del convenio como residente de uno de los Estados contratantes, se mantiene la interrogante de cuáles ingresos están cubiertos por el convenio.

4.1 “Derivados por”, “pagado a”, etc.

Los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE utilizan una variedad de términos para demostrar la conexión entre una persona y un ingreso que otorga a la persona el derecho a los beneficios del convenio respecto de esos ingresos. El término más común que se utiliza es “derivado” por la persona, pero los Convenios Modelo también utilizan otros términos como “pagado a”, “recibido por” y las utilidades y ganancias “de” una persona. Sin embargo, es poco probable que se haya previsto cualquier diferencia significativa entre estos términos.

Ninguno de estos términos se define en los Convenios Modelo. Por lo tanto se aplica el artículo 3 (2), con la indicación de que su definición debe ser tomada de la legislación doméstica del Estado que está aplicando el convenio, a menos que en su contexto se requiera de algo distinto. Ha habido muy pocas sugerencias donde el contexto del convenio requiere una definición distinta de estos términos. De hecho, dado la variedad de formas en que los Estados atribuyen los ingresos a una persona²⁹ sería extraordinariamente difícil establecer una definición consensuada.

Una de las disposiciones de los Convenios Modelo sí trata específicamente el vínculo con los ingresos por los cuales se solicitan los

²⁹En este punto, ver el informe general y los informes secundarios en: *Conflicts in the Attribution of Income to a Person*, Asociación Fiscal Internacional, Cahiers de Droit Fiscal International (Deventer, Países Bajos: Kluwer, 2007), vol. 92b.

beneficios del convenio y la persona que hace la solicitud: el requisito del beneficiario efectivo de los artículos 10, 11 y 12, que se analiza más adelante. El artículo 17 (2) también tiene cierta relevancia sobre este tema, a pesar de que no establece ningún requisito sobre el vínculo entre los ingresos para los cuales se solicitan los beneficios del convenio y la persona que hace la solicitud. Muy por el contrario, de hecho, lo que esta disposición pretende es que no se evite la aplicación del umbral más bajo en el Estado fuente sobre la remuneración pagada a artistas y deportistas por sus actividades personales, por el simple hecho de pagar la remuneración a una persona diferente.

Los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas tratan varios aspectos sobre el vínculo entre la persona que solicita los beneficios del convenio y los ingresos para los cuales se solicitan esos beneficios, en el marco del abuso del convenio y la legislación anti-abuso. El tenor general de estos debates es que la dirección artificial de los ingresos a una persona que está en posición de ejercer los derechos de un convenio no debe ser un método efectivo para obtener los beneficios del convenio. Por ejemplo, el párrafo 56³⁰ de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sugiere una disposición para combatir la asignación de activos con la finalidad de direccionar artificialmente los ingresos provenientes de los activos. Del mismo modo, el párrafo 80 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sugiere una disposición para negar los beneficios del convenio a los intereses por arreglos cruzados (*back-to-back loan*). La Sección 5, sobre estructuras pantalla, analiza más detalladamente la dirección artificial de los ingresos.

Aunque los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se refieren al análisis de las medidas anti-elusión, también establecen en forma general que las reglas básicas de la legislación doméstica para determinar la sujeción al impuesto no están contempladas en los convenios y no se ven afectadas por los mismos.³¹

³⁰Citando el párrafo 21.4 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE.

³¹Párrafo 21 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 22.1 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE. Esta cita no incluye la referencia

Uno de los aspectos de esas reglas básicas de la legislación doméstica es determinar cuál persona está sujeta a impuestos respecto del tipo de ingreso. En otras palabras, esta observación refuerza la conclusión mencionada anteriormente, según la cual determinar quién es contribuyente es un tema de la legislación doméstica. Sin embargo, esta conclusión causa problemas para interpretar los convenios, más adelante en la sección 6 se analizan algunos problemas relacionados.

4.2 Beneficiario efectivo

El requisito del beneficiario efectivo en los artículos 10, 11 y 12 es uno de los conceptos más discutidos en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE. Por lo tanto el propósito de esta sección no es examinar este concepto en detalle sino solo destacar las preguntas que han dado paso a esta discusión. Al final de este Capítulo se ofrece una bibliografía para aquellos que desean estudiar a fondo este tema.

4.2.1 Objeto del concepto

La finalidad del concepto de beneficiario efectivo es una pregunta que se plantea con frecuencia. ¿Es el requisito de beneficiario efectivo una regla anti-evasión, o tiene una función sustantiva para determinar cuáles personas tienen derecho a los beneficios del convenio con respecto a los dividendos, intereses y regalías? Quienes apoyan el segundo planteamiento argumentan que el concepto no está orientado a ser una regla anti-evasión, y que hay formas más eficaces para tratar el abuso de los convenios. Sin embargo, los Comentarios al artículo 1 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, inequívocamente tratan el concepto de beneficiario efectivo como una medida anti-evasión.³²

específica hecha en el párrafo 22.1 de los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE sobre legislación doméstica que resulta en “una redefinición del contribuyente que supuestamente obtiene dicha renta” pero dada la forma en que se hace la cita, parece poco probable que se le deba atribuir un gran significado a esta omisión.

³²Párrafos 31 y 55 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el párrafo 10 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE.

Si el concepto de beneficiario efectivo es utilizado como un concepto anti-evasión, enseguida surge la duda de por qué su uso es limitado a tres artículos en los Convenios Modelo. La respuesta obvia es que los tres tipos de ingresos afectados, son los que más se utilizan para abusar de los convenios. Sin embargo, algunos convenios celebrados, aplican el concepto a otros tipos de ingresos; la Convención Modelo del Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos del 15 de noviembre de 2006, lo aplica a las pensiones, anualidades e ingresos que se encuentran cubiertos por el artículo de otros ingresos; y en algunos convenios celebrados, el requisito aplica a todos los artículos de asignación del convenio.³³

4.2.2 Relación con el término «pagado a»

Otra pregunta importante que ha surgido respecto al requisito de beneficiario efectivo, es si el mismo está fundamentado en los artículos 10, 11 y 12 que se refieren a los ingresos “pagados a” una persona, o si es un requisito adicional. En otras palabras, ¿es suficiente que el beneficiario efectivo sea un residente de uno de los Estados contratantes, aunque el pago formal se haga a una persona residente en otro lugar? O, se aplican estos artículos sólo si se cumple con dos condiciones, a saber: que el ingreso es formalmente pagado a una persona residente en el otro Estado contratante, y que el beneficiario efectivo también es residente en el otro Estado contratante.

Podría afirmarse que el texto de estos tres artículos sugiere la última interpretación, pero, por lo general esto se considera incorrecto. Los Comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas³⁴

³³Por ejemplo: párrafo 4 del Protocolo del Convenio Croacia-Israel de 29 de septiembre de 2006; párrafo 1 del Protocolo del Convenio Pakistán-España de 2 de junio de 2010; párrafo 7 del Protocolo del Convenio Portugal-Uruguay de 30 de noviembre de 2009; párrafo 2 del Protocolo del Convenio España-Senegal de 5 de diciembre de 2006.

³⁴Párrafo 13 de los Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, párrafo 18 de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, y párrafo 5 de los Comentarios al Artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando respectivamente los párrafos del 12 al 12.2 de los Comentarios al artículo 10

establecen que las limitaciones del impuesto sobre el ingreso en el Estado fuente aplica si el beneficiario efectivo del ingreso es residente del otro Estado contratante, aun cuando el ingreso es pagado a un intermediario que reside en otro lugar.

Una comparación con el Convenio Modelo de la OCDE también apoya esta posición, pues el artículo 12 solo utiliza el concepto de beneficiario efectivo y no hace ninguna referencia a los ingresos “pagados a” un residente de un Estado contratante. Muchos convenios celebrados también utilizan el concepto de beneficiario efectivo de esta forma en el artículo 12 y/o el artículo 11. En otras palabras, en estos artículos del convenio, el beneficiario efectivo es el único factor que vincula al solicitante de los beneficios del convenio con los ingresos para los cuales se solicitan esos beneficios. No se espera que el alcance de estos artículos pueda ser materialmente diferente a la de los artículos comparables que utilizan la redacción de “pagado a”. Esta conclusión se ve reforzada al observar las consecuencias de la interpretación de “pagado a” y el beneficiario efectivo como dos requisitos independientes, ya que esta interpretación podría crear un peligro inminente de no otorgar ningún beneficio del convenio si los ingresos fueran pagados a una persona residente en un Estado mientras que el beneficiario efectivo fuese residente de un Estado diferente, aunque ambos Estados tengan un convenio con el Estado fuente.

4.2.3 Significado del concepto

Quizás la mayor interrogante es cuál es el significado del concepto “beneficiario efectivo”, ya que no está definido en los Convenios Modelo. Un asunto inicial a considerar, es si el concepto tiene una definición en los convenios internacionales, o si está definido, según el artículo 3 (2), haciendo referencia a la legislación doméstica del Estado que aplica el convenio. Hay muchas opiniones al respecto de que por el contexto, se requiere que el término esté definido en los convenios internacionales, independientemente de la definición que proporcione

del Convenio Modelo de la OCDE, párrafos del 9 al 11 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE, y párrafos del 4 al 4.2 de los Comentarios al artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE.

la legislación doméstica. Sin duda la discusión en los Comentarios³⁵ sugiere contundentemente que el concepto debe tener por lo menos una definición amplia en los convenios. Sin embargo, existe literatura que recoge varias definiciones nacionales del término.

Se han ofrecido muchas posibilidades para definir el contenido del concepto de beneficiario efectivo, sin embargo lograr un consenso sobre este punto está todavía muy lejos. Algunos de los significados sugeridos para definir el concepto en el convenio son: que simplemente se excluya a los agentes y representantes de los beneficios del convenio; que se refiera a una persona que esté sujeta a impuestos sobre los ingresos en el Estado de residencia de la persona; que tenga un significado sustancial que pueda derivarse de los orígenes del derecho común; y que tenga un significado sustancial que pueda derivarse a partir del contexto en el que se utiliza. No está dentro del alcance de este Capítulo intentar recomendar si alguno de estos significados es el correcto. Al final del Capítulo se ofrece referencias bibliográficas sobre este tema.

5. Estructuras pantalla

Las estructuras pantalla son quizás la mayor amenaza a la integridad de la red de convenios de un país. Toman diferentes formas, por lo que hay varias soluciones disponibles para los países que deben confrontarlas. Aunque muchos de estos asuntos ya se han abordado en este Capítulo, de todos modos es útil exponerlos nuevamente, en el contexto específico de las estructuras pantalla.

Esta sección inicia abordando las características de las estructuras pantalla que causan problemas relacionados con la aplicación de los convenios. Estos problemas generalmente surgen en el contexto del segundo y tercer paso discutidos anteriormente, que se refieren a

³⁵Ver también el documento de discusión publicado por la OCDE sobre el concepto de beneficiario efectivo el 20 de abril de 2011: *Clarification of the Meaning of 'Beneficial Owner' in the OECD Model Convention*. Una versión revisada de las propuestas hechas en este documento, publicado el 19 de octubre de 2012, está disponible en <http://www.oecd.org/ctp/treaties/Beneficialownership.pdf>.

la determinación de la disponibilidad de los beneficios del convenio, y por lo tanto, el análisis se centra en esos dos aspectos. Las características específicas de las estructuras pantalla no suelen plantear problemas relacionados con el primer paso de este proceso, a saber, la determinación de si las formas legales utilizadas son “personas” para efectos de los convenios. Aunque muchas formas legales pueden ser utilizadas con fines pantalla, por lo general son formas que califican como personas para los efectos del convenio.³⁶ En aras de la simplicidad, esta sección se limitará al análisis de las empresas.

Los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas contienen un amplio debate sobre el abuso de convenios y las posibles medidas para combatirlo. Estas medidas incluyen la aplicación de principios generales anti-evasión y resoluciones judiciales en la legislación doméstica. Estas medidas generales se discuten en otro Capítulo; el presente Capítulo se centra en las medidas específicas que se encuentran en el convenio.³⁷

Uno de los problemas que enfrentan los países en desarrollo, particularmente en sus intentos por combatir las estructuras pantalla, es la falta de información y la falta de recursos para obtener la información necesaria. En otras palabras, además de incluir medidas apropiadas en un convenio, también es necesario que los países desarrollen fuertes redes de intercambio de información. Una medida que puede ayudar es un requisito para que quienes solicitan los beneficios de un convenio proporcionen una declaración de que cumplen con todas las condiciones para optar por los beneficios del convenio. Alternativamente, el requisito podría ser una certificación emitida por un auditor independiente. Puede que no sea viable requerir una certificación para cada caso, por lo cual serían necesarias algunas directrices para saber cuándo se debe aplicar este requisito. La experiencia indica que la certificación es particularmente apropiada con respecto a ciertos convenios, por ejemplo, con respecto a solicitantes de los beneficios

³⁶Deliberadamente a veces se crea como parte de la estrategia de evasión fiscal que no existan coincidencias en la caracterización jurídica de la persona para efectos del convenio, pero este tema no se discute aquí ya que no es un elemento necesario de una estructura pantalla.

³⁷Ver Capítulo X, Uso indebido de convenios tributarios, elusión y evasión tributaria, por Philip Baker.

del convenio con cierto tipo de propiedad. Obviamente la administración tributaria tiene que mantenerse vigilante al decidir si acepta o no la certificación.

5.1 Características de las estructuras pantallas

La esencia de las estructuras pantalla es direccionar de forma artificial los ingresos, para que obtengan los beneficios de un convenio al cual no tendrían derecho sin hacer uso de las mismas. Las estructuras pantalla tienen muchas formas, pero todas tienen en común dos características interrelacionadas: el direccionamiento artificial de los ingresos a través de varios niveles de propiedad, y la disparidad entre la visión legal y económica de la estructura.

El flujo de ingresos por lo general consiste en los ingresos que son pagados al dueño de un activo, como los dividendos, intereses, regalías y alquileres. Esta característica hace posible dirigir el flujo de los ingresos colocando la propiedad de los activos en países seleccionados creando una ruta favorable. En otras palabras, los ingresos son desviados de la ruta más directa; en su lugar toma una vía más tortuosa a través de múltiples niveles de propiedad de activos, antes de alcanzar su destino final. La estructura también puede involucrar el uso de vehículos inusuales en un contexto comercial como las fundaciones, cuando sean necesarios para garantizar que la legislación doméstica de los países a través de los cuales fluyen los ingresos, no nieguen las ventajas de la estructura.

La dirección artificial de los ingresos conduce a la segunda característica común de las estructuras pantalla: la disparidad entre la visión legal y económica de la estructura. La solicitud de los beneficios de un convenio por una empresa que es parte de una estructura pantalla tiene que ver con la visión legal. La empresa usualmente es constituida en el Estado instrumental y por lo tanto, es residente en ese Estado de acuerdo a su legislación doméstica. Legalmente tiene derecho a los ingresos por los cuales se solicitan los beneficios del convenio y por lo general, los ingresos se pagan a esa empresa. Por lo tanto, la empresa satisface las condiciones en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE sobre la solicitud de beneficios del convenio con respecto a los ingresos. Sin embargo, la visión económica es diferente.

En un caso extremo, la estructura pantalla lleva a cabo muy poca o casi ninguna actividad en su Estado de residencia en adición a poseer activos, recaudar los ingresos producidos por los activos y realizar los pagos. Tiene una gestión mínima que podría incluso ser ejercida fuera del Estado instrumental, con frecuencia por los empleados de otras empresas del grupo corporativo que utiliza la estructura, o por los empleados de los asesores del grupo. Virtualmente todos los ingresos recaudados por la empresa se utilizan para realizar pagos que son deducibles en el Estado instrumental, y esos pagos son hechos a otros miembros del grupo que residen fuera de ese Estado. Como resultado, la obligación tributaria de la estructura pantalla en su Estado de residencia es mínima.³⁸

En esta situación, el punto de vista económico exige que los beneficios del convenio sean negados, ya que los vínculos económicos entre la empresa y su Estado de residencia, y entre la empresa y los ingresos para los cuales se solicitan los beneficios del convenio, son vagos. El desafío para los países que celebran y aplican convenios, es descubrir los casos en los cuales la visión legal está tan lejos de la realidad económica, que los beneficios del convenio deban ser negados, así como definir las situaciones con suficiente precisión, y crear herramientas legales adecuadas para luchar contra estas estructuras.

5.2 Aspectos sobre residencia

Una de las principales preocupaciones de las estructuras pantalla es la solicitud de residencia para efectos del convenio en un Estado contratante. El problema fundamental aquí es que hay en juego dos aspectos diferentes de política.

Un asunto de política, es si un Estado considera a una empresa como residente según su legislación doméstica, de modo que grava los ingresos mundiales de la empresa. En este caso, la mayoría de los

³⁸Las estructuras pantalla frecuentemente se aprovechan también de ciertas características de la legislación doméstica, como una exención a la participación por dividendos entrantes, la no retención del impuesto sobre los pagos salientes u otro trato favorable sobre ciertos tipos de ingresos. El debate aquí, sin embargo, se limita a la aplicación de los convenios.

Estados consideran una vinculación moderada como base suficiente para la residencia, tal como la simple formalidad de la constitución de la empresa en el Estado. Pocos Estados requieren que la empresa, por ejemplo, lleve a cabo actividades sustanciales del negocio en el Estado para ser residente ahí, aunque este factor puede ser uno de una serie de criterios alternativos que conducen a la residencia.

El otro asunto de política es si un Estado fuente considera que una empresa cuenta con un vínculo personal o de residencia considerable con otro Estado, que justifique que se otorguen los beneficios de un convenio celebrado con ese otro Estado. Los Estados fuente por lo general, son reacios a aplicar un convenio para reducir sus impuestos domésticos con base en un leve vínculo entre la empresa y el otro Estado contratante.

Sin embargo, el artículo 4 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE no establece una prueba específica de residencia; se fundamenta en la legislación doméstica del Estado en el cual se solicita la residencia para especificar los elementos del vínculo que hacen a una persona residente para efectos del convenio. La definición del convenio, en otras palabras, se refiere a una fuente legal designada con un propósito distinto, de modo que genera un conflicto de política en el convenio. Es por esta razón que muchos países han comenzado a utilizar las disposiciones de LOB mencionadas anteriormente.

Sin embargo, para los países que no desean participar en las complejidades de las disposiciones LOB, existen algunas alternativas. Una de las posibilidades sugeridas en los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas,³⁹ es que una sociedad cascarón (*shell company*) sin empleados ni actividad económica sustancial, podría no ser considerada sujeta a impuestos en algunos países en virtud de las normas generales anti-abuso o de las doctrinas judiciales. Sin embargo, esta es una posibilidad solo en casos extremos.

Otras posibles respuestas consideran la sujeción al impuesto de la empresa pantalla en su Estado de residencia; si no está sujeta al

³⁹Párrafo 72 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

impuesto sobre la renta mundial, se podría argumentar que no califica como residente de ese Estado para efectos del convenio. Una razón por la cual puede no estar sujeta al impuesto es porque está sujeta a un régimen tributario especial. En este sentido, hay una línea divisoria que tiene que ser observada cuidadosamente; si el régimen tributario ordinario del Estado de residencia no impone gravámenes sobre la renta extranjera de las empresas residentes, es difícil argumentar que la empresa no está sujeta por completo al régimen tributario del país. Sin embargo, si la empresa goza de los beneficios de un régimen tributario territorial especial, particularmente uno diseñado para atraer empresas propiedad de no residentes, existe un argumento contundente de que la segunda oración del artículo 4 (1) previene a la empresa de solicitar la residencia para efectos del convenio en ese Estado.⁴⁰

Por otra parte, una empresa pantalla no puede estar sujeta al impuesto sobre la renta mundial en el que indica como su Estado de residencia si la administración se lleva a cabo en un tercer Estado. Si existe un convenio entre el Estado de constitución y el tercer Estado, por lo general las reglas de desempate en el convenio asignarán la residencia de la empresa al tercer Estado. En este caso, el Estado fuente puede utilizar el argumento que se explicó en la sección 3.3.2 anterior, para negar los beneficios del convenio.

5.3 Asuntos relacionados con los ingresos para los cuales se solicitan los beneficios del convenio

El segundo punto que preocupa con respecto a las empresas pantalla es la solicitud de los beneficios del convenio para determinados ingresos. En este caso, la empresa puede defender su pretensión de ser considerada residente para los efectos del convenio, tal vez porque sí lleva a cabo actividad económica en ese Estado y/o la administración se lleva a cabo allí, pero el vínculo entre la empresa y el ingreso es muy débil para justificar la concesión de los beneficios del convenio a la empresa con respecto a esos ingresos.

⁴⁰Ver también párrafo 4 de los Comentarios al artículo 4 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 8.2 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE.

La respuesta obvia a esta preocupación es el requisito de beneficiario efectivo, si solicitan los beneficios de los artículos 10, 11 ó 12. Si la empresa pantalla solo cobra ingresos en nombre de otra persona, no es más que un agente o representante y por lo tanto no es el beneficiario efectivo. Sin embargo, en la mayoría de los casos, el efecto pantalla se logra de forma diferente, y se conoce como la erosión de la base. La erosión de la base significa que los ingresos por los cuales se solicitan los beneficios del convenio son gravables al igual que los ingresos de la empresa pantalla en su Estado de residencia, sin embargo, la empresa pantalla también solicita deducciones por pagos hechos al exterior, que en gran medida reducen o erosionan los ingresos por los cuales se solicitan los beneficios del convenio. Si, como es en la mayoría de los casos, esos pagos se hacen a personas residentes fuera del Estado de residencia de la empresa pantalla, el Estado residente de la empresa pantalla recauda muy pocos impuestos sobre los ingresos por los cuales se solicitaron los beneficios del convenio.

Una estructura pantalla de este tipo puede ser creada utilizando una empresa establecida específicamente para este propósito, pero también puede ser creada por una empresa que ya existe con objetivos comerciales reales. En este último caso, la empresa pantalla podría ser parte del grupo utilizando la estructura pantalla, pero también podría ser una empresa no relacionada que lleva a cabo una actividad independiente, como por ejemplo, un banco.

Si los pagos deducibles hechos al exterior son realmente gastos del negocio, no hay nada artificial ni abusivo sobre el acuerdo. Muchos grupos de grandes empresas multinacionales, por ejemplo, establecen una empresa dentro del grupo para que realice la función de tesorería. Tal empresa actúa, en esencia, como un banco privado para todo el grupo. Con frecuencia un grupo de empresas tienen exceso de liquidez, mientras que otras requieren financiamiento, y es más eficiente para el grupo administrar el flujo de las finanzas internamente, que ir a un banco externo. Si la empresa de tesorería es realmente el “nervio central” que regula estos flujos financieros, tanto la empresa, como los flujos de ingresos de la empresa, tienen un propósito comercial. Se aplicarán consideraciones similares a una empresa del grupo que administra las licencias de patentes y marcas comerciales y los flujos resultantes de regalías dentro del grupo.

Por otro lado, la esencia de una estructura pantalla, es que los pagos entrantes y salientes son parte de un arreglo artificial diseñado para conseguir el resultado, significa en términos legales que los pagos entrantes pertenecen a la empresa pantalla y por lo tanto, la estructura pantalla tiene derecho a optar por los beneficios del convenio. Sin embargo, un examen del objeto y propósito del convenio conduce a la conclusión, que debido a la erosión de la base, no se produce una doble imposición por los pagos recibidos que justifiquen la concesión de los beneficios del convenio.

La efectividad del requisito de beneficiario efectivo en la lucha contra estas estructuras depende de varios factores. Cuanto más se acerquen entre sí los pagos entrantes y salientes, más fuerte es el argumento de que la empresa pantalla no es el beneficiario efectivo de los pagos entrantes. Pero si los pagos salientes se acomodan para ser algo distintos en su composición, como fechas de pago, etc., será difícil argumentar que la empresa pantalla no es el beneficiario efectivo de los pagos entrantes. La autoridad tributaria del Estado fuente también tiene la dificultad adicional de descubrir suficientes datos para impugnar la solicitud para obtener los beneficios del convenio. Si la estructura pantalla lleva a cabo, por ejemplo, los flujos a través de un banco no relacionado, la autoridad tributaria del Estado fuente podría tener que examinar los libros completos del banco para poder descubrir la estructura, lo cual no es una tarea fácil si se trata de un banco comercial grande con miles de clientes reales.

Una vez más, una fuerte red de intercambio de información es fundamental. Lo que también podría ayudar son disposiciones del convenio que ofrezcan las bases para que el Estado fuente pueda investigar. Por ejemplo, una disposición que excluya la aplicación del convenio a arreglos cruzados, no va a evitar automáticamente la concesión de beneficios del convenio a estructuras pantallas abusivas, pero sí proporciona al Estado fuente una base para realizar las preguntas pertinentes. El Estado fuente puede requerir que la empresa que solicita los beneficios del convenio proporcione un NIT en su Estado de residencia, el cual podría alertar a la empresa sobre la posibilidad de que la información de los ingresos pueda ser proporcionada a ese Estado. El Estado fuente puede requerir a la empresa que certifique que es el beneficiario efectivo de los ingresos por los cuales se solicitan los

beneficios del convenio; este requisito no garantiza que la solicitud sea bien fundada, pero sí tiene ciertos efectos disuasorios para con solicitudes injustificadas.⁴¹

Si el pago entrante de la empresa pantalla no es un dividendo, interés o regalía, los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE no aplican el requisito de beneficiario efectivo. Los países que estén preocupados por las estructuras pantalla fuera del alcance de los artículos 10, 11 y 12 podrían considerar las disposiciones anti-abuso que se aplican a todos los artículos de asignación. Alternativamente, en este caso, puede ser posible aplicar un razonamiento paralelo para argumentar que el ingreso no se “deriva de” la empresa pantalla.

6. Casos especiales

6.1 Entidades exentas (fondos de pensión)

En la sección 3 anterior, se discutieron las entidades exentas, relacionadas con el segundo paso que determina el derecho a los beneficios de un convenio, específicamente el requisito de residencia. Aquí se analizan los fondos de pensión para algunas consideraciones adicionales de política que podrían aplicarse.

En muchos Estados, los fondos de pensiones están exentos del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumplan con las amplias regulaciones a las que normalmente están sujetos. La exención por lo general es otorgada al fondo de pensión como tal, lo cual plantea el tema de si el fondo está “sujeto a impuestos” en el Estado donde está establecido y por lo tanto es residente de ese Estado para efectos del convenio.

Sin embargo, las consideraciones de política por lo general exigen que los fondos de pensión puedan gozar del beneficio de los convenios celebrados por el Estado en el cual está establecido. Una

⁴¹Los formularios modelo para hacer esta certificación han sido desarrollados por la OCDE en el marco de los acuerdos de los beneficios del convenio y mejoras en cumplimiento (TRACE) —paquete de implementación (supra nota 10).

persona natural que invierte su dinero directamente en el Estado fuente usualmente tendría derecho a los beneficios del convenio y sería incongruente negar dichos beneficios porque la inversión se hace indirectamente a través de un fondo de pensión. Además, los fondos de pensión necesitan expandir sus inversiones geográficamente. Por lo tanto, con frecuencia es de interés de ambos Estados contratantes evitar que sus sistemas tributarios desincentiven las inversiones de los fondos de pensión del otro Estado.

Todas estas consideraciones argumentan a favor del fondo de pensión como residente del Estado donde está establecido, a pesar de su exención personal de impuestos. Una forma en que esto puede lograrse es aceptando que el fondo de pensiones sí está “sujeto a impuestos” porque está dentro del alcance la ley del impuesto sobre la renta y su exención depende de que cumpla con la normativa. Algunos Estados, sin embargo, no aceptan este razonamiento y en este caso sería necesario llegar a un acuerdo explícito con el otro Estado contratante sobre la condición de los fondos de pensión en el convenio o hacerlo por un procedimiento de acuerdo mutuo.

6.2 Sociedades de personas (*partnerships*)

Las sociedades de personas plantean dos conjuntos de preguntas en relación con el derecho a optar por los beneficios de los convenios.⁴² Un conjunto de preguntas se refieren al primer y segundo paso descritos anteriormente para determinar el derecho a los beneficios del convenio; aquí el asunto es si una sociedad de personas es una “persona” en posibilidad de solicitar los beneficios del convenio y ser residente de un Estado contratante para efectos del convenio. El segundo conjunto de preguntas se centra en cuáles personas tienen derecho a los beneficios del convenio con respecto a los ingresos derivados por la sociedad de personas; ¿es la sociedad de personas o son los socios? ¿Será posible que más de una persona tenga derecho a los beneficios del convenio, o

⁴²El Informe publicado por la OCDE en 1999 sobre la aplicación de los convenios tributarios a sociedades de personas examina estos temas en más detalle: ver *The application of the OECD Model Convention to Partnerships*, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 20 de enero de 1999 (Informe sobre las sociedades de personas de la OCDE).

quizás ninguna persona los tenga? Otras cuestiones, como la caracterización de las distribuciones hechas por una sociedad de personas a sus socios, no son directamente relevantes con el asunto inicial sobre el derecho a los beneficios del convenio y por lo tanto no se incluyen aquí.

Las respuestas al primer conjunto de preguntas son relativamente claras; la definición de «persona» en el artículo 3 (1) incluye una «colectividad de personas» y hay consenso internacional de que una sociedad de personas es una «colectividad de personas». Los Comentarios al artículo 3 en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE establecen que las sociedades de personas son personas para efectos del convenio, ya sea porque son gravadas como empresas o porque son una colectividad de personas.⁴³ En muchos Estados, las sociedades de personas son gravadas como tales y si ese fuese el caso, sería bastante inconsistente argumentar que no son “personas” para efectos del convenio, dado que el objetivo de los convenios en este sentido es resolver los reclamos relativos a imposición que presentan los Estados.

También hay consenso general de que las sociedades de personas están en capacidad de ser residentes de un Estado para efectos del convenio, dado que la sociedad de personas está sujeta a impuestos en ese Estado. Este es, sin embargo, solo uno de tres posibles enfoques en la legislación doméstica acerca de la imposición sobre la renta de las sociedades de personas. Un segundo enfoque consiste en requerir que la ganancia sea computada a nivel de la sociedad de personas, para ser repartida entre los socios y gravar la parte que corresponde a los socios por separado. El tercer enfoque es ignorar totalmente la sociedad de personas para efectos tributarios, y atribuir todos los ingresos, activos, gastos y obligaciones de la sociedad de personas a los socios por separado, exigiendo que cada socio compute su ganancia como si el socio tuviese un negocio independiente. En los últimos dos casos, no es la sociedad de personas la que está sujeta a impuestos sobre sus ingresos, sino los socios, quienes están sujetos al impuesto, y por lo tanto, la sociedad de personas no calificaría como residente para efectos del convenio.

⁴³Párrafo 4 de los Comentarios al artículo 3 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafo 2 de los Comentarios al artículo 3 del Convenio Modelo de la OCDE.

Mucho más difícil, sin embargo, es el conjunto de preguntas que surgen cuando los países adoptan diferentes formas de imposición para las sociedades de personas. Los posibles desacuerdos en este sentido no se limitan a la relación entre el Estado fuente de los ingresos y el Estado en el que se estableció la sociedad de personas; la sociedad de personas establecida en un país puede tener socios que residan en un país diferente, lo que aumenta considerablemente los desacuerdos entre las legislaciones domésticas. Estos desacuerdos pueden causar doble imposición entre el Estado de residencia de un socio y de la sociedad de personas. Por otra parte, pueden dar lugar a que no haya imposición sobre la base de la residencia. Para el Estado fuente de los ingresos de la sociedad de personas, la pregunta es, cuáles son las implicaciones de estos desacuerdos en la aplicación de cualquier convenio celebrado con uno o más Estados de residencia.

Ni la Convención Modelo de las Naciones Unidas ni el Convenio Modelo de la OCDE tratan explícitamente con socios y sociedades de personas, aunque un número creciente de convenios sí lo hacen. Pero los Comentarios de ambos Convenios Modelo sí incluyen estos temas, al recurrir al trabajo de la OCDE.⁴⁴ Sin embargo, las soluciones adoptadas por la OCDE no son universalmente aceptadas por todos los miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas.⁴⁵

La solución propuesta por la OCDE para el problema de los desacuerdos entre legislaciones domésticas es que el Estado fuente considere tanto al Estado de residencia de la sociedad de personas como al Estado (o Estados) de residencia de los socios. Cualquiera de esas personas sujetas a impuestos con respecto a los ingresos de la sociedad de personas, tiene un derecho potencial a los beneficios del convenio. Esto significa que es posible para la sociedad de personas tener derecho a los beneficios del convenio entre su Estado de residencia y el

⁴⁴Ver supra nota 42.

⁴⁵El párrafo 6 de los Comentarios al artículo 4 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas registra el desacuerdo de algunos miembros con la provisión en el párrafo 8.8 de los Comentarios al artículo 4 del Convenio Modelo de la OCDE, que los socios de sociedades de personas fiscalmente transparentes pueden solicitar los beneficios del convenio en relación con los ingresos derivados de la sociedad de personas.

Estado fuente con respecto a los ingresos de la sociedad de personas, y para que uno o más socios también tengan derecho a los beneficios del convenio entre su Estado de residencia y el Estado fuente con respecto a su parte de la ganancia sobre los ingresos de la sociedad de personas. También es posible que pueda darse la situación inversa, que ni la sociedad de personas ni los socios tengan derecho a los beneficios del convenio porque ninguno de ellos está sujeto a impuestos por los ingresos de la sociedad de personas. Cabe señalar que esta solución ve la sujeción al impuesto como un indicador para determinar cuál persona tiene derecho a los beneficios del convenio con respecto a un tipo de ingreso, o en otras palabras, relacionado con el tercer paso discutido anteriormente en relación con el derecho a los beneficios del convenio.⁴⁶

Esta solución concuerda con la filosofía de que los convenios tienen la intención de eliminar la doble imposición causada por los gravámenes de ambos Estados contratantes. Se asume que el Estado fuente desea gravar los ingresos en cuestión, de lo contrario, no tendría que considerar aplicar un convenio. La ventaja de la solución de la OCDE es que un convenio se aplica cuando la imposición de obligaciones tributarias por un Estado de residencia constituye una amenaza real de doble imposición, pero que ningún convenio se aplica cuando no existe tal amenaza. Por otro lado, algunos países consideran como una desventaja que el enfoque del Estado fuente a la imposición de los ingresos de las sociedades de personas no es relevante para determinar el derecho a obtener los beneficios del convenio. Esta solución también significa que un Estado fuente que debe tratar con los ingresos de la sociedad de personas tiene que conocer la legislación doméstica del Estado de residencia de la sociedad de personas y/o los socios que solicitan los beneficios del convenio. El Estado fuente podría, sin embargo, exigirle a esas personas que proporcionen suficiente información sobre esa legislación doméstica para fundamentar su solicitud.

⁴⁶Los párrafos 54, 61, 71 y 73 del Informe sobre sociedades de personas de la OCDE también concluye que una sociedad de personas o socio que está sujeto a impuestos con respecto a dividendos, intereses o regalías es el beneficiario efectivo de los ingresos.

6.3 Entidades transparentes/híbridas y regímenes de grupos corporativos

Los términos “entidad transparente”, o “entidad de flujo”, como a veces son llamadas, no son términos exactos; ambos términos se utilizan para describir una entidad, por lo general una empresa, que es claramente un persona jurídica pero que es ignorada para efectos tributarios en el país donde se constituyó. El ingreso de la entidad se les atribuye, en cambio, a los propietarios o accionistas, quienes son gravados como si lo recibieran directamente. Generalmente estas reglas son específicas del país donde la entidad fue constituida; si la entidad recibe ingresos de otro país, el Estado fuente con frecuencia considera a la entidad como la persona a gravar con respecto a esos ingresos. Significa entonces que no coincide la legislación de ambos países que determina quién es el sujeto pasivo. El término “entidad híbrida” se utiliza por lo general para describir la entidad en tales casos.⁴⁷

Aunque hay similitudes entre las entidades híbridas y las sociedades de personas, también hay diferencias significativas. Los diferentes enfoques de las sociedades de personas se derivan de los diferentes conceptos de la legislación doméstica para definir a una persona para efectos tributarios. Sin embargo, en el caso de una entidad híbrida, ambos Estados parten de la posición que la entidad es una persona jurídica y por lo tanto, considerada como gravable de acuerdo a la legislación tributaria. Los diferentes enfoques surgen cuando un Estado aplica reglas que atribuyen los ingresos a los propietarios/accionistas de la entidad mientras que el otro Estado no lo hace.

En esta situación, podría ser más difícil para el Estado fuente aceptar el tratamiento tributario en el Estado donde se estableció la entidad, como base para la concesión de los beneficios del convenio. Como consecuencia pueden darse dificultades técnicas en la aplicación de un convenio entre los dos Estados. La entidad no está “sujeta al impuesto” en el Estado en el cual se estableció y por lo tanto no califica como residente para efectos del convenio. El propietario/accionista,

⁴⁷Este tampoco es un término exacto. Tanto el término “entidad transparente”, como el término “entidad híbrida” se utilizan para describir sociedades de personas y otras estructuras legales que no están reconocidas para efectos tributarios o que no coinciden entre las legislaciones domésticas.

por el contrario, por lo general sí califica como un residente de ese Estado (los regímenes tributarios transparentes con frecuencia solo se aplican si los propietarios/accionistas son residentes en el Estado en el que está establecida la entidad), pero no es el dueño de los ingresos y, por lo tanto, no satisface el tercer paso mencionado anteriormente, para solicitar los beneficios del convenio relacionados a ese ingreso.

Este problema surgió específicamente en el caso de la empresa TD Securities (TDS), resuelto en Canadá en 2010.⁴⁸ Este caso se refería a la empresa TDS, que fue constituida en los Estados Unidos de América. TDS fue tratada como una entidad transparente en los Estados Unidos y todos sus ingresos eran gravados en manos del 100 por ciento de sus accionistas, una empresa residente en los Estados Unidos para efectos del convenio. TDS solicitó los beneficios del convenio con respecto a la ganancia obtenida a través de su establecimiento permanente en Canadá.

El tribunal consideró que el problema técnico descrito anteriormente podría impedir la aplicación del convenio, pero adoptó una interpretación amplia del convenio con la intención de otorgar los beneficios del mismo. Desde un punto de vista de política, esta decisión es fácilmente defendible, ya que la ganancia en cuestión pertenecía a una empresa con un vínculo personal con los Estados Unidos y fue gravada como una empresa con un vínculo personal con los Estados Unidos. Sin embargo, el obstáculo técnico en un caso como éste permanece en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE. En la práctica, el Estado de residencia podría no estar dispuesto a conceder un certificado de residencia a la filial, sino únicamente a la empresa matriz, y algunos Estados fuente tendrían dificultades para otorgar los beneficios del convenio cuando se enfrentan a una incongruencia entre el certificado de residencia y la persona propietaria de los ingresos.

Pueden surgir dificultades similares con respecto a los regímenes de grupos empresariales. El régimen de grupo más integrado, convierte a las filiales del grupo en entidades transparentes ya que las trata como sucursales de la empresa principal. Por tanto, las filiales dentro del grupo podrían encontrarse con las mismas dificultades para reclamar los beneficios del convenio.

⁴⁸*TD Securities (USA) LLC v Her Majesty the Queen*, 2010 TCC 186.

Un régimen de grupo con una forma menos extrema de integración puede, por otro lado, evitar estos problemas si el mecanismo del régimen consiste en computar las ganancias en manos de cada empresa del grupo por separado, pero grava las ganancias en manos de la empresa principal. En este caso, existe el argumento que las filiales están sujetas al impuesto y son residentes para efectos del convenio. No son ignoradas por la legislación tributaria y por lo tanto, están sujetas al impuesto a pesar de que no tienen obligaciones tributarias mientras permanezcan dentro del régimen de grupo. Su posición es, en otras palabras, comparable con personas, tales como fundaciones de beneficencia, que gozan de una exención personal; están dentro del alcance de la ley tributaria, pero no están obligadas a pagar impuestos, siempre y cuando continúen cumpliendo con ciertas condiciones.

6.4 Fideicomisos y fiduciarios

Los fideicomisos son notorios por los problemas que causan en la aplicación de los convenios. Son igualmente notorios por ser considerados como una característica esencial del marco jurídico de muchos Estados (derecho común), mientras que otros Estados (derecho civil) frecuentemente desconfían de los mismos. Encontrar un común denominador entre estos dos puntos de vista añade dificultades adicionales a la ya difícil tarea de determinar cómo aplicar un convenio a los ingresos de un fideicomiso.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas aborda explícitamente los fideicomisos solo en el artículo 13, en relación con las ganancias de capital de bienes inmuebles que se realizan indirectamente a través de un vehículo intermediario, como una empresa, sociedad de personas o fideicomiso.⁴⁹ Excepto por esta disposición, ninguno de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE abordan explícitamente este tema de los ingresos derivados por fideicomisos. Muchos de los convenios firmados tienen disposiciones sobre fideicomisos, pero hay muy pocos convenios celebrados, que establecen un conjunto integral de disposiciones claras sobre los mismos. Esto es así, a pesar de que en muchos países, una cantidad sustancial de la riqueza se mantiene en fideicomisos.

⁴⁹Párrafo 28.5 de los Comentarios al artículo 13 del Convenio Modelo de la OCDE sugiere una disposición comparable.

Es imposible considerar la aplicación de los convenios a los fideicomisos sin entender bien el concepto de fideicomiso. Por lo tanto, esta sección empieza explicando las características básicas de un fideicomiso. El concepto de fideicomiso ha sido adoptado legalmente por un número cada vez mayor de jurisdicciones de derecho civil, pero estas adaptaciones legales siguen el concepto original del derecho común con diversos grados de rigurosidad. Por lo tanto, la discusión aquí se limita a las principales jurisdicciones de derecho común. Luego pasa a esbozar las distintas maneras en que se gravan los ingresos del fideicomiso en países de derecho común, ya que éste es también un ingrediente importante para la comprensión de los temas relacionados con los convenios. Por último, se examinan los dos temas más apremiantes en relación con la aplicación de los convenios a los fideicomisos.

Los dos usos más comunes de los fideicomisos son, como vehículos de inversión colectiva (CIVs, en inglés *collective investment vehicles*) y fideicomisos de inversión inmobiliaria (REITs, en inglés *real estate investment trusts*). Estos tipos de fideicomisos plantean cuestiones específicas que han sido investigadas por la OCDE,⁵⁰ pero que no se discuten aquí.

6.4.1 El concepto de fideicomiso

Un punto importante que debe resaltarse es que los fideicomisos no son personas jurídicas o entidades separadas de las partes involucradas en el fideicomiso. Aunque es muy común hablar de fideicomisos como si fueran una entidad,⁵¹ es simplemente una forma corta para referirse a la relación del fideicomiso; y es la relación entre el fiduciario y los beneficiarios, la esencia del concepto de fideicomiso.

⁵⁰*The Granting of Treaty Benefits with respect to Collective Investment Vehicles*, Informe adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de abril de 2010, disponible en <http://www.oecd.org/tax/treaties/45359261.pdf>; *Tax treaty issues related to REITs*, proyecto del análisis publicado el 30 de octubre de 2007, disponible en <http://www.oecd.org/tax/treaties/39554788.pdf>. Muchas de las conclusiones a las que se llegaron en estos documentos han sido incorporadas en los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE.

⁵¹En algunos países, como Canadá y Estados Unidos, a los fideicomisos se les considera personas para efectos de la legislación tributaria.

El fideicomiso es un acuerdo en el cual los fiduciarios poseen activos en capacidad fiduciaria, para beneficio de los beneficiarios. Una forma alternativa de describir un fideicomiso es que se trata de una estructura de retención y gestión de activos, en la cual los fiduciarios poseen, invierten y mantienen los activos del fideicomiso, y cobran los ingresos de esos activos, todo en beneficio de los beneficiarios. La naturaleza fiduciaria del acuerdo requiere que los fiduciarios antepongan los intereses de los beneficiarios a sus propios intereses. Frecuentemente se considera a los beneficiarios del fideicomiso como si fueran personas naturales, pero es igualmente posible que los beneficiarios sean empresas u otras entidades jurídicas y muchos fideicomisos son creados con propósitos puramente comerciales.

Una de las características de los fideicomisos que causa problemas al sistema tributario es que son instrumentos extremadamente flexibles. Los intereses de los beneficiarios pueden definirse de cualquier forma que sea atractivo para el fideicomitente o el otorgante (la persona que crea el fideicomiso), la única restricción suele ser que los términos del fideicomiso no sean contrarios al orden público (por ejemplo, discriminaciones raciales). Por lo tanto es difícil definir claramente las categorías de beneficios contractuales para efectos tributarios.

Sin embargo, hay una distinción que se puede extraer con respecto a los diferentes beneficios contractuales, que es importante para los efectos del impuesto sobre la renta, siendo esta la diferencia entre los fideicomisos en los que el beneficiario tiene derecho inmediato a los ingresos del fideicomiso y los fideicomisos en los cuales esto no sucede. Un fideicomiso no necesariamente entra en una u otra categoría; es posible que el fideicomiso se ubique en una categoría con respecto a una parte de sus ingresos y en otra categoría distinta con respecto al resto de sus ingresos.

La primera categoría de fideicomisos proporciona a uno o más beneficiarios el derecho a recibir los ingresos del fideicomiso a medida que surjan los ingresos. Este derecho puede ser limitado, por ejemplo, para un período fijo o para toda la vida del beneficiario, pero el punto importante es que, durante el tiempo que exista ese derecho, los fiduciarios están obligados a distribuir esos ingresos al beneficiario tan pronto como surjan. En esta situación, los ingresos que recaudan los

fiduciarios no son más que un desvío administrativo, y por lo tanto los fiduciarios en ocasiones solicitan a la fuente de los ingresos que paguen directamente al beneficiario. Un ejemplo común de este tipo de fideicomiso es el testamento de una persona fallecida, que establece que el cónyuge del fallecido tiene derecho a los ingresos de los activos del fideicomiso para toda su vida.⁵²

La segunda categoría son fideicomisos donde no hay ningún beneficiario que pueda reclamar el ingreso conforme surja. Esto podría ser porque los fiduciarios están obligados a acumular los ingresos y distribuirlos como capital en una fecha posterior, posiblemente una fecha muy lejana. Por otra parte, los fiduciarios podrían tener un criterio de discrecionalidad para decidir si se debe distribuir el ingreso a un beneficiario y en caso afirmativo, cuánto habría que distribuir, cuándo distribuir y a cuál beneficiario se le debe distribuir. Este tipo de fideicomiso tiene un grupo de beneficiarios, que puede ser grande, aunque por lo general existe una restricción sobre el número de miembros.⁵³

Con frecuencia, a la primera categoría de fideicomiso se le llama fideicomiso fijo y a la segunda categoría se le conoce como fideicomiso de acumulación o de discreción. Sin embargo, estos términos no son más que una denominación para tipos de fideicomisos de uso común. En cualquier caso, es indispensable estudiar con cuidado los términos del fideicomiso, ya que los términos son la fuente de información definitiva sobre los derechos de los beneficiarios.

6.4.2 La tributación doméstica de los ingresos del fideicomiso

Aunque el concepto de fideicomiso es bien conocido en la mayoría de los países con un sistema de derecho común, no es cierto que el sistema tributario de estos Estados pueda adaptarse de forma automática para los fideicomisos. Muy por el contrario, de hecho, la legislación tributaria de estas jurisdicciones, con frecuencia es creada para ser

⁵²Frecuentemente, los hijos de la pareja reciben los activos del fideicomiso a la muerte del cónyuge sobreviviente.

⁵³En muchos países, no es posible crear lo que se conoce como un fideicomiso con propósito, o en otras palabras, un fideicomiso sin beneficiarios, o esto sólo es posible en determinadas circunstancias, por ejemplo si el fideicomiso tiene un fin de beneficencia.

aplicada a los fideicomisos, usualmente resultando en una gran cantidad de legislación dedicada a ellos. Debe hacerse énfasis en que toda la información sobre la tributación de los fideicomisos que se ofrece aquí es de naturaleza genérica y sujeta a un alto grado de generalización. En cualquier caso, es esencial estudiar cuidadosamente la legislación tributaria, especialmente porque la tributación de los ingresos de los fideicomisos se caracteriza en la mayoría de los países de derecho común, por un alto grado de complejidad y a veces también de inconsistencia.

El objetivo general del sistema tributario en los países de derecho común es gravar los ingresos de los fideicomisos a las tasas que son aplicables a los beneficiarios, ya que ellos son las personas que gozan del beneficio de los ingresos. Aunque difieren en los detalles, estos países llegan a estos resultados en dos casos: si el beneficiario tiene derecho a los ingresos conforme surgen para el fideicomiso; o si los ingresos se distribuyen al beneficiario en el ejercicio de la discreción por parte de los fiduciarios.

El objetivo de esta política general es claro, pero los Estados de derecho común han encontrado diversas formas para lograrlo. Una posibilidad es simplemente gravar al beneficiario sobre los ingresos del fideicomiso a medida que vayan surgiendo e ignorar al fiduciario. Una segunda posibilidad es gravar al fiduciario como representante del beneficiario; en este caso el impuesto se computa tomando en consideración las circunstancias personales del beneficiario, pero la obligación de pagar los impuestos recae sobre el fiduciario. Una tercera posibilidad es gravar tanto al fiduciario⁵⁴ con respecto al ingreso del fideicomiso, como a los beneficiarios con respecto a los ingresos que reciben del fideicomiso, pero proporcionando un mecanismo para evitar la doble imposición económica por el flujo de ingresos. Uno de los mecanismos es permitir a los fiduciarios deducir la distribución hecha a los beneficiarios de los ingresos del fideicomiso, y otro es conceder a los beneficiarios un crédito por los impuestos pagados por los fiduciarios. Todos estos sistemas se utilizan y algunos países utilizan diferentes mecanismos en diferentes circunstancias.

⁵⁴O el fideicomiso, en países que consideran a los fideicomisos como personas para efectos tributarios.

Sin embargo, si los ingresos del fideicomiso se acumulan y son capitalizados por los fiduciarios, nunca hay un beneficiario que reciba los ingresos. En alguno momento los fiduciarios los distribuirán a un beneficiario,⁵⁵ pero para ese momento será una distribución de capital.⁵⁶ En esta situación, la única forma de gravar los ingresos del fideicomiso es en las manos de los fiduciarios.

Existe otra posibilidad que se encuentra en la mayoría de los países de derecho común y es que los ingresos del fideicomiso se gravan en las manos del fideicomitente/otorgante. Una vez que se ha establecido el fideicomiso, no es necesario el fideicomitente/otorgante para su funcionamiento; al momento en que proporcionan los activos sujetos al fideicomiso y se establece sus términos, el fideicomiso ha sido totalmente creado. El fideicomitente/otorgante no es parte de la relación del fideicomiso, ya que son los fiduciarios los responsables de administrar el fideicomiso, y los beneficiarios, quienes tienen derecho a los beneficios del fideicomiso. Sin embargo, uno de los aspectos de la flexibilidad en el concepto de fideicomiso, es que es posible que el fideicomitente/otorgante pueda reservarse para sí mismo poderes, tales como el poder para dirigir a los fiduciarios o poder para cambiar los beneficiarios contractuales del fideicomiso.⁵⁷

La mayoría de Estados de derecho común tienen alguna legislación que grava los ingresos de los fideicomisos en las manos del fideicomitente/otorgante que ha reservado ciertos poderes de esta manera. Estas reglas por lo general gravan los ingresos de los fideicomisos en

⁵⁵La mayoría de países de derecho común tienen lo que es conocido como la regla contra perpetuidades; esta regla intenta prevenir que el capital esté atado a un fideicomiso por períodos extremadamente largos de tiempo imponiendo ciertos límites en la duración del fideicomiso. Sin embargo, es posible que existan fideicomisos por períodos de hasta 100 años. No obstante, eventualmente los activos del fideicomiso tendrán que ser distribuidos a sus beneficiarios en ese momento.

⁵⁶Puede muy bien tener consecuencias para los impuestos de donaciones o de herencia, si el país tiene un impuesto de este tipo, pero esta carga fiscal no es relevante en la aplicación de un convenio de doble tributación.

⁵⁷También es posible que los términos del fideicomiso permitan otorgar poderes comparables a una persona que no es el fideicomitente/otorgante, en cuyo caso dicha persona es por lo general, el sujeto pasivo.

las manos del fideicomitente/otorgante aunque él no reciba los ingresos y no se beneficie de ninguna forma, o lo haga de manera extremadamente indirecta. Una regla muy común es que los ingresos del fideicomiso se gravan en las manos de un fideicomitente/otorgante que ha reservado el poder para revocar el fideicomiso, pero fuera de esta situación, las circunstancias en que el fideicomitente/otorgante es la persona gravable, varían de un país a otro. En muchos países, estas reglas son vistas como normas anti-evasión, pero en los Estados Unidos, por ejemplo, son consideradas como parte integral del sistema tributario de los fideicomisos, en vez de una medida anti-evasión.

6.4.3 Aplicación de los convenios a los ingresos de los fideicomisos

Lamentablemente, hay poca jurisprudencia y pocas guías disponibles relativas a la aplicación de convenios por los ingresos de los fideicomisos. Además, la variedad de sistemas domésticos para gravar los ingresos de los fideicomisos hace difícil detallar los principios generales relacionados. La principal dificultad es el tercer paso relacionado con determinar el derecho a los beneficios del convenio, sobre el derecho que tiene una persona para solicitar los beneficios del convenio respecto del tipo de ingreso del que se trata. En relación con los fiduciarios, también hay algunas consideraciones en relación al segundo paso, que son discutidas en la siguiente sección.

Hay una situación en la que la aplicación de un convenio es relativamente fácil. Si un beneficiario tiene derecho a los ingresos del fideicomiso conforme surgen o si realmente recibe ingresos específicos del fideicomiso que son distribuidos a discreción de los fiduciarios, y el beneficiario es la única persona gravable en relación con los ingresos, es bastante obvio que el beneficiario deba ser la persona que potencialmente tiene derecho a los beneficios del convenio con respecto a los ingresos.

En el otro extremo se encuentran las situaciones en que los fiduciarios son las únicas personas gravables sobre los ingresos del fideicomiso, y pareciera igualmente obvio a primera vista, que son las personas que potencialmente tienen derecho a los beneficios de un convenio en lo que respecta a los ingresos. Sin embargo, para algunos países es difícil aceptar que los fiduciarios puedan solicitar los

beneficios del convenio, porque los fiduciarios, por definición, no reciben los ingresos por cuenta propia. Su posición es de carácter fiduciaria; siempre reciben los ingresos para el beneficiario, incluso cuando los ingresos no llegan a los beneficiarios sino hasta después que hayan sido acumulados y capitalizados. Por lo tanto, con respecto a los dividendos, intereses y regalías, el argumento es que los fiduciarios no pueden ser los beneficiarios efectivos.

El peligro con esta objeción es que puede evitar que se aplique un convenio, a pesar de que los ingresos en cuestión claramente tienen una relación económica sustancial con el Estado contratante del convenio, ya que se paga a los fiduciarios en ese Estado contratante para beneficio de los beneficiarios que residen en el mismo Estado. Una solución es aceptar que las funciones de administración de los fiduciarios con respecto a los ingresos son suficientes para que los fiduciarios califiquen como beneficiarios efectivos para efectos del convenio.⁵⁸ Otra solución es establecer en el convenio que los beneficios están disponibles a los fiduciarios si todos los beneficiarios son residentes del mismo Estado, pero evidentemente existe una limitación en la efectividad de esta solución si incluso uno solo de los beneficiarios reside en otra parte. El principio de proporcionalidad, que otorgaría beneficios de un convenio en la medida en que los beneficiarios sean residentes en el mismo Estado, se ve afectado por la dificultad de que puede ser extremadamente complejo, o incluso imposible, determinar la parte de los ingresos que corresponda al momento que se reciben los ingresos del fideicomiso.⁵⁹

⁵⁸Por ejemplo, la mayoría de los convenios celebrados por Nueva Zelanda establecen explícitamente que, si se puede gravar a un fiduciario respecto de los dividendos, intereses y regalías del fideicomiso, también son considerados como beneficiario efectivos de los ingresos para efectos del convenio. El sistema tributario de Nueva Zelanda grava los ingresos del fiduciario o del beneficiario, dependiendo de si el beneficiario tiene realmente derecho a los ingresos o realmente recibe una distribución de los ingresos.

⁵⁹Un enfoque proporcional tendría que basarse no solo en simples números de los beneficiarios, sino en el tamaño de los derechos de los beneficiarios. Si los fiduciarios tienen la facultad discrecional de decidir qué distribuciones hacer y a cuáles beneficiarios, estas decisiones no se pueden hacer hasta mucho después de que se reciba el ingreso del fideicomiso. Por su naturaleza las distribuciones podrían ser muy diferentes. Por ejemplo, un beneficiario

Ante la ausencia de normas específicas en el convenio, hay muchas preguntas sin respuesta en cuanto a cómo se debe aplicar un convenio si los ingresos del fideicomiso están sujetos a uno de los otros regímenes tributarios descritos en la sección anterior. Determinar cuál persona es la persona correcta para solicitar los beneficios de un convenio es particularmente difícil. En este sentido, un factor que complica, es que se puede hacer una distinción adicional en la caracterización de los ingresos distribuidos a los beneficiarios entre los sistemas domésticos.

En algunos casos, los ingresos recibidos por el beneficiario tienen la misma caracterización que los ingresos recibidos por los fiduciarios; en estos casos es más fácil considerar al beneficiario como la persona que potencialmente tiene derecho a los beneficios del convenio.⁶⁰ En otros casos, sin embargo, los ingresos recibidos por el fiduciario se convierten en parte de un fondo general de ingresos del fideicomiso y, si se distribuye a un beneficiario, tiene una caracterización diferente, como por ejemplo una anualidad. En este caso es mucho más difícil rastrear los ingresos provenientes de un Estado fuente para un beneficiario y, una vez más, la única solución podría ser considerar a los fiduciarios como las personas potencialmente con derecho a los beneficios del convenio.

Si los ingresos pasivos de un fideicomiso son gravables en las manos de un fideicomitente/otorgante,⁶¹ es probable que sean los

puede recibir capital, mientras que otro beneficiario puede recibir el derecho a los ingresos, y la distribución puede hacerse en diferentes momentos. Una complicación adicional es que al momento en que el ingreso del fideicomiso es recibido por los fiduciarios, ellos ni siquiera podrían saber quiénes son todos los beneficiarios; en muchos fideicomisos familiares, la clase de beneficiarios incluye a los niños que han nacido después de la creación del fideicomiso y algunos de ellos pueden no haber nacido cuando se recibe el ingreso del fideicomiso.

⁶⁰Uno de los posibles problemas es que este podría ser el caso a pesar de que la distribución a los beneficiarios se hace mucho tiempo después de que el ingreso fue recibido por los fiduciarios. Rastrear los ingresos a través del beneficiario podría significar, por tanto, que un convenio no podría aplicarse sino hasta mucho tiempo después de que se hayan pagado los ingresos.

⁶¹U otra persona que tiene poderes con relación al fideicomiso.

fiduciarios o los beneficiarios las personas con derecho potencial a los beneficios de un convenio respecto de esos ingresos. Las condiciones para tener derecho al convenio son que el solicitante sea una persona, que la persona sea residente de un Estado contratante y que el solicitante tenga el vínculo de propiedad necesario sobre los ingresos en cuestión, tal como ser el beneficiario efectivo en el caso de dividendos, intereses y regalías. El fideicomitente/otorgante bien puede satisfacer las dos primeras condiciones, pero con frecuencia le será difícil argumentar que él es el beneficiario efectivo de los ingresos si no recibe ningún beneficio directo de esos ingresos.⁶² Una excepción importante a esta afirmación general se refiere a los convenios celebrados por los Estados Unidos, que por lo general incluyen una disposición que trata al fideicomitente como la persona que potencialmente tendrá derecho a los beneficios del convenio en la medida en que el otorgante sea gravable en relación con el ingreso del fideicomiso.⁶³

6.4.4 Residencia de los fiduciarios

Un segundo conjunto de problemas que surgen en relación con el segundo paso para determinar el derecho a los beneficios de los convenios, es la residencia de los fiduciarios para efectos del convenio.⁶⁴ Esta cuestión surge, por supuesto, sólo si se decide que los fiduciarios son las personas correctas para solicitar los beneficios de un convenio.

Aunque es posible que un fideicomiso solo tenga un fiduciario, muchos fideicomisos tienen dos o más. Por lo general se considera que los fiduciarios de un fideicomiso son aceptados para constituir una “colectividad de personas” y por lo tanto se pueden considerar como una persona para efectos del convenio. En los países que reconocen el concepto de fideicomiso, la colectividad de fiduciarios casi siempre

⁶²A menos que se entienda el requisito del beneficiario efectivo como la persona que está sujeta al impuesto en relación a los ingresos, que es uno de los posibles significados que se han desarrollado.

⁶³Artículo 1 (6) del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta de los Estados Unidos de 15 de noviembre de 2006 y el Modelo Técnico Explicativo que lo acompaña.

⁶⁴O un fideicomiso, en países que consideran a los fideicomisos como personas para efectos tributarios.

está en capacidad de tener obligaciones tributarias y por lo tanto, la colectividad de fiduciarios puede ser residente de un Estado contratante para efectos del convenio.

Determinar el Estado en el cual reside la colectividad de fiduciarios es sin embargo, una cuestión mucho más difícil. La jurisprudencia en los países de derecho común no es consistente al respecto. Hay jurisprudencia que considera la residencia personal de las empresas o personas que cumplen el rol de fiduciarios, pero evidentemente hay un problema con este enfoque si los fiduciarios tienen su residencia personal en diferentes Estados. Además, la importancia de la residencia personal de los fiduciarios no es obvia inmediatamente ya que los fiduciarios no necesariamente realizan sus actividades en su Estado de residencia personal.

Desde un punto de vista de política, la opción preferible es el lugar donde se lleva a cabo la administración del fideicomiso. Este punto de vista parece estar ganando aceptación, a pesar de que no es adoptado de forma universal. Por ejemplo, en un caso canadiense de 2012,⁶⁵ los tribunales resolvieron explícitamente que el fideicomiso era similar a una empresa en virtud de las funciones de administración de activos del fideicomiso, y por lo tanto, la prueba correcta que se debía aplicar era la del lugar donde se llevan a cabo esas funciones de administración. Directrices emitidas recientemente por la autoridad tributaria del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte⁶⁶ también se centran en el lugar donde se administra el fideicomiso.

⁶⁵*St. Michael Trust Corp., as Trustee of the Fundy Settlement v Her Majesty The Queen*, 2012 SCC 14.

⁶⁶*HMRC Trustee residence Guidance*, disponible en <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/tsemmanual/index.htm>.

Bibliografía sobre el concepto de beneficiario efectivo

Nota: La literatura que existe sobre el beneficiario efectivo es muy extensa para enumerarla de forma exhaustiva. Esta bibliografía enumera los materiales históricamente más importantes y una selección de la literatura más reciente sobre el tema.

Arnold, B., *Tax Treaty News*, 1. Más sobre el beneficiario efectivo, 63 Boletín de Tributación Internacional 5/6 (2009), p. 175 et sig.

Baker, P., *La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación en países desarrollados y países en desarrollo: Posible extensión del concepto de beneficiario efectivo*, en el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas: cuarta sesión, Ginebra. 20–24 de octubre de 2008. (Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas), disponible en http://www.un.org/esa/ffd/tax/fourthsession/EC18_2008_CRP2_Add1.pdf.

Bammens, N., and De Broe, L., Treaty Shopping and Avoidance of Abuse, sec. 4, en: Lang, M., et al. (eds), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* (Ámsterdam: IBFD, 2010).

Bernstein, J., *Beneficial Ownership: An International Perspective*, 45 Notas Tributarias Internacionales 12 (2007), pp. 1211–6.

De Broe, L., *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*, serie doctoral, vol. 14 (Ámsterdam: IBFD, 2008).

Du Toit, C., *The evolution of the term 'beneficial ownership' in relation to international taxation over the past 45 years*, 64 Boletín de Tributación Internacional 10 (2010), pp. 500–9.

Fraser, R., and Oliver, J.D.B., *Beneficial ownership: HMRC's draft guidance on interpretation of the Indofood decision*, British Tax Review 1 (2007), pp. 39–57.

Li, J., *Beneficial Ownership in Tax Treaties: Judicial Interpretation and the Case for Clarity*, en: Baker, P., y Bobbett, C. (eds.), *Tax Polymath: A life in international taxation* (Ámsterdam: IBFD, 2010), pp. 187–210.

Martín Jiménez, A., *Beneficial Ownership: Current Trends*, 2 World Tax Journal 1 (2010), pp. 35–63.

Oliver, J.D.B., et al., *Beneficial Ownership*, 54 Boletín de Documentación Fiscal Internacional 7 (2000), pp. 310–25.

- Van Weeghel, S., *The Improper use of Tax Treaties with particular reference to the Netherlands and the United States*, en: Doernberg, R.L., et al. (series eds.), *Series de Tributación Internacional*, vol. 19 (Kluwer: Londres, 1998).
- Walser, J., “*The Concept of Beneficial Ownership in Tax Treaties*”, en *The OECD Model Convention 1998 and beyond; the concept of beneficial ownership in tax treaties*, Asociación Fiscal Internacional, vol. 23A (La Haya: Kluwer, 2000).

Para algunos conceptos nacionales sobre el beneficiario efectivo, ver:

- André Rocha, S., *Treaty shopping and beneficial ownership under Brazil's tax treaties*, 66 *Boletín de Tributación Internacional* 7 (2012), pp. 351 – 360.
- Gouthière, B., *Beneficial ownership and treaties: a French view*, 65 *Boletín de Tributación Internacional* 4/5 (2011), pp. 217 – 222.
- Morrison, P.D., *Treasury's New Model Convention Tries to Clarify a Definitional Problem*, 36 *Tax Management International Journal* 2 (2007), pp. 95 – 7.
- Pijl, H., *Beneficial ownership and second tier beneficial owners in tax treaties of the Netherlands*, 31 *Intertax* 10 (2003), pp. 353 – 61.
- Qui, D., *The concept of 'beneficial ownership' in China's treaties — the current state of play*, 67 *Boletín Tributario Internacional* 2 (2013), pp. 98 – 104.
- Rossi, M.Q., *An Italian perspective on the beneficial ownership concept*, 45 *Notas Tributarias Internacionales* 11 (2007), pp. 1117 – 34.

Bibliografía sobre los fideicomisos

- Avery Jones, J.F., et al., *The Treatment of Trusts under the OECD Model Convention*, 29 *European Taxation* 12 (1989), pp. 379 – 405.
- Beckham, J. and Elliffe, C., *The inconvenient problem with New Zealand's foreign trust regime*, 66 *Boletín de Tributación Internacional* 6 (2012), publicado únicamente en línea.
- Cadesky, M., and Pease, R. (eds.), *Trusts and International Tax Treaties* (Haywards Heath, United Kingdom: Tottel Publishing, 2006). Este libro contiene los siguientes capítulos:
Introduction and overview of issues, M. Cadesky, pp. 1 – 16.

- Trusts in a changing environment*, J. Owens, pp. 17 – 21.
- Trusts ... not just for personal use anymore?*, P.R. Lebreux and K.G.C. Moody, pp. 22 – 40.
- Trusts as investment platforms*, G. Fuller, pp. 41 – 45.
- Taxation of trusts*, G. Clarke, pp. 46 – 51.
- How various countries approach taxation of trusts*, J.W. Hart, pp. 52 – 66.
- Using US trusts and other vehicles in international tax planning*, G.W. Whitaker, pp. 67-72.
- Trusts in a UK context: taxation issues for inward and outward investment*, J. Chown, pp. 73 – 76.
- The French treatment of trusts*, J-M. Tirard, pp. 77 – 85.
- Taxation of trusts in Italy*, G. Maisto, pp. 86 – 107.
- Trusts in the Netherlands*, F. Sonneveldt, pp. 108 – 125.
- Issues concerning the OECD model treaty and trusts*, R.B. Carrothers, pp. 126 – 150.
- Canadian domestic law provisions and Canadian tax treaties dealing with the income of trusts*, D.A. Ward, pp. 151 – 163.
- US taxation of trusts under income tax conventions*, S.H. Goldberg, pp. 164 – 174.
- The treatment of trusts under the OECD model convention*, J.F. Avery Jones et al., pp. 175 – 229.
- An approach to the application of double taxation conventions to trusts*, P. Baker, pp. 230 – 234.
- Danon, R., *Switzerland's direct and international taxation of private Express trusts*, in: Oberson, X. (ed.), *Derecho Fiscal Suizo e internacional*, vol. 1 (Zurich: Schulthess, 2004).
- Danon, R., *Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention; the Possible Impact of the OECD Partnership Report*, 32 *Intertax* 5 (2004), pp. 210 – 22.
- Danon, R., Chenux, J-L. And Tissot, N., (eds.), *Taxation of trusts in civil law jurisdictions: 2nd Symposium of International Tax Law*, en: Centro de derecho comercial, fiscal y de innovación 4 (Zürich: Schulthess, 2010). Este libro contiene los siguientes capítulos:
- The Hague Trusts Convention and selected questions in Swiss private international law*, F. Guillaume, pp. 1 – 27.
- Taxation of trusts in common law jurisdictions*, J. Wheeler, pp. 29 – 53.

Taxation of trusts in Austria, K. Kubik, pp. 55 – 82.

Taxation of trusts in Belgium, J. Malherbe, pp. 83 – 109.

Taxation of trusts in France, J-M. Tirard, pp. 111 – 127.

Taxation of trusts in Germany, C. von Oertzen and R. Pinkernell, pp. 129 – 151.

Taxation of trusts in Italy, G. Maisto, pp. 153 – 186.

Taxation of trusts in Liechtenstein, H. Frommelt and M. Felder, pp. 187 – 221.

Taxation of trusts in the Netherlands, X. Auerbach, pp. 223 – 254.

Taxation of trusts in Switzerland, J-B. Eckert, pp. 255 – 288.

Lyons, T.J. and Kusters, B. (eds.), Wheeler, J., (founding ed.), *Trusts*, base de datos del IBFD. Esta base de datos contiene una descripción detallada de los impuestos aplicables a los fideicomisos en los siguiente países: Argentina, Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Francia, España, Estados Unidos, Hong Kong, India, Isla de Man, Israel, Italia, Japón, Liechtenstein, Malta, Nueva Zelandia, Noruega, Reino Unido, Singapur, Sudáfrica, Suecia y Suiza.

Capítulo III

Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera

PETER A. HARRIS*

Las normas prescriptivas en los convenios tributarios para gravar los ingresos de fuente extranjera en el país de residencia son más limitadas que aquellas que se aplican para restringir los derechos tributarios del país fuente. Esto es así a pesar que los objetivos reconocidos de los convenios tributarios (eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal) tienen la misma relevancia para el país fuente y de residencia. La relativa falta de normas prescriptivas tiene un impacto importante en la manera en que se administran los impuestos de los ingresos provenientes de fuente extranjera en los países de residencia, con una fuerte dependencia en las normas tributarias domésticas.

El primer tema que examina este Capítulo es la manera en que los convenios tributarios pueden tener impacto en la administración de los impuestos en el país de residencia. El efecto principal es la obligación de eliminar la doble imposición sobre los ingresos de fuente extranjera de los residentes, para lo cual podrían ser relevantes algunas disposiciones de los convenios tributarios. Los convenios tributarios interactúan con las reglas anti-abuso, ya sean de carácter específico o general, de manera sutil. Una vez identificadas las disposiciones relevantes de los convenios tributarios y sus alcances, el Capítulo pasa a considerar los mecanismos administrativos de estos dos temas, es decir, la eliminación de la doble imposición con respecto a la aplicación de reglas anti-abuso para los ingresos de fuente extranjera. La sección final considerará los efectos de percibir ingresos de fuente extranjera en relación con los asuntos generales de la administración tributaria, con especial atención en recabar información, la evidencia de los ingresos e impuestos pagados en el extranjero, y los plazos.

*Facultad de Derecho de la Universidad de Cambridge, Reino Unido.

1. Impacto de los convenios tributarios y la eliminación de la doble imposición

Tanto la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre los Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Convención Modelo de las Naciones Unidas),¹ como el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos² (Convenio Modelo de la OCDE), reconocen los dos objetivos principales de los convenios tributarios: la eliminación de la doble imposición y la prevención de la evasión tributaria.³ Estos dos objetivos de los convenios tributarios son importantes en la tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera. La manera en la que estos objetivos pueden tener un impacto en dicha tributación requiere la comprensión de quiénes son residentes y cuándo se considera que el ingreso es de fuente extranjera. El primero de ellos es sumamente importante en la aplicación de los convenios tributarios. Como regla general, los convenios tributarios sólo se aplican a “personas” (según se define) que son “residentes” de un Estado contratante (artículo 1).⁴

¹Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

²Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Paris: OCDE, 2010) (hojas sueltas).

³Convenio Modelo de la OCDE, Título del Convenio, pie de página 1, y la Convención Modelo de las Naciones Unidas, Título de la Convención, pie de página 1. Ver también, por ejemplo, los párrafos 3 y 16 de la Introducción al Convenio Modelo de la OCDE; párrafo 12 de los Comentarios al artículo 10 del Modelo Convenio de la OCDE, reproducidos en el párrafo 13 de los Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Sin embargo, el párrafo 3 de la Introducción al Convenio Modelo de la OCDE todavía sugiere que el propósito principal del Convenio Modelo de la OCDE es “resolver problemas que surgen en el campo internacional sobre la doble imposición jurídica.”

⁴A menos que se especifique lo contrario, las referencias a los artículos en este Capítulo se refieren a los artículos de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

La solicitud para obtener los beneficios del convenio y la definición de “residente” (artículo 4) se analizan en otro Capítulo.⁵

1.1 La fuente del ingreso debe determinarse por los principios generales

En general, los convenios tributarios no contienen muchas reglas sobre la fuente de los ingresos. Más bien, varios artículos del convenio tributario conceden a ciertos países derechos de imposición, en particular las reglas de distribución contempladas en los artículos del 6 al 21. Y en la mayoría de los casos, aunque no en todos, se hace referencia al derecho expreso que tiene el país de residencia de gravar.

Estas reglas distributivas de los convenios tributarios también otorgan derechos de imposición al Estado contratante que no es el país de residencia, que para efectos de este Capítulo se denominará como “país fuente.” Quizás es apropiado afirmar que cuando un convenio otorga al país fuente el derecho de gravar, la fuente de esos ingresos se encuentra en ese país. Sin embargo, no es preciso afirmar que el derecho que tiene el país fuente de gravar, de conformidad con los convenios tributarios, representa un amplio conjunto de normas para determinar la fuente de los ingresos. Consistente con el objetivo de los convenios tributarios de eliminar la doble imposición, y como un mecanismo para distribuir los derechos de imposición entre los países, los convenios tributarios limitan los derechos de los países fuente a gravar ingresos que podrían, de acuerdo a los principios generales, considerarse de fuente de ese país. Por lo tanto, hay muchas circunstancias en las cuales los ingresos pueden considerarse de fuente de un país específico, pero ese país no tiene derecho de gravar en virtud de los convenios tributarios.

En consecuencia, para los efectos de este Capítulo, los “ingresos de fuente extranjera” con respecto a un país se consideran ingresos que según los principios generales no tienen una fuente en ese país. Los ingresos de fuente extranjera incluyen, pero no se limitan, a los ingresos que pueden ser gravados por un Estado contratante en virtud del convenio, basándose en la residencia de la persona que percibe el

⁵Ver Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

ingreso. Además, de acuerdo a los principios generales, los “ingresos de fuente extranjera” pueden ser considerados como fuente del otro Estado contratante del convenio o fuente de un tercer país. Estos últimos se denominarán como “ingresos de un tercer país.” Este análisis no pretende sugerir que existe un consenso general sobre la manera de localizar la fuente de acuerdo a los principios generales ya que eso es algo que no está regulado por los convenios tributarios. Sin embargo, sí es algo que debe ser regulado por la legislación doméstica, que se analiza en más detalle a continuación.

1.2 Los convenios tributarios no limitan el alcance del derecho del país de residencia de gravar los ingresos extranjeros

Si bien los convenios tributarios limitan los derechos de imposición del país fuente, surge la interrogante sobre un asunto más complejo, que es, si las disposiciones de distribución de los convenios tributarios representan alguna restricción al derecho impositivo del país de residencia. El punto de vista más utilizado es que las reglas distributivas en los artículos del 6 al 21 no pretenden limitar directamente el derecho a gravar de los países de residencia⁶ aunque como se señala más adelante, esto puede ocurrir de manera indirecta, y en particular, en virtud de otras disposiciones de los convenios tributarios. Parece que cualquier referencia a los derechos de imposición del país de residencia en las reglas de distribución de los convenios tributarios se utiliza con frecuencia como un método para limitar los derechos impositivos que tiene el país fuente. Este es particularmente el caso en el cual las reglas distributivas establecen que ciertos ingresos “solamente podrán someterse a imposición” en el país de residencia, con algunas excepciones específicas en las que se le concede el derecho de imposición al país fuente.⁷

⁶El artículo 19 (servicios oficiales) en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE es una excepción. Esta disposición tiene como objetivo limitar directamente la potestad tributaria del país de residencia.

⁷Por ejemplo, este es el enfoque en el artículo 7 (beneficios empresariales), el artículo 8 (navegación marítima, interior y aérea, aunque utilizando una prueba de representación sobre residencia), el artículo 12 (cánones o regalías, Convenio Modelo de la OCDE, pero no la Convención Modelo

Se hace menos claro determinar si los derechos de imposición del país de residencia de acuerdo al artículo 10 (dividendos), artículo 11 (intereses) y artículo 12 (cánones o regalías, solo de la Convención Modelo de las Naciones Unidas), pueden considerarse simplemente como un mecanismo para limitar los derechos de imposición del país fuente. Estas disposiciones establecen que el país de residencia “podrá” gravar y posteriormente se refieren de forma simétrica a situaciones en las que el país fuente “también podrá” gravar. Se presenta la dificultad de determinar el alcance de estas disposiciones, ya que sólo se refieren a los dividendos, intereses o regalías “pagadas” por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante.⁸ En general se acepta que estas disposiciones no limitan el derecho del país de residencia a gravar los dividendos, intereses y regalías, ya sea cuando se pagan o en otras circunstancias, por ejemplo, cuando se devengan o se presumen pagados. Por el contrario, en general (aunque no universalmente) se acepta que estas reglas limitan los derechos de imposición del país fuente, es decir, el país fuente puede gravar sólo cuando han sido “pagados.”

Parte del problema es que no se especifica el alcance de los artículos 10, 11 y 12. Si el término “pagado” y “pagador” significa que ser

de las Naciones Unidas), el artículo 13 (ganancias de capital), el artículo 14 (servicios personales por cuenta propia, Convención Modelo de las Naciones Unidas), el artículo 15 (servicios personales por cuenta ajena), el artículo 18 (pensiones y pagos por seguros sociales), el artículo 19 (servicios oficiales) y el artículo 21 (otros ingresos). El análisis del artículo 20 (estudiantes), que especifica ciertos ingresos que “no pueden someterse a imposición” en un Estado contratante, es más compleja. Ver también el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducidos en el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁸Los artículos 11 (5) (Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE) y 12 (5) (solamente de la Convención Modelo de las Naciones Unidas) amplían el alcance de los artículos sobre intereses y regalías a los intereses y regalías en los que un establecimiento permanente o una base fija “soportan la carga” (solamente en la Convención Modelo de las Naciones Unidas) en un Estado contratante y es “pagado” a un residente del otro Estado contratante. Según estas normas de fuente extendidas, la residencia del “pagador” es irrelevante.

residente de un Estado contratante determina el alcance de las disposiciones, entonces esas disposiciones no se ocuparían de cualquier otro monto que pueda considerarse como dividendos, intereses o regalías. Estos otros montos se situarían residualmente en el artículo 21 (otros ingresos) o incluso en el artículo 13 (ganancias de capital). De acuerdo al Convenio Modelo de la OCDE, esto significa que como regla general, los ingresos “solamente podrán someterse a imposición” en el país de residencia. Por el contrario, si el ingreso se rige por el artículo 21 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, se le concede al país fuente (país en el cual “se origina” el ingreso) un derecho ilimitado para gravar.⁹ En cualquier caso, lo relevante es que los artículos 10, 11 y 12 no limitan el derecho de imposición del país de residencia.

Lo mismo parece cierto para otras reglas distributivas que no se refieren al derecho de imposición del país de residencia. El artículo 6 (ingresos procedentes de bienes inmuebles), el artículo 16 (remuneración de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel) y el artículo 17 (profesionales del espectáculo y deportistas) no conceden ningún derecho expreso de gravar para los países de residencia. Sin embargo, no imponen ninguna limitación al derecho de los países de residencia de gravar, y acepta que el derecho inherente del país de residencia de gravar los ingresos cubiertos por estos artículos no se ve afectado. De hecho, la obligación del país de residencia para eliminar la doble imposición (artículo 23) presume que el país de residencia tiene derecho de gravar los ingresos que están sujetos a impuestos en el país fuente. Las reglas distributivas de los convenios tributarios no obligan al país fuente a gravar, incluso cuando el país fuente tiene un derecho ilimitado para hacerlo. Del mismo modo, dichas normas no exigen que el país de residencia someta a imposición la renta de fuente extranjera de sus residentes. El principio general de que los convenios tributarios no someten a imposición, se aplica por igual a los países de residencia como a los países fuente.

⁹Esto es en virtud del artículo 21 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Este derecho ilimitado a gravar puede ser contrastado con el derecho limitado del país fuente a gravar de acuerdo a los artículos 10, 11 y 12.

1.3 Las limitaciones del convenio tributario respecto de la manera en que grava el país de residencia

Si bien los convenios tributarios no pueden impedir que el país de residencia grave los ingresos de fuente extranjera de sus residentes, sí imponen otras obligaciones en cuanto a la manera en que se aplica ese impuesto. Los convenios tributarios contienen muchas reglas que afectan la manera en que los países fuente computan los ingresos y la tasa impositiva que se aplica a los mismos. Esto no es cierto en los países de residencia, donde hay pocas reglas relacionadas con la manera en que se debe computar la renta de fuente extranjera y la tasa del impuesto aplicable a esos ingresos. Después de que esas reglas son consideradas, la atención se centra en la obligación principal que el convenio tributario impone a los países de residencia: la obligación de eliminar la doble imposición.

1.3.1 No discriminación

Las normas de no discriminación en los convenios tributarios (artículo 24) contienen importantes (aunque no exhaustivas) limitaciones sobre el derecho de imposición de los Estados contratantes. Aunque estas reglas estén dirigidas principalmente a los países fuente o a los países que reciben inversión extranjera, hay casos en los que pueden aplicarse a los países de residencia. En particular, si la persona residente en cuestión es un nacional del otro Estado contratante, el país de residencia no puede someter a esa persona a una tributación más onerosa que aquella a la que somete a sus propios nacionales que también son residentes.¹⁰ Del mismo modo, el país de residencia no puede someter a una entidad residente que lleva a cabo actividades comerciales, a una tributación más onerosa en razón de que la entidad es propiedad o está controlada por residentes del otro Estado Contratante.¹¹ Si bien esta disposición tiene una aplicación importante cuando los ingresos tienen su fuente en el país de residencia, también puede aplicarse a la tributación de los ingresos de fuente extranjera (incluyendo los ingresos de un tercer

¹⁰Artículo 24 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

¹¹Artículo 24 (5) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

país) y, en particular, a la aplicación de la eliminación unilateral de la doble imposición (discutido más adelante).

Por el contrario, el artículo 24 (4) impide que el país de residencia niegue a un residente la deducción por “intereses, regalías y otros desembolsos” pagados a un residente del otro Estado contratante si la deducción por los pagos a un residente del país de residencia estuviera disponible en ese momento. Esta norma no está dirigida al cómputo de los ingresos de fuente extranjera, pero puede ser aplicada en ese contexto. No tiene ninguna aplicación salvo en lo referente a la deducibilidad de los montos y por lo tanto, no se aplica a las tasas impositivas o a las reducciones, por ejemplo los créditos fiscales.

Aunque estas disposiciones impiden la discriminación en la tributación de los ingresos de fuente extranjera por motivos de nacionalidad, propiedad, control o destinatario del pago, las mismas no impiden la discriminación al gravar los ingresos de fuente extranjera como tal. Así por ejemplo, el país de residencia está en libertad de someter a una mayor imposición las rentas de fuente extranjera que las rentas de fuente doméstica equivalentes, ya sea por las tasas tributarias o mediante la aplicación de deducciones o reducciones. Los convenios tributarios no se dedican a este tipo de discriminación. Del mismo modo, los convenios tributarios no impiden expresamente al país de residencia gravar con más o menos impuestos las rentas obtenidas de sus residentes en algún país extranjero (incluidos los Estados contratantes de los convenios tributarios) en comparación con los ingresos percibidos en otros países extranjeros (no por la cláusula de la nación más favorecida).¹²

1.3.2 Ajustes correspondientes

La tributación del país de residencia también puede verse afectada por la obligación de realizar los ajustes correspondientes de acuerdo a los

¹²En este contexto, el trato de nación más favorecida exigiría al país de residencia a gravar los ingresos derivados de un determinado país extranjero de manera no menos favorable que las rentas derivadas de cualquier otro país extranjero. Como alternativa, el trato nacional en este contexto, requiere que los ingresos derivados de un país extranjero en particular sean gravados de manera no menos favorable que las rentas derivadas del propio país de residencia.

convenios tributarios. Esto ocurre cuando el otro Estado Contratante hace un ajuste de precios de transferencia (ajuste primario), de conformidad con el artículo 9 (1) (empresas asociadas) o asigna beneficios a un establecimiento permanente (EP) de acuerdo al artículo 7 (2). El artículo 7 (3) (solamente del Convenio Modelo de la OCDE) y el artículo 9 (2) pueden requerir que el país de residencia ajuste la tributación de la empresa asociada o del titular del EP residente en ese país con el fin de evitar la doble imposición.¹³ Conceptualmente, las reglas de los ajustes correspondientes, están dirigidas principalmente a la distribución de fuente de ingresos entre los países. Sin embargo, no se limitan en ese respecto, y en algunos casos se puede aplicar a la tributación de los ingresos de fuente extranjera del país de residencia.

1.3.3 La eliminación de la doble imposición

La principal forma en que la tributación de los ingresos de fuente extranjera del país de residencia se ve afectada por los convenios tributarios es por la obligación de eliminar la doble imposición sobre los ingresos que ya han sido gravados en el país fuente (artículo 23). Hay dos versiones alternativas del artículo 23 — el método de exención (artículo 23 A) y el método de crédito (artículo 23 B). A continuación se discute la manera en que estas disposiciones son administradas por el país de residencia. Primero, es importante identificar algunas limitaciones en cuanto al alcance de la obligación del artículo 23 y luego considerar cómo responden los países a esas limitaciones.

El artículo 23 (artículo 23 A o 23 B) obliga al país de residencia a eliminar la doble imposición de los ingresos de un residente que “en virtud del” convenio tributario “podrán someterse a imposición” en el otro Estado contratante. En este contexto, es irrelevante si el ingreso puede ser descrito correctamente como uno que se originó en el otro Estado contratante. Lo que importa es simplemente si de acuerdo con las reglas distributivas del convenio tributario, el otro Estado contratante tiene derecho a gravar o no. La OCDE (pero no las Naciones Unidas) confirma que el derecho de imposición del otro Estado lo

¹³Algunos países consideran que el procedimiento de acuerdo mutuo (que se discute más adelante en la sección 4.3) puede producir un resultado similar; por ejemplo, ver el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

determina ese otro Estado contratante, que aplica el convenio tributario a su propia legislación.¹⁴ El derecho de imposición (y por lo tanto, la obligación del país de residencia de eliminar la doble imposición) no se determina respondiendo a la pregunta de si el otro Estado contratante tendría derecho a gravar si se aplicara la legislación del país de residencia. Por lo tanto, si la administración tributaria del país de residencia desea cuestionar el derecho de gravar que tiene el país fuente (y por ello la obligación de otorgar la eliminación de la doble imposición), debe llevar a cabo la difícil tarea de aplicar el convenio tributario a la legislación de un país extranjero, es decir, a la legislación del país fuente. Esto no quiere decir que el país de residencia debe estar de acuerdo con el país fuente en cuanto a los hechos de un caso particular, o respecto de la correcta aplicación de un convenio.¹⁵

Este enfoque del artículo 23 significa que la eliminación de la doble imposición por el país de residencia de acuerdo a un convenio tributario suele ser menos amplia que la que proporciona las normas unilaterales para eliminar la doble imposición.¹⁶ En primer lugar, cuando el país fuente no tiene derecho a gravar en virtud de un convenio tributario, el país de residencia tiene pleno derecho a gravar (en cuyo caso, la eliminación de la doble imposición es efectivamente otorgado por el país fuente). Segundo, la obligación de otorgar la eliminación de la doble imposición sólo se extiende a los impuestos del país fuente cubiertos por el convenio. Estos se esbozan en el artículo 2 y según el marco de los Convenios Modelos, se extiende a “cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo” a los indicados en el mismo. Cualquier impuesto que no sea tan similar o, cuando esa

¹⁴Párrafos del 32.1 al 32.4 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE. Ver también el análisis de Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax* (Cambridge: Prensa de la Universidad de Cambridge, 2010), pp. 277–8.

¹⁵Ver párrafo 19 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁶La mayoría de los principales países exportadores de capital ofrecen alguna medida unilateral para eliminar la doble imposición internacional. Generalmente, esto significa que un país proporcionará un crédito fiscal o una exención por los ingresos de fuente extranjera de sus residentes, independientemente de que el convenio esté vigente y, en la mayoría de los casos, con independencia de si el país fuente proporciona un trato recíproco.

extensión no se encuentra en un convenio, los impuestos que no se mencionan en el convenio no están sujetos a la obligación que tiene el país de residencia de eliminar la doble imposición. En tercer lugar, es habitual que los convenios tributarios sólo cubran los impuestos de los Estados contratantes y a veces esto no se extiende al impuesto sobre la renta de los niveles inferiores del gobierno, sobre todo cuando el país fuente es un país federal.¹⁷

Por último, el artículo 23 sólo cubre la doble imposición jurídica (tributación que recae sobre una misma persona con respecto a los mismos ingresos) y no la doble imposición económica (tributación que recae sobre diferentes personas respecto a los mismos ingresos).¹⁸ El ejemplo principal de la doble imposición económica es el gravamen sobre una empresa con respecto a los beneficios generados y el gravamen sobre la distribución de esas ganancias en manos de los accionistas, sin eliminar la doble imposición de un impuesto en contra del otro. Por ejemplo, cuando una filial extranjera distribuye dividendos a una empresa matriz local, los convenios tributarios suponen que el país fuente o anfitrión gravará los beneficios de la filial y también aplicará como mínimo un impuesto de retención a las distribuciones hechas a la empresa matriz. Además, los convenios tributarios suponen que el país de residencia de la empresa matriz gravará la distribución y solo eliminará la doble imposición jurídica proporcionando un crédito fiscal por los impuestos retenidos. Si los países exportadores de capital adoptan este enfoque, habría una restricción sustancial en la forma de inversión directa transfronteriza y un gran incentivo para que cualquier inversión de ese tipo se estructure de forma que erosione la base imponible de la empresa en el país fuente/anfitrión de la filial, por ejemplo, garantizando que se hacen pagos deducibles a la empresa matriz en lugar de distribuir los dividendos que no son deducibles.¹⁹

¹⁷El artículo 2 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE sí cubren los impuestos por “un Estado Contratante, o de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales” pero esto no siempre se cumple en la práctica.

¹⁸Ver párrafos 1 y 2 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducidos en el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁹Ver párrafos del 49 al 52 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio

De paso, cabe señalar que los modelos de convenios tributarios sí prevén la eliminación de algunas formas de doble imposición económica, aunque no en el artículo 23. En particular, cuando un Estado contratante (por ejemplo, el país fuente) hace un ajuste de precios de transferencia en virtud del artículo 9 (1) a una de las partes relacionadas en una transacción, podría resultar en una imposición total en el Estado contratante de la otra parte relacionada en la transacción, dando paso a una forma de doble imposición económica. Otra forma similar de doble imposición puede surgir en el contexto de un ajuste en la atribución de beneficios de un EP en virtud del artículo 7 (2). En este contexto, la obligación del otro Estado contratante para realizar el correspondiente ajuste sobre los beneficios de la otra parte en virtud del artículo 9 (2) (o en el contexto de un EP, solamente artículo 7 (3) del Convenio Modelo de la OCDE) puede verse como una forma de eliminar la doble imposición. Además, el artículo 25 (3) dispone que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden consultarse para eliminar la doble imposición no contemplada en el convenio tributario. No es obligatorio llegar a un acuerdo en este sentido y en la práctica es poco común que se utilice esta disposición, y no se utiliza como un mecanismo general para eliminar la doble imposición económica del impuesto sobre la renta de las empresas.

Estas limitaciones sobre el alcance del artículo 23 evidencian que el mismo no se aplica de forma precisa. En la gran mayoría de los convenios tributarios las reglas distributivas se aplican por igual a los Estados contratantes. Esto no es cierto en cuanto al artículo 23. Es una práctica estándar en los convenios tributarios dividir el artículo 23 en dos partes, una que prevé la eliminación de la doble imposición en un Estado contratante y la otra parte que prevé la eliminación de la doble imposición en el otro Estado contratante.²⁰ De este modo, muchos países también tendrán disposiciones para evitar la doble imposición económica del impuesto sobre la renta empresarial cuando una filial en el otro Estado contratante distribuya dividendos a una empresa matriz residente en ese país. Por el contrario, es poco común

Modelo de la OCDE, reproducidos en el párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²⁰Ver párrafo 30 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducido en el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

que los convenios tributarios contengan disposiciones para eliminar la doble imposición económica de los ingresos empresariales derivados por accionistas de cartera (por ejemplo, las personas y accionistas no sustanciales de las empresas) a través de una sociedad. Por lo general, cualquier eliminación de la doble imposición para los accionistas de cartera, se realiza unilateralmente de acuerdo con la legislación doméstica del país de residencia.

Como ya se ha mencionado, por lo general la obligación de los convenios tributarios para eliminar la doble imposición jurídica depende de si el país fuente tiene derecho de gravar al aplicar el convenio tributario según la legislación doméstica del país. En general, las disposiciones del convenio para eliminar la doble imposición económica (cuando existen) no siguen este enfoque. Por ejemplo, la aplicación de dichas disposiciones no depende de si la distribución se ubica dentro de la definición de “dividendos” del artículo 10, tal como se aplica en el país fuente. Al eliminar la doble imposición económica, con frecuencia hay una referencia separada para los “dividendos” en el artículo relativo a la eliminación de la doble imposición, que no extrae su definición del artículo 10. Más bien, el significado de cualquier referencia a los “dividendos” en el artículo sobre la eliminación de la doble imposición (en ausencia de cualquier definición expresa) se determinará por el país de residencia que aplica el convenio tributario a su propia legislación y en este sentido, el artículo 3 (2) del convenio puede ser relevante.

Otra limitación general sobre la aplicación del artículo 23, como se encuentra en los Convenios Modelo, es que el artículo es relativamente corto y por lo tanto, no se detallan muchas cuestiones que se dan en la práctica al momento de aplicar el convenio tributario. Otras disposiciones de los convenios tributarios que sufren por esta brevedad frecuentemente se complementan con amplios Comentarios o directrices, pero no es el caso del artículo 23. Como resultado, los países de residencia con frecuencia tienen que crear normas internas (legales o de otro tipo) detallando la forma en que se debe eliminar la doble imposición de acuerdo con sus convenios tributarios.²¹ Por esta

²¹Ver párrafos 38 y 60 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducidos en el párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

razón, es común que la parte del artículo sobre la eliminación de la doble imposición que se aplica a un Estado contratante en particular, haga referencia a las disposiciones que eliminan la doble imposición en la legislación doméstica de ese Estado. Estas normas de la legislación doméstica sólo aplican a los convenios tributarios, pero constituyen con mayor frecuencia la base unilateral de la eliminación de la doble imposición internacional otorgada por ese país, un asunto que se detalla a continuación.

1.4 Eliminación unilateral de la doble imposición

La gran mayoría de los países desarrollados y muchos países en desarrollo tratan en su legislación doméstica de manera unilateral la eliminación de la doble imposición de las rentas de fuente extranjera de los residentes. La eliminación unilateral de la doble imposición (aunque no siempre) reduce el impacto y la importancia de la obligación de eliminar la doble imposición en virtud de los convenios tributarios. Esto puede ocurrir por varias razones. En primer lugar, como se mencionó, el artículo sobre la eliminación de la doble imposición en muchos convenios tributarios se refiere y está limitado por el alcance de las normas de la legislación doméstica. Segundo, hay casos en que el método unilateral de la eliminación de la doble imposición internacional es más generoso que el que se ofrece en el marco de un convenio tributario, en cuyo caso el contribuyente normalmente tiene derecho a insistir en la eliminación unilateral de la doble imposición. Esto ocurre especialmente cuando un país incluye en sus convenios tributarios el método de crédito fiscal y el país implementa más tarde de manera unilateral el método de exención. En tercer lugar, el alcance de la eliminación unilateral de la doble imposición puede ser más amplio que el de los convenios tributarios, como por ejemplo, cuando el mecanismo unilateral proporcionan la posibilidad de eliminar la doble imposición económica sobre la renta de las empresas, pero no lo hacen los convenios tributarios, o cuando el mecanismo unilateral se extiende a los impuestos que no están cubiertos por la disposición de eliminación de doble imposición del convenio tributario (por ejemplo, los impuestos en exceso a los beneficios empresariales o impuestos sobre la renta del gobierno estatal o local, si éstos no están cubiertos por un convenio).

Las reglas unilaterales para eliminar la doble imposición son sustancialmente diferentes en cuanto a sus características estructurales

en comparación con las reglas de un convenio tributario. Las mismas no se limitan a un convenio, sino que más bien se regirán por la legislación doméstica del país de residencia que regulará todos los aspectos del ámbito de aplicación. Por lo tanto, en la aplicación de reglas unilaterales, el país de residencia debe identificar la renta de fuente extranjera para la cual está disponible el mecanismo para eliminar la doble imposición y cómo es que se calculan los ingresos (incluyendo la atribución de los gastos). En contraste, en los convenios tributarios (como se mencionó anteriormente), el derecho del país fuente a gravar es lo que determina la obligación del país de residencia a eliminar la doble imposición. Las reglas unilaterales deben identificar cuando es que los impuestos extranjeros son suficientemente similares a los impuestos domésticos de modo que califiquen para obtener la eliminación de la doble imposición. Esto puede ser un asunto complicado. Los convenios tributarios con frecuencia identifican con claridad los impuestos que se pueden acreditar (aunque esa claridad puede ser turbia si se aplica el requisito “del impuesto idéntico o esencialmente análogo”). Las reglas unilaterales también suelen establecer un nexo entre el impuesto extranjero y el ingreso extranjero con el fin de calificar para obtener la eliminación de la doble imposición, por ejemplo, la renta extranjera debe (de acuerdo con la legislación del país de residencia) tener una fuente en la jurisdicción extranjera que aplica el impuesto extranjero.

2. Administración de los mecanismos para eliminar la doble imposición

La administración eficaz de los mecanismos para eliminar la doble imposición requiere la comprensión de las razones por las cuales se permite la eliminación de dicha doble imposición. Es ampliamente aceptado que la obligación del país de residencia de eliminar la doble imposición por los impuestos sobre las rentas de fuente extranjera es consistente con el principio de que el país fuente tiene el primer derecho de gravar (principio del derecho del país fuente). Este principio sugiere que cuando el país fuente ejerce su derecho legítimo de imposición, el país de residencia no debe gravar pues resultaría en una doble imposición. La eliminación de la doble imposición de los ingresos transfronterizos es consistente con una visión global de la asignación eficiente de recursos. Como se ilustra en el artículo 23, los principales

métodos para evitar la doble imposición son la exención y el método del crédito tributario.²²

El siguiente análisis considera las principales características en la administración de dichos mecanismos, en primer lugar, el método de exención para eliminar la doble imposición y luego, el método del crédito. Cada uno de estos métodos plantea problemas en cuanto a cómo los gastos deben ser asignados entre la renta de fuente extranjera y los otros ingresos que recibe la persona (ya sea ingresos de fuente doméstica u otros ingresos de fuente extranjera). La asignación de los gastos puede tener un efecto dramático en la cuantía del impuesto que se reconoce, y está sujeta a pocas normas en los convenios tributarios. Este tercer punto se aborda más adelante. Por último, la atención se centra en los mecanismos para eliminar la doble imposición económica de los impuestos sobre la distribución de los beneficios empresariales, es decir, la imposición a los dividendos de fuente extranjera, ya sea que la eliminación de la doble imposición se conceda de manera unilateral o mediante el convenio tributario.

2.1 Método de exención

El método de exención es conceptualmente simple. Sugiere que si los ingresos han sido gravados adecuadamente en el país fuente, entonces el país de residencia debe eliminar la posibilidad de la doble imposición exonerando esos ingresos de fuente extranjera. Los mecanismos para administrar un sistema de exención no son tan simples, sobre todo si el país de residencia quiere asegurarse que el sistema no da paso a abusos. Si no hay imposición en el país fuente y el país de residencia concede una exención para los ingresos de fuente extranjera, significa que no se gravarán dichos ingresos. Esto puede distorsionar la asignación eficiente de los recursos y se vuelve ilógico que el país de residencia otorgue el mecanismo para eliminar la doble imposición.

Por esta razón, los convenios tributarios suelen limitar el método de exención solo a los ingresos que puedan realmente ser sometidos a imposición en el país fuente, tales como las rentas derivadas de bienes

²²Es conceptualmente posible que el país de residencia pueda reducir la tasa del impuesto sobre la renta de fuente extranjera, pero esto es poco común.

inmuebles, los beneficios empresariales (EP), rentas derivadas de los servicios profesionales y del empleo. Sin embargo, el artículo 23 A (1) no requiere que el país fuente realmente grave. El hecho de que el país fuente “pueda” gravar es suficiente para obligar al país de residencia a exonerar los ingresos de fuente extranjera. Esto puede ser especialmente problemático cuando el país de residencia ha determinado (a veces de forma incorrecta, porque hace referencia a su propia legislación tributaria) que el país fuente puede gravar, pero el país fuente no está de acuerdo o intencionalmente no grava. Un buen ejemplo de esto es cuando el país fuente y el país de residencia no están de acuerdo sobre el alcance de lo que es y lo que no es un EP (dando lugar a que el país fuente tenga derecho a gravar plenamente en virtud del artículo 7).²³ La situación también puede ser complicada si el país de residencia ofrece de forma unilateral una exención y el alcance de esa exención es más amplio que el derecho a imposición del país fuente en virtud de un convenio tributario con el país de residencia.

Como resultado, algunos países en sus convenios tributarios, y unilateralmente, requieren que el país fuente en realidad grave el ingreso antes de que la exención del país de residencia esté disponible.²⁴ Mientras que exista una restricción importante sobre las disposiciones de exención, la cláusula de sujeción al impuesto plantea problemas administrativos complejos para determinar qué es exactamente lo que causa que el país fuente grave los ingresos de fuente extranjera. Pueden darse problemas en cuanto al tipo de impuesto extranjero que califica, ya sea porque la cuantía de los impuestos en el extranjero es relevante o porque el contribuyente puede optar por pagar el impuesto para tener derecho a la exención en el país de residencia.

Consistente con asegurar que el ingreso está totalmente gravado, por lo general el método de exención en los convenios tributarios no se aplica a los ingresos que pueden someterse a imposición parcial en el país fuente. Este es el caso en el que los pagos, por ejemplo dividendos, intereses, regalías e incluso las comisiones por servicios pueden ser

²³Para una respuesta a este tipo de asunto, ver párrafo 19 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²⁴Ver párrafo 35 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducido en el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

sometidos a una retención limitada en el país fuente. En este tipo de casos, los convenios tributarios suelen cambiar al método del crédito fiscal internacional, cambio que se reconoce en el artículo 23 A (2).

Incluso cuando está disponible una exención, hay múltiples razones por las que es probable que el país de residencia solicite al contribuyente declarar el ingreso exento de fuente extranjera en su declaración anual de renta. Una razón es simplemente para comprobar que la renta extranjera ha sido correctamente calculada (incluyendo la correcta asignación de los gastos) y que la exención ha sido solicitada de forma correcta. Si aplica una cláusula de sujeción al impuesto, es posible que se solicite al contribuyente que aporte un comprobante del pago de los impuestos en el extranjero. La declaración de la renta de fuente extranjera puede ser necesaria por otras razones, especialmente cuando la generación de ingresos exentos en el extranjero impacta la tributación de otros ingresos o la disponibilidad de ciertos beneficios que ofrece el gobierno, como los pagos a la seguridad social.

Algunos países adoptan la exención con progresividad y la aplicación de esta variación del método de exención está reconocida en el artículo 23 A (3). La exención con progresividad sólo es relevante cuando el contribuyente está sujeto a impuestos que se computan aplicando tasas progresivas. Esto significa que los ingresos exentos de fuente extranjera pueden ocupar tramos impositivos más bajos y trasladar otros ingresos (de fuente doméstica o extranjera) a tramos impositivos más altos. Hay diferentes formas para aplicar la exención con progresividad y los detalles por lo general se establecen en la legislación doméstica del país de residencia. La totalidad de los ingresos exentos procedentes del extranjero pueden ocupar los tramos impositivos más bajos o tal vez solo la proporción de los ingresos exentos de fuente extranjera del total de los ingresos del contribuyente.

Recuadro 1

Exención con progresividad para ingresos extranjeros

Un residente obtiene 100 de ingresos de fuente extranjera y 100 de ingresos de fuente doméstica. La renta extranjera se grava en el país fuente a una tasa de 30 por ciento. El país de residencia elimina la doble imposición en la forma de exención con progresividad. Las rentas de fuente

extranjera se ubican en la tasa impositiva más baja. El país de residencia grava a una tasa progresiva de 20 por ciento sobre los primeros 100 de ingresos y el 40 por ciento sobre los ingresos restantes.

Renta de fuente extranjera	100
Impuestos en la fuente a 30 por ciento	30

Ingresos netos de fuente extranjera	70
Exención de residencia	-

Renta neta	70
Ingreso doméstico	100
Impuestos doméstico	
20 por ciento sobre los primeros 100 (todo extranjero)	-
40 por ciento sobre el resto (todo doméstico)	40

Rendimiento neto	60

Si el país de residencia hubiese adoptado una regla de corte superior, donde las rentas de fuente extranjera estuvieran gravadas por las tasas más altas, entonces la obligación tributaria en el país de residencia sobre las rentas de fuente doméstica habría sido 20.

Los ingresos exentos de fuente extranjera también pueden tener un impacto sobre otros atributos tributarios del país de residencia de la persona que recibe los ingresos. El ejemplo más obvio es el uso de pérdidas. La mayoría de los países permiten las pérdidas, sobre todo de las actividades empresariales, para reducir los ingresos de otras actividades o para trasladarlas. Cuando hay pérdidas, la pregunta es si esas pérdidas se verán reducidas por las rentas exentas de fuente extranjera, lo que significaría que las pérdidas no son para reducir otros ingresos sujetos a impuestos. Esta es una cuestión que no está regulada por los convenios tributarios. Es un asunto de la legislación doméstica. Una vez más, hay diferentes tipos de reglas que se pueden aplicar en este sentido, desde no tener ningún requisito para utilizar las pérdidas contra los ingresos exentos de fuente extranjera, a tenerlo para reducir, en primera instancia, esas pérdidas contra los ingresos exentos de

fuerse extranjera. También es posible utilizar reglas de atribución que tienen un tratamiento diferente dependiendo de si la pérdida es de fuente extranjera o doméstica.

Recuadro 2

Ingresos extranjeros exentos y pérdidas domésticas

Un residente tiene 100 de pérdidas que puede trasladar por actividades domésticas. En el año en curso el residente recibe 100 en ingresos de fuente extranjera y 100 en ingresos de fuente doméstica. La renta extranjera se grava en el país fuente a una tasa de 20 por ciento. El país de residencia elimina la doble imposición mediante la exención de las rentas de fuente extranjera. Sin embargo, la legislación doméstica exige que el residente utilice proporcionalmente el traslado de las pérdidas contra los ingresos extranjeros (antes de computar el impuesto extranjero) y los ingresos domésticos. El país de residencia grava a una tasa de 30 por ciento.

Renta de fuente extranjera	100
Impuestos en la fuente a 20 por ciento	20
-	----
Ingresos netos de fuente extranjera	80
Exención de residencia	-

Renta neta	80

El traslado de las pérdidas se compensa de forma proporcional contra los ingresos extranjeros. Los ingresos extranjeros reducen la pérdida a 50. Permanece disponible 50 para aplicar a la renta doméstica.

Ingreso doméstico	100
Menos pérdidas disponibles	(50)
Base imponible	50
Impuesto doméstico a 30 por ciento	15

Rendimiento neto	85

Si el país de residencia requiere que el traslado de las pérdidas se aplique por completo a los ingresos de fuente extranjera, los ingresos de fuente extranjera habrán agotado la pérdida. En este caso, el impuesto del país de residencia sobre los ingresos domésticos habría sido 30.

2.2 El método del crédito

El método del crédito por impuestos pagados en el extranjero es otro método principal por medio del cual los países de residencia eliminan la doble imposición de los ingresos procedentes del extranjero y, como se ha mencionado anteriormente, en relación con el método de exención es por lo general, el método residual. Este método está explícitamente previsto en el artículo 23 B de los Convenios Modelo, pero es breve y no contiene muchos de los detalles necesarios para el funcionamiento y la administración de un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero. Como ya ha sido mencionado, por lo general estos detalles se definen en la legislación doméstica, con frecuencia en el contexto de una medida unilateral. Es justo sugerir que las disposiciones del artículo 23 B facilitan en lugar de limitar, las opciones disponibles para implementar un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero que tiene el país de residencia.

El sistema de crédito elimina la doble imposición reduciendo los impuestos adeudados en el país de residencia con respecto a los ingresos de fuente extranjera por cualquier importe pagado sobre ese ingreso en el país fuente. Todos los sistemas de crédito por impuestos pagados en el extranjero deben hacer frente a la posibilidad de que el impuesto del país fuente supera el impuesto del país de residencia y podría dar lugar a lo que comúnmente se conoce como el exceso de créditos por impuestos pagados en el extranjero. Prácticamente todos los sistemas de crédito incorporan una restricción sobre el crédito, de manera que el exceso de crédito por los impuestos pagados en el extranjero no sea reembolsable y no se pueda acreditar sobre el monto del impuesto devengado por las rentas de fuente doméstica (a veces llamado el crédito ordinario). Esta restricción la contempla expresamente el artículo 23, aunque esta disposición no contiene detalles sobre cómo debe calcularse el límite del crédito.

En virtud de la legislación doméstica de varios países, el crédito simplemente se limita a la cantidad del impuesto doméstico adeudado con respecto a los ingresos de fuente extranjera. Este enfoque no permite eliminar la doble imposición en exceso. Otros países toman en cuenta el monto del impuesto extranjero que excede el impuesto doméstico, por ejemplo, mediante el reconocimiento de los créditos en exceso permitiendo que éstos se trasladen para ser utilizados en años futuros.

Recuadro 3

Límite en el crédito — exceso en el crédito por impuestos pagados en el extranjero

Un residente recibe 100 de ingresos de fuente extranjera. El ingreso extranjero se grava en el país fuente a una tasa de 40 por ciento. El país de residencia elimina la doble imposición con un crédito por impuestos pagados en el extranjero. El país de residencia grava a una tasa de 30 por ciento.

Renta de fuente extranjera	100
Impuestos en la fuente a 40 por ciento	40

Ingresos netos de fuente extranjera	60
Adicional en el país de residencia	40

Base imponible	100
Impuesto doméstico a 30 por ciento	30
Menos crédito tributario (limitado al impuesto de residencia)	30

Impuesto neto en el país de residencia	0

Rendimiento neto	60

A pesar de que el impuesto extranjero es de 40, el crédito tributario disponible en el país de residencia se limita al impuesto en el país de residencia sobre las rentas de fuente extranjera. Por lo tanto, el crédito está disponible sólo por 30. Algunos países permiten que el 10 de exceso por impuestos pagados en el extranjero se acredite contra el impuesto en el país de residencia por otros ingresos de fuente extranjera, o permiten trasladarlos y utilizarlos en otros períodos fiscales.

Recuadro 4

Límite en el crédito — enfoque país por país

Un residente del País B genera 100 en beneficios empresariales del País A y 100 en intereses del País A. La tasa del impuesto sobre los beneficios

empresariales en el País A es de 30 por ciento y el País A impone una retención final de 10 por ciento sobre los intereses pagados a no residentes. El País B grava al residente al 20 por ciento.

Impuestos País A

Beneficios empresariales	100
Impuestos en la fuente a 30 por ciento	30
Ingresos por intereses	100
Impuestos en la fuente a 10 por ciento	10

Ingresos netos de impuestos en el extranjero	----

Impuestos País B

Adicional (30 +10)	40

Base imponible	200
Impuesto doméstico a 20 por ciento	40
Menos crédito tributario (limitado al impuesto de residencia)	40

Impuesto doméstico a 30 por ciento	30
Menos crédito tributario (limitado al impuesto de residencia)	30

Impuesto neto en el país de residencia	0

Rendimiento neto	160

Si se requieren cálculos separados para computar el crédito por impuestos pagados en el extranjero para los beneficios empresariales y los ingresos por intereses (es decir, un enfoque artículo por artículo), entonces el crédito por impuestos pagados en el país fuente sobre los beneficios empresariales se habría limitado a 20, es decir, el impuesto del país de residencia sobre esos beneficios. Habría un exceso de impuestos pagados en el extranjero de 10 (30-20), que no tiene crédito disponible, debido al límite en el crédito. Además, habría 10 de impuesto adeudado al País B con respecto a los ingresos por intereses debido a que el impuesto

del País B sobre este ingreso es superior al impuesto en el país fuente. Mediante el uso del enfoque país por país sobre la limitación en el crédito, el País B permite el exceso del impuesto pagado en el país fuente sobre los beneficios empresariales para reducir el impuesto residual sobre los ingresos por intereses del País B.

Independientemente de que el exceso de crédito pueda ser trasladado o no, los sistemas de crédito por impuestos pagados en el extranjero deben incorporar normas en cuanto al alcance del cálculo del límite en el crédito. El artículo 23 permite al país calcular el límite en el crédito por separado para cada ingreso. Así, por ejemplo, los impuestos extranjeros pagados sobre los beneficios de cada EP, el ingreso por cada bien inmueble, por los dividendos, intereses o regalías, etc., se comparará con el impuesto correspondiente del país de residencia para cada ingreso, para determinar el límite del crédito disponible. Con frecuencia esto se refiere a un enfoque elemento por elemento, fuente por fuente o porción por porción para calcular el límite del crédito. Esto puede dar lugar a que una persona que recibe ingresos de fuente extranjera de un determinado país firmante del convenio, realice numerosos cálculos al respecto. También puede significar que el impuesto extranjero que supera al impuesto del país de residencia por los ingresos de fuente extranjera, no pueda ser utilizado para reducir el impuesto del país de residencia que supera los impuestos extranjeros para otro elemento de ingresos de fuente extranjera, dependiendo de cómo se pueden utilizar los créditos en exceso.

Algunos países optan por simplificar el enfoque elemento por elemento fusionando diferentes ingresos de fuente extranjera con el propósito de reducir el número de veces que debe calcularse el límite del crédito. Hay muchas formas de lograr esta reducción, siendo la principal diferencia, el promedio permitido de impuestos pagados en el extranjero. Una opción obvia sería calcular el límite sobre el impuesto extranjero pagadero sobre todos los ingresos obtenidos por una persona de un país en particular, es decir, un límite país por país. Esto puede ser consistente con la naturaleza bilateral de los convenios tributarios, pero algunos países fusionan algunos ingresos de varios países para calcular el límite del crédito. Esto es más probable que suceda al aplicar el crédito en un contexto unilateral.

La fusión puede ser simplemente de todos los ingresos de fuente extranjera que una persona recibe sin considerar de donde los recibe. El total del impuesto extranjero pagado con respecto al monto global de la renta de fuente extranjera luego se compara con el monto del impuesto doméstico atribuible a esa cantidad. Esto se conoce como límite global en el crédito. Los países también pueden requerir un límite separado en el cálculo del crédito para determinados tipos de rentas de fuente extranjera, por ejemplo, para todos los beneficios empresariales, todos los ingresos derivados de bienes inmuebles, todos los ingresos pasivos, todas las ganancias de capital, etc. Esto se conoce como un límite por tipo o categoría de ingresos, en cuyo caso podría ser irrelevante el país específico en el que se genera el ingreso. El enfoque global o por tipo de ingresos para limitar el crédito puede diseñarse de tal forma que sea consistente con la manera en que se requiere calcular el ingreso en la legislación doméstica, por ejemplo, desde un enfoque global o cédular (analizado más adelante).

Los sistemas de créditos por impuestos pagados en el extranjero también dan lugar a problemas en cuanto a la manera en que el país de residencia grava las rentas de fuente extranjera. Esto fue tratado en la sección 1.3.1 anterior, en el contexto de la no discriminación. Se plantean cuestiones como cuáles gastos son deducibles, si hubiese alguno, al calcular los ingresos de fuente extranjera y esto puede tener un efecto dramático en el cálculo del límite en el crédito. Las deducciones se tratan en la sección 2.3 a continuación. Otras cuestiones se plantean en cuanto a la tasa imponible del país de residencia sobre la renta de fuente extranjera. Algunos países aplican tasas impositivas especiales a determinados tipos de ingresos, por ejemplo, con frecuencia los dividendos y las ganancias de capital están sujetos a tipos impositivos más bajos que otros tipos de ingresos. Un asunto a considerar es si estas tasas más bajas se aplican a los ingresos de fuente extranjera para el tipo correspondiente. Si bien los convenios tributarios no suelen hacer frente a estas cuestiones, el artículo 23 obliga a que se otorgue un crédito por impuestos pagados en el extranjero, independientemente de la tasa doméstica imponible sobre los ingresos de fuente extranjera (ver el ejemplo en el recuadro 6). Se plantean asuntos similares en cuanto a cómo y cuáles mecanismos de desgravación (como las pérdidas de fuente extranjera, subsidios y créditos disponibles para la investigación y el desarrollo) están disponibles con respecto a los ingresos de fuente extranjera.

La tributación de las rentas de fuente extranjera a tasas no uniformes en el país de residencia también puede tener un impacto en la manera en que se calcula el límite del crédito. Este es el caso en el que una exención está disponible con respecto a algunos tipos de ingresos de fuente extranjera, pero un crédito por impuestos pagados en el extranjero está disponible con respecto a los otros tipos. Los problemas son similares a los mencionados en la sección 2.1 en el contexto de exención con progresividad. En el contexto de tasas progresivas, el asunto es determinar si los ingresos de fuente extranjera para los cuales se dispone de créditos por impuestos pagados en el extranjero, ocupan los tramos impositivos más bajos (corte inferior), ocupan proporcionalmente todos los tramos impositivos u ocupan los tramos más altos (corte superior) . El corte inferior aumenta la probabilidad de que se active el límite del crédito.

Con el método de exención sólo se requiere una regla en la aplicación de la exención con progresividad (ver recuadro 1). Si el límite del crédito en un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero se calcula de cualquier forma distinta al límite global, entonces el sistema va a requerir múltiples reglas de corte para que coincida con el número de veces que se calcula el límite del crédito. Por ejemplo, si se adopta el límite país por país (ver el recuadro 4), la legislación tributaria debe especificar si los ingresos obtenidos en un país se ubican en el corte inferior o si los ingresos recibidos de otro país se ubican en el corte inferior. Esto es importante porque los niveles de impuestos en el extranjero variarán para cada cálculo y el orden en el que el país grava los ingresos de fuente extranjera importa para la obligación tributaria total del país de residencia. Si el país de residencia exonera algunos tipos de ingresos de fuente extranjera, por ejemplo, mediante la adopción del artículo 23 A, una vez más el país de residencia debe especificar si los ingresos extranjeros exentos ocupan tramos impositivos más bajos en comparación con los ingresos del extranjero para los cuales está disponible un crédito por impuestos pagados en el extranjero.

La regla de porción para solicitar la limitación en los cálculos del crédito puede estructurarse de muchas maneras. Los ingresos del extranjero sujetos al impuesto extranjero podrían tratarse como ingresos que ocupan los tramos impositivos más bajos, o quizás como ingresos extranjeros sujetos a los tramos impositivos más altos. También se

puede utilizar una regla de atribución. Un enfoque común es permitir a los contribuyentes que ordenen su limitación en los cálculos del crédito de tal manera que resulte en la menor cantidad de impuesto en el país de residencia, es decir, que maximiza la disponibilidad y la utilización de los créditos por impuestos pagados en el extranjero.

Recuadro 5

Regla de porciones por elección del contribuyente

Un residente del País C recibe 100 de renta por sueldos del País C, 100 por beneficios empresariales del País A, 60 por bienes inmuebles y 40 por intereses del País B. El País A grava las ganancias a una tasa de 30 por ciento. El País B grava la renta de bienes inmuebles a una tasa de 25 por ciento y los intereses a una de 10 por ciento. El País C grava al residente a tasas progresivas de 20 por ciento sobre los primeros 150 de los ingresos y de 40 por ciento sobre el resto. Hay un convenio tributario entre el País A y el País C en virtud del cual el País C aplica el método de exención a la renta de las empresas del País A. No hay convenio tributario entre el País B y el País C, pero el País C unilateralmente ofrece un crédito por impuestos pagados en el extranjero donde el límite del crédito se calcula con base a la regla de porciones. El País C permite al residente elegir el corte de la renta y la tasa sobre la cual se grava (regla discrecional de porciones).

Impuestos País A

Beneficios empresariales	100
Impuestos en la fuente a 30 por ciento	30

Ingresos netos de impuestos en el extranjero	70

Impuestos País B

Renta de bienes inmuebles	60
Impuesto en la fuente a 25 por ciento	15
Ingresos por intereses	40
Impuesto en la fuente a 10 por ciento	4

Ingresos netos de impuestos en el extranjero	81

Impuestos País C	
Ingreso salarial	100
20 por ciento sobre los primeros 150	20
Ingresos por intereses del País B (bruto)	40
20 por ciento sobre los primeros 150	8
Menos crédito fiscal	4

Impuesto de residencia neto	4
Renta de bienes inmuebles del País B (bruto)	60
20 por ciento sobre los primeros 150 (10 después de salarios e intereses)	2
40 por ciento sobre el resto (60-10=50)	20
Menos crédito fiscal	15

Impuesto de residencia neto	7
Beneficios empresariales País A (bruto)	100
Exención	-

Rendimiento neto (70 + 81 + 100 - 20 - 4 - 7)	220

El residente ha ahorrado 10 en impuestos del País C ordenando las porciones para asegurar plena acreditación del impuesto del País B en el marco del sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero y que los ingresos exentos del País A estén sujetos a la tasa impositiva más alta en el País C. El impuesto total pagado (80 sumando todos los países) es menor que si todo el ingreso fuese del País A (90 siendo 20 por ciento de los 150, más 40 por ciento de 150).

Pueden generarse otras complicaciones por la interacción de la naturaleza cedular de los convenios tributarios con la base imponible de los países de residencia. Los convenios tributarios adoptan un enfoque cedular al otorgar al país fuente el derecho a gravar (es decir, de acuerdo a los artículos 6 al 21). La legislación doméstica con frecuencia adopta un enfoque cedular, calculando y gravando distintos tipos de ingresos de manera diferente. Si dos sistemas cedulares (convenios y doméstico) se aplican a los mismos ingresos, es poco probable que el

resultado sea el mismo y esto puede tener consecuencias, especialmente al calcular el límite del crédito cuando se adopta un límite por tipo de ingreso. Esto puede resultar en la necesidad de reglas de atribución para asignar el impuesto extranjero a determinados tipos de ingresos como se establece para los para fines cedulares de la legislación doméstica.

Recuadro 6

Crédito por impuestos pagados en el extranjero — atribución cedular del impuesto extranjero

Un residente del País B recibe 100 en beneficios empresariales del País A. El País A es una jurisdicción de derecho civil, que adopta un enfoque de balance de situación para el cálculo de la renta. El País A grava los beneficios a una tasa de 25 por ciento. El País B es una jurisdicción de derecho común que grava las ganancias de capital separado de los ingresos (ingresos por ganancias). Grava los beneficios empresariales a una tasa de 30 por ciento y las ganancias de capital a 20 por ciento. El País B determina que el 40 de los beneficios empresariales es una ganancia de capital. El País B elimina la doble imposición por medio de un crédito por impuestos pagados en el extranjero con un límite distinto sobre el crédito por ingresos y el crédito por ganancias de capital.

Impuestos País A

Beneficios empresariales	100
Impuestos en la fuente a 25 por ciento	25

Ingresos netos de impuestos en el extranjero	75

Impuestos País B

Beneficios empresariales (100 menos 40 ganancias de capital)	60
Impuesto en la residencia a 30 por ciento	18
Menos crédito fiscal (atribuido como 60 por ciento de los 25)	15

Impuesto de residencia neto	3
Ganancia de capital	40
Impuesto en la residencia de 20 por ciento	8

Menos crédito fiscal (atribuido como 40 por ciento de los 25, pero limitado a los impuestos en el país de residencia)	8

Impuesto de residencia neto	-

Rendimiento neto	72

El País A grava sobre los beneficios empresariales unificados que se han atribuido proporcionalmente entre los ingresos y las ganancias de capital para los efectos tributarios del País B. Esto hace que el límite del crédito sobre la ganancia de capital se aplique en el País B y el residente pague más impuestos en total (28) de lo que pagaría si los ingresos se recibieran sólo del País A (25) o sólo del País B (26).

Algunos países aplican mecanismos especiales para recaudar los impuestos domésticos con respecto a los ingresos de fuente extranjera. Por ejemplo, un agente interno (como un banco local o sucursal bancaria), actuando en nombre de un no residente paga dividendos y puede ser obligado a retener el impuesto del pago de los dividendos (de fuente extranjera). Tales asuntos no están cubiertos por los convenios tributarios, pero pueden tener un impacto en la aplicación del método de crédito por impuestos pagados en el extranjero. Si la retención es un impuesto final, entonces puede ser posible que el retenedor (agente) reduzca del importe del impuesto doméstico retenido, el monto de cualquier crédito por impuestos pagados en el extranjero a disposición del destinatario (dado que el agente puede saber cuánto fue el impuesto extranjero sobre los dividendos). Sin embargo, si el impuesto doméstico de retención en la fuente no es final, entonces es probable que el límite del crédito se calcule de tal manera que no es posible para el retenedor calcular el crédito por el pago de impuestos extranjeros. En tal caso, el contribuyente deberá declarar los ingresos de fuente extranjera y solicitar un crédito tanto para la retención de impuestos domésticos como para el impuesto extranjero. En ese caso, los países permiten invariablemente que el contribuyente aplique primero el crédito por impuestos pagados en el extranjero y así maximizar la solicitud de reembolso de los créditos por retención de impuestos domésticos.

Recuadro 7

Crédito por impuestos pagados en el extranjero — cedular con retención provisional de impuestos en la residencia

Un residente del País B recibe 100 en dividendos del País A, a través de una sucursal bancaria del País B. El País A grava los dividendos a una tasa de 10 por ciento. El País B requiere que el banco retenga el impuesto a una tasa de 25 por ciento, pero esto puede verse reducido por un impuesto del País A. El País B grava a los residentes a tasas progresivas de 20 por ciento sobre los primeros 80 de ingresos y a 40 por ciento el resto. Un residente puede elegir no declarar dividendos en su declaración de impuestos y tratar la retención de impuestos como definitiva a la tasa de 25 por ciento.

Impuestos País A

Dividendos	100
Impuestos en la fuente a 10 por ciento	10

Ingresos netos de impuestos en el extranjero	90

Impuestos País B

Dividendo (bruto)	100
Retención del banco en la fuente a 25 por ciento	25
Menos crédito fiscal	10

Retención neta de residencia	15

Ingreso como accionista (bruto)	100
20 por ciento sobre los primeros 80	16
40 por ciento sobre el resto (100-80=20)	8
Menos crédito fiscal	10
Menos crédito fiscal por retención	15

Impuesto de residencia neto	(1)

Como el crédito por impuestos pagados en el extranjero suele aplicarse contra el impuesto que recae sobre los accionistas antes del crédito

por el impuesto de retención, el exceso de crédito de 1 es atribuible a la retención de impuestos y por lo general será reembolsado al accionista, logrando un rendimiento neto de 76. Si la obligación tributaria del residente del País B sobre los dividendos fuese más alta (por ejemplo, el residente tenía otros ingresos) entonces es probable que el contribuyente haya optado por no declarar los dividendos, en cuyo caso la tasa efectiva de impuestos en esa fuente de ingresos sería de 25 por ciento (los impuestos en los Países A y B).

Como se señaló anteriormente, con frecuencia los convenios tributarios identifican cuáles impuestos extranjeros califican para un crédito por impuestos pagados en el extranjero, es decir, los impuestos comprendidos en el convenio (artículo 2). Por el contrario, los sistemas unilaterales de crédito por impuestos pagados en el extranjero tienen que identificar los tipos de impuestos en el extranjero suficientemente similares a los impuestos sobre la renta del país de residencia para que califique a un crédito. Esto puede significar que la eliminación de la doble imposición unilateral es más amplia que el convenio tributario y plantea la interrogante de cuál medida aplica. Como regla general, la legislación doméstica usualmente permite a los contribuyentes elegir entre un convenio tributario y una medida unilateral, sobre todo cuando las medidas unilaterales son más generosas.

El año fiscal del país fuente puede ser diferente al año fiscal del país de residencia y el calendario de pagos de impuestos y pagos de impuestos finales puede variar dramáticamente. Un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero necesita relacionar los impuestos pagados en el extranjero en un año fiscal determinado. Puede hacer esto asociando el impuesto extranjero con ingresos específicos de fuente extranjera o simplemente autorizando dicho crédito pagado dentro un año en particular. Este tipo de detalles no están cubiertos por los convenios tributarios y nuevamente, por lo general se trata en la legislación doméstica.²⁵

Por último, al igual que con los ingresos exentos de fuente extranjera, se presentan situaciones relativas a la interacción del

²⁵Por ejemplo, ver párrafo 32.8 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducido en el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

método del crédito por impuestos pagados en el extranjero con la aplicación interna de la compensación por pérdidas. Si las pérdidas (domésticas o extranjeras) reducen los ingresos de fuente extranjera para los cuales hay un crédito disponible, entonces el límite del crédito será menor, es decir, la aplicación de las pérdidas aumenta la probabilidad de un exceso en el crédito por impuestos pagados en el extranjero. Una forma de verlo es que las pérdidas se han convertido en un impuesto extranjero en exceso y esto plantea el problema de cómo puede utilizarse dicho impuesto extranjero en exceso.

Recuadro 8

Utilización de pérdidas — exceso de crédito por impuestos pagados en el extranjero

Un residente recibe 100 en ingresos de fuente extranjera y tiene 200 en pérdidas de las actividades en el país de residencia. La renta extranjera se grava en el país fuente a una tasa de 20 por ciento. El país de residencia elimina la doble imposición otorgando un crédito por impuestos pagados en el extranjero. El país de residencia requiere que las pérdidas nacionales reduzcan los ingresos extranjeros. El país de residencia grava al residente a una tasa de 30 por ciento. Se permite que tanto las pérdidas como los créditos en exceso puedan ser trasladados para su uso en los años siguientes.

Renta de fuente extranjera	100
Impuestos en la fuente a 20 por ciento	20

Ingresos netos de impuestos en el extranjero	80
Impuesto en el país de residencia (bruto)	20

Base imponible	100
Pérdidas domésticas	(200)
Impuestos de residencia	-
Menos crédito fiscal (limitado al impuesto de residencia)	-

Traslado de pérdidas	(100)
Traslado del exceso del impuesto extranjero	20

La utilización de las pérdidas nacionales contra la renta de fuente extranjera significa que ningún impuesto se adeuda en el país de residencia con respecto a esos ingresos. Este se acopla al límite del crédito, lo que significa que ningún crédito por impuestos pagados en el extranjero está disponible. Sin embargo, el país de residencia permite trasladar el exceso de impuestos extranjeros. En efecto, 100 de la pérdida doméstica se convierte en 20 trasladados por exceso de impuestos en el extranjero.

Una vez más, los países con crédito por impuestos pagados en el extranjero tienen una serie de opciones respecto de cómo tratar la interacción entre las pérdidas y el límite del crédito. Pueden obligar a utilizar las pérdidas en contra de los ingresos de fuente extranjera, aceptando que el exceso del crédito por impuestos pagados en el extranjero puede no tener valor alguno o tener un valor inferior a las pérdidas que les dieron origen (por ejemplo, debido a que hay pérdidas domésticas y podrían compensarse contra los ingresos de fuente doméstica). Alternativamente, las pérdidas pueden aislarse de modo que no pueden ser utilizadas en contra de determinados tipos de rentas de fuente extranjera que tienen disponible créditos por impuestos pagados en el extranjero. También pueden utilizarse varias versiones de una regla proporcional. Una vez más, un enfoque general es permitir al contribuyente elegir si utiliza o no la pérdida para compensar los ingresos de fuente extranjera.

Por último, el descuento por impuesto potencial (*tax sparing*) es de particular importancia para que los países en desarrollo celebren convenios con los países que adoptan el sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero. El descuento del impuesto potencial implica que el país de residencia concede créditos por impuestos sobre los cuales el país fuente ha renunciado intencionalmente con el fin de atraer inversión. La efectividad del descuento por impuesto potencial se ha discutido intensamente por muchos años y se encuentra en los Comentarios de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.²⁶ El descuento por impuesto potencial suele ser único y varía

²⁶Ver párrafos del 1 al 11 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Ver también los párrafos del 72 al 78.1 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE,

sustancialmente de convenio a convenio (cuando está disponible). Sin embargo, se pueden hacer algunas observaciones generales.

La principal dificultad del país de residencia para administrar el descuento por impuesto potencial es identificar el impuesto no percibido por el cual se debe conceder el crédito. Es casi inevitable que el impuesto no percibido se identificará con respecto a un determinado tipo de ingreso, por ejemplo, los ingresos por manufactura, agricultura, construcción o incluso las rentas pasivas, como dividendos, intereses y regalías. Si el ingreso identificado es muy general, el país que otorga el descuento por impuesto potencial puede tener problemas si cambian las circunstancias, por ejemplo, el ambiente económico cambia al igual que cambia la razón por la cual el país de residencia otorga el descuento. Esto ha llevado a una práctica donde es frecuente que las disposiciones de descuento por impuesto potencial sean más específicas. En particular, una disposición de descuento por impuesto potencial puede tener una cláusula de extinción, es decir, un plazo acordado en la que dejará de aplicarse, salvo que se prorrogue. El descuento por impuesto potencial podrá limitarse a la actividad dentro de un área geográfica específica. El descuento por impuesto potencial comúnmente también se ve limitado por disposiciones específicas de la legislación tributaria del país fuente y requiere renegociación si se altera el aspecto material de estas disposiciones.²⁷

En todos estos asuntos, la administración tributaria del país de residencia tiene interés en comprobar que el descuento por impuesto potencial se solicita de forma correcta. Puede requerir cierta prueba antes de conceder el descuento por impuesto potencial. Esto sería la evidencia de que esos ingresos fueron incluidos en una declaración de renta en el país fuente y que ese país concedió los beneficios. También será necesario cuantificar la cantidad de impuestos no percibidos y es probable que la administración tributaria del país fuente requiera pruebas en cuanto a la manera en que se calcula el impuesto no percibido. Algunos países de residencia pueden requerir un certificado de la administración tributaria del país fuente para respaldar esto. No

reproducidos y discutido en más detalle en los párrafos del 16 al 18 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de la Naciones Unidas.

²⁷Ver párrafo 12 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de la Naciones Unidas.

obstante, al país de residencia puede preocuparle que los beneficios en el país fuente (por ser elegibles para el descuento por impuesto potencial) sean manipulados y solicitados artificialmente en circunstancias donde no aplican. En este contexto, el país de residencia puede incorporar normas anti-abuso en la disposición de descuento por impuesto potencial o reservarse el derecho de aplicar las reglas domésticas anti-abuso.

Una vez que la aplicación del descuento por impuesto potencial se determina y se cuantifican los impuestos no percibidos del país fuente, el descuento por impuesto potencial plantea algunas cuestiones, además de las planteadas en general por un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero.

Un «crédito de contrapartida» (*matching credit*) es similar a un crédito de descuento por impuesto potencial ya que el país de residencia concede un crédito por un impuesto que el país fuente no gravó. Sin embargo, en este caso, no son los impuestos no percibidos los que son acreditados por el país de residencia. El país de residencia simplemente acredita más impuestos de los que normalmente impone según la legislación tributaria del país fuente. Un ejemplo común es cuando el país fuente impone una retención sobre los dividendos, por ejemplo, de 15 por ciento, pero el país de residencia concede un crédito de 25 por ciento.

Recuadro 9

Crédito por impuestos pagados en el extranjero — descuento por impuesto potencial

Un residente del País B recibe 100 de beneficios por la operación de una planta de tratamiento de agua en el País A. El País A grava los beneficios empresariales a una tasa de 25 por ciento, pero otorga un plazo de exención de cinco años para iniciar proyectos de infraestructura y por lo tanto no grava al residente del País B. El País B grava los beneficios empresariales a una tasa de 30 por ciento. El País B elimina la doble imposición en la forma de crédito por impuestos pagados en el extranjero, pero otorga el descuento por impuesto potencial de acuerdo a su convenio tributario con el País A para poner en marcha proyectos de infraestructura.

Impuestos País A	
Beneficios empresariales	100
Impuestos en la fuente a 25 por ciento	25
Menos beneficio por exención	25

Ingresos netos de impuestos en el extranjero	100
Impuestos País B	
Beneficios empresariales	100
Impuesto en la residencia a 30 por ciento	30
Menos crédito fiscal extranjero (incluye impuestos no percibidos del País A por exención temporal)	25

Impuestos netos de residencia	5

Rendimiento neto (100 - 5)	95

El descuento por impuesto potencial no tiene el mismo resultado que la exención, porque el impuesto residual del País B debe pagarse. Con el fin de conceder el crédito del descuento por impuesto potencial, el País B puede requerir una prueba de que la planta de tratamiento de agua es un proyecto de infraestructura que califica adecuadamente para la exención temporal en el País A. Además, el País B puede requerir evidencia del cálculo de los ingresos para los efectos tributarios del País A de modo que se pueda cuantificar con precisión el monto de impuestos no percibidos que califican para el descuento por impuesto potencial.

2.3 Deducción de los gastos

Ya sea que el país de residencia adopte el método de exención o de crédito y si lo hace a través de un convenio tributario o de forma unilateral, necesitará reglas para atribuir los gastos entre la fuente doméstica y la extranjera. En el caso del método de exención, esto se necesita para asegurar que los gastos incurridos con respecto a las rentas exentas no disminuyan la base imponible. En un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero, esta atribución se necesita para aplicar apropiadamente el límite del crédito. Esto es particularmente importante

cuando el impuesto extranjero supera la obligación tributaria doméstica sobre la renta de fuente extranjera correspondiente. Es común que el país de residencia y el país de la fuente calculen de forma distinta el monto de ingresos transfronterizos, y que con frecuencia se generen preguntas sobre la deducibilidad de los gastos.²⁸

La distribución de gastos por el país de residencia entre los ingresos de fuente doméstica y los ingresos de fuente extranjera, o entre la renta de fuente extranjera y otros ingresos de fuente extranjera, son algunos detalles de los cuales, por lo general, no se ocupan los convenios tributarios. Si bien los convenios tributarios regulan en cierta medida algunas deducciones que se aplican en el país fuente (por ejemplo, en virtud del artículo 7 y sus Comentarios),²⁹ prácticamente no tienen ningún impacto sobre la deducibilidad de los gastos en el país de residencia. En principio, no es contrario a un convenio tributario que el país de residencia discrimine a los residentes que reciben ingresos de fuente extranjera, ya sea por aplicación de las tasas impositivas, la negación de las concesiones disponibles con respecto a los ingresos de fuente doméstica o la no deducibilidad de los gastos.³⁰

²⁸Por lo general, en relación con la atribución de gastos en el país de residencia entre los ingresos de fuente extranjera y los ingresos de fuente nacional, ver Hugh J. Ault y Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (Alphen aan den Rijn, Países Bajos: Kluwer Law International, 2010), pp. 458–60 y 471–3, y Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax*, supra nota 14, pp. 313–8.

²⁹Existen diferencias sustanciales de opinión incluso aquí, como es evidente en las diferencias entre el artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y la versión del artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE posterior al 2010. En particular, el artículo 7 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas proporciona ciertas normas preceptivas en cuanto a la deducción de los gastos en el país en el cual está situado un EP. En general, con respecto a esta disposición, ver Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax*, supra nota 14, pp. 159–62.

³⁰Como se discutió en la sección 1.3.1, las reglas de no discriminación en el artículo 24 pueden establecer excepciones limitadas, pero las reglas del artículo 24 no prevén la discriminación contra los ingresos de fuente extranjera como tal. En particular, el artículo 24 (4) sólo exige que se conceda la deducción por el pago hecho a un residente de un Estado contratante en un convenio si también se concede al pago hecho a un residente. Es posible que

Con frecuencia las disposiciones en la legislación doméstica relativas a la atribución de los gastos en los países de residencia sobre los ingresos de fuente extranjera son poco detalladas. En general, existen dos enfoques extremos que el país de residencia puede adoptar y estos reflejan enfoques de atribución de ingresos entre los países.³¹ En un extremo, el país puede adoptar un enfoque transaccional y tratar de determinar el grado en que se incurre en un determinado gasto para obtener los ingresos de fuente extranjera. Algunos gastos serán difíciles de atribuir, como por ejemplo los intereses de un préstamo, ya que debe rastrearse el uso de los fondos prestados para determinar una asignación adecuada del gasto, y en algunos casos, se vuelve una tarea casi imposible.

En el otro extremo, el país de residencia podrá adoptar algún tipo de enfoque global de prorrateo para atribuir costos a los ingresos de fuente extranjera. Por ejemplo, los gastos pueden ser asignados para la obtención de ingresos de actividades basadas en el volumen de operaciones o en una mezcla de factores tales como los activos, la planilla y las ventas.³² Al igual que en la fórmula de prorrateo para la asignación de ingresos, la fórmula de atribución puede ser muy general (por ejemplo, un factor) o puede ser cada vez más detallada, hasta eventualmente aproximarse al enfoque transaccional. Frecuentemente los países adoptan un enfoque mixto. Por ejemplo, es común que los gastos que son fácilmente identificados como relacionados directamente con ingresos específicos sean asignados a ese ingreso (por ejemplo, el costo de los activos), mientras que los gastos más generales se asignen sobre una base de prorrateo (por ejemplo, gastos generales). Las prácticas de contabilidad generalmente aceptadas pueden ser particularmente

el país de residencia permita la deducción por gastos para derivar ingresos de fuente doméstica, pero niegue dicha deducción a ingresos de fuente extranjera, siempre que la deducción sea negada, independientemente de si el gasto se paga a un residente o a una persona no residente.

³¹También es posible permitirle al contribuyente cierta discrecionalidad en la atribución de los gastos, pero esta posibilidad no se contempla en la presente revisión.

³²Los grupos empresariales plantean cuestiones particulares en este sentido, ya que pueden ser utilizados de tal forma que se caracterice la asignación de los gastos. Por lo tanto, puede ser que el prorrateo se produzca a nivel del grupo en lugar de a nivel de las empresas individuales.

importantes en la atribución de gastos para efectos de la legislación tributaria, pero no siempre son determinantes.

Recuadro 10

Atribución de gastos

Un residente del País B recibe 200 de ingresos brutos (por ejemplo, producto de una venta); 100 de un EP en el País A y 100 del País B. El residente incurre en 20 de gastos en el alquiler de locales comerciales en el País A y 40 en el alquiler de locales comerciales en el País B. El residente también incurre en 80 de gastos en intereses por un préstamo para financiar las actividades empresariales (en ambos países). El País A utiliza un enfoque de trazado para asignar los gastos y así asigna 20 al alquiler y 30 a los intereses para el EP situado allí. El País A grava los beneficios empresariales a una tasa de 20 por ciento. El País B asigna gastos basados en los ingresos brutos del negocio por lo que asigna 30 al alquiler y 40 a los intereses por el EP en el País A. El País B grava los beneficios empresariales a una tasa de 30 por ciento.

Impuestos País A

Beneficios empresariales (100 menos 20 alquiler y 30 de intereses)	50
Impuestos en la fuente a 20 por ciento	10

Ingresos netos de impuestos en el extranjero	40

Impuestos País B

Beneficios empresariales (200 menos 60 alquiler y 80 intereses)	60
Impuesto en la residencia a 30 por ciento	18
Menos crédito fiscal (limitado a un impuesto de residencia de 9; siendo 30 por ciento de 30 (100 menos 30 alquiler y 40 intereses)	9

Impuestos netos de residencia	9

Rendimiento neto (60 – 10 – 9)	41

El País A y el País B utilizan distintos métodos para la asignación de gastos. Esto hace que el País B considere una cantidad menor de los

ingresos recibidos del País A (30) que los que considera el propio País A (50). La consecuencia es que el límite del crédito del País B está comprometido a pesar de que la tasa tributaria del País B (30 por ciento) es sustancialmente más alta que la del País A (20 por ciento). La situación habría sido la misma si el País B hubiese aplicado el método de exención. En este caso, solamente 30 de ingresos estarían exentos en el País B, y cobraría un impuesto de 9 sobre el otro ingreso (doméstico) de 30.

Cuando los gastos relacionados con los ingresos de fuente extranjera exceden ese ingreso, el resultado es una pérdida extranjera. Las pérdidas extranjeras tienen una compleja interacción con los sistemas que eliminan la doble imposición.³³ Muchos países sienten la necesidad de aislar las pérdidas del extranjero con la finalidad de que no puedan compensarse contra los ingresos de fuente doméstica. Así como los convenios tributarios no se extienden a la asignación de gastos en el país de residencia, tampoco se extienden al tratamiento de las pérdidas por actividades en el extranjero. La legislación doméstica del país de residencia determinará el grado en la que dicha pérdida pueda ser compensada contra los ingresos de fuente doméstica o contra los ingresos de fuente extranjera de otras actividades en el extranjero.³⁴

Con frecuencia los países que adoptan el método de exención con respecto a determinadas actividades en el extranjero (por ejemplo, un EP extranjero) se niegan a reconocer las pérdidas por dichas actividades. Sin embargo, algunos países sí permiten que tales pérdidas reduzcan los ingresos de fuente doméstica, pero con la condición de que cuando las actividades se vuelvan rentables, esos ingresos no se exoneren de la misma forma en que aplicaron con anterioridad las pérdidas extranjeras. Esto se conoce comúnmente como recuperar el

³³En general, con respecto a las pérdidas extranjeras, ver Hugh J. Ault y Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: Structural Analysis*, supra nota 28, pp. 460–2 y 473–4, y Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax*, supra nota 14, pp. 322–4.

³⁴Por ejemplo, ver los párrafos 44 y 65 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducidos en el párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

beneficio aplicado con anterioridad por las pérdidas anteriores o la reposición de la pérdida.³⁵

Recuadro 11

Exención — recuperación de pérdidas extranjeras

En el año 1, un residente del País B incurre en una pérdida de 100 por actividades realizadas a través de un EP en el País A. Durante ese año, el residente también recibió 100 de ingresos del País B. El País B grava al residente a una tasa de 25 por ciento, pero permite el uso de las pérdidas extranjeras en beneficios empresariales contra los beneficios empresariales domésticos. En el año 2, el residente recibe 100 de ingresos a través del EP en el País A. El residente también recibe 100 de ingresos del País B. El País A grava los beneficios empresariales a una tasa de 20 por ciento. El País B exime los beneficios empresariales de un EP extranjero, pero reduce la exención por cualquier pérdida del EP en años anteriores.

Año 1 — Impuestos País A

Pérdidas País A (disponibles para trasladar)	(100)
---	-------

Año 1 — Impuestos País B

Beneficios empresariales País B	100
Menos pérdidas País A	(100)

Impuesto neto País B	-

Año 2 — Impuestos País A

Beneficios empresariales País A	100
Menos pérdidas trasladadas País A	(100)

Impuesto neto País A	-

Año 2 — Impuestos País B

Beneficios empresariales País B	100
---------------------------------	-----

³⁵En particular, el último término se utiliza con frecuencia en Europa, como en el caso C-157/07 *Finanzamt für Körperschaften III en Berlin v Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* [2008] ECR I-8061 (ECJ).

Beneficios empresariales País A (recuperación de pérdidas)	100
Impuesto en la residencia a 25 por ciento	50

Rendimiento neto	150

En el año 1, el País B permite al País A una pérdida para reducir los ingresos de fuente del País B a pesar de que el País B exoneraría cualquier ingreso si las actividades en el extranjero fueran rentables. De esta manera, la pérdida extranjera reduce el impuesto del País B sobre la renta de fuente del País B. Sin embargo, cuando las actividades extranjeras se vuelven rentables, el País B niega la exención a las ganancias en el extranjero, en la misma medida en que la deducción de pérdidas extranjera fue concedida en años anteriores. En efecto, el País B en el año 1 difiere al año 2 el gravamen de los ingresos de fuente del País B. Las pérdidas extranjeras sólo causan una erosión temporal de la base impositiva del País B.

Para el país que otorga un crédito por impuestos pagados en el extranjero, es natural que las pérdidas extranjeras sean reconocidas. La pregunta para el país de residencia es si esas pérdidas pueden ser trasladadas sólo para ser usadas contra las ganancias de la misma actividad extranjera (aisladas), o si pueden ser utilizadas contra los ingresos de otras fuentes, ya sean ingresos de fuente doméstica o de fuente extranjera. En algún nivel, se podría sugerir que se debe seguir el mismo enfoque que se utiliza en el sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero, por ejemplo, el tipo de ingreso, país por país, o global. Asumiendo que se adopte el crédito normal por impuestos pagados en el extranjero, esas pérdidas extranjeras no deben utilizarse para reducir los ingresos de fuente doméstica. Sin embargo, en la práctica muchos países no permiten que eso suceda. Una de las razones es que lo que se deja de pagar con frecuencia se recupera automáticamente con el crédito por impuestos pagados en el extranjero cuando las actividades en el extranjero se vuelven rentables.³⁶

³⁶Esto sucede si las pérdidas se trasladan en el país fuente. Los ingresos futuros del país fuente están expuestos a imposición total en el país de residencia sin un crédito por impuestos pagados en el extranjero, cuando ese ingreso está protegido por las pérdidas en el país fuente.

Recuadro 12**Crédito por impuestos pagados en el extranjero — pérdidas extranjeras aisladas**

En el año 1, un residente del País C incurre en una pérdida de 100 en actividades empresariales realizadas a través de un EP en el País A. El residente también recibe 50 de beneficios empresariales del País B y 100 de beneficios empresariales del País C. El País B grava los beneficios empresariales a una tasa de 30 por ciento y el País C los grava a una tasa de 25 por ciento. En el año 2, el residente recibe 100 de beneficios empresariales derivados del EP en el País A. El residente también recibe 50 de beneficios empresariales del País B y 100 de beneficios empresariales del País C. El País A grava la renta a una tasa de 20 por ciento. El País C concede un crédito por impuestos pagados en el extranjero con un límite del crédito global. El País C aísla las pérdidas del extranjero utilizando parámetros similares, pero no permite el traslado del exceso de crédito por impuestos pagados en el extranjero.

Año 1 — Impuestos País A

Pérdidas País A (disponibles para trasladar)	(100)
---	-------

Año 1 — Impuestos País B

Beneficios empresariales País B	50
Impuestos País B a 30 por ciento	15

Ingresos netos País B	35

Año 1 — Impuestos País C

Beneficios empresariales País C	100
Impuestos País C a 25 por ciento	25
Pérdidas en el extranjero (Pérdida de 100 País A menos 50 ingresos País B) (disponible para trasladar)	(50)
Menos crédito fiscal (limitado al impuesto en la residencia)	-
Rendimiento neto (150 - 100 - 15 - 25)	10

Año 2 — Impuestos País A

Beneficios empresariales País A	100
---------------------------------	-----

Menos pérdidas trasladadas País A	(100)

Impuestos netos País A	-
Año 2 — Impuestos País B	
Beneficios empresariales País B	50
Impuestos País B a 30 por ciento	15

Ingresos netos País B	35
Año 2 — Impuestos País C	
Beneficios empresariales País C	100
Impuestos País C a 25 por ciento	25
Pérdidas en el extranjero (150 menos pérdida trasladada de 50)	100
Impuesto País C a 25 por ciento	25
Menos crédito fiscal (impuesto País B)	15
Rendimiento neto (250 – 15 – 25 – 10)	200
<p>El residente ha obtenido 300 de ingresos en dos años y pagó 90 en impuesto (40 en el año 1 y 50 en el año 2), siendo la tasa efectiva del impuesto un 30 por ciento. Esto es 10 más de lo que el ejemplo sugiere que debe pagarse, es decir 50 de impuestos en el País C (25 por ciento de 200) y 30 de impuestos en el País B (30 por ciento de 100). En el año 1, la pérdida del País A significa que efectivamente no hay un crédito por impuestos pagados en el extranjero del País C para los 15 de impuesto en el País B. Esto es parcialmente subsanado en el año 2, debido al límite del crédito global. Se podría esperar que 25 de los 30 de impuestos en el País B (ambos años) fueran acreditados por el País C, es decir, el crédito en exceso de 5. De este modo, sólo 15 se acreditó (todo en el año 2) y la diferencia de 10 es el monto del impuesto adicional que ha sido recaudada por el País A (todo en el año 2) con respecto a los ingresos extranjeros. Esto se debe a la interacción entre las pérdidas aisladas del extranjero y el límite del crédito.</p>	

Muchos países permiten a través de uno u otro mecanismo, que las pérdidas que sufre un miembro de un grupo empresarial se compensen contra los beneficios de otro miembro del grupo. Como regla general, los países no permiten que las pérdidas de un miembro

extranjero del grupo compensen los beneficios de un miembro residente del grupo.³⁷ Una vez más, este es un asunto de la legislación doméstica que no se ve directamente afectado por los convenios tributarios.

2.4 Descuentos subyacentes³⁸

La legislación tributaria doméstica de la mayoría de países ofrece alguna exención para eliminar la doble imposición económica de los beneficios empresariales (imposición de la generación de beneficios empresariales y de nuevo cuando se distribuyen). Como se ha mencionado anteriormente, los Convenios Modelo no se ocupan de esta forma de doble imposición económica, especialmente desde la perspectiva del país de residencia.³⁹ En particular, la regla de no discriminación (artículo 24) no impide que un país aplique una exención sobre los dividendos de fuente doméstica cuando somete a los dividendos de fuente extranjera a la doble imposición económica (sistema clásico). En la práctica, muchos convenios tributarios no proporcionan un mecanismo para eliminar la doble imposición económica por la distribución de beneficios empresariales en el país de residencia.⁴⁰ Este mecanismo por lo general se limita a los dividendos pagados con respecto a la inversión directa, es decir, de empresas matriz que reciben dividendos, y para estos efectos se requiere una definición del término inversión directa, que puede aunque no es probable, reflejar la definición de dividendos en el artículo 10 (2). Del mismo modo, muchos

³⁷En general, con respecto al uso de pérdidas transfronterizas grupales, ver Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax*, supra nota 14, pp. 333–4.

³⁸Para una discusión general sobre cuestiones en la imposición de dividendos extranjeros por el país de residencia, ver Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice* (Cambridge: Imprenta de la Universidad de Cambridge, 2013), pp. 367–80.

³⁹Hay una medida limitada para la eliminación de la doble imposición económica de empresas matriz en el artículo 10 (2) desde la perspectiva del país fuente.

⁴⁰Para opciones relacionadas, ver el párrafo 52 de los Comentarios al artículo 23 del Modelo de la OCDE, reproducido en el párrafo 16 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

países de residencia proporcionan unilateralmente mecanismos para eliminar la doble imposición económica de los dividendos de fuente extranjera.

Independientemente de si el mecanismo para eliminar la doble imposición económica de los dividendos extranjeros en el país de residencia se proporciona en un convenio tributario o de forma unilateral, por lo general toma la forma del método de exención o crédito, en el segundo caso, conocido como el descuento subyacente o el crédito indirecto por impuestos pagados en el extranjero. Los problemas tratados anteriormente con respecto a cada uno de estos métodos se aplican también en el contexto del descuento subyacente, por ejemplo, la atribución de gastos, formas para el límite del crédito y la identificación del impuesto extranjero acreditable. Sin embargo, el descuento subyacente plantea asuntos adicionales.⁴¹ Si su disponibilidad está limitada a la empresa matriz, entonces el tipo y el nivel de participación accionaria requerida debe especificarse. Comúnmente, esto puede ser tan bajo como 10 por ciento, aunque también se utilizan participaciones mucho más altas. Hay asuntos respecto a si sólo cuentan las participaciones directas, o si la tenencia de acciones a través de otras empresas relacionadas cuentan para determinar si se cumple el umbral, es decir, si también se cuentan las participaciones indirectas.

Si se adopta el método de exención o de crédito por impuestos pagados en el extranjero, un sistema que ofrece un descuento subyacente debe identificar el tipo de distribuciones efectuadas por las empresas no residentes que pueden calificar para el descuento. No es común que se detalle este asunto en los convenios tributarios que prevén un descuento subyacente. La legislación tributaria doméstica puede ser más específica para determinar si solamente califica el «dividendo» según el derecho corporativo o si también califican para un descuento subyacente ciertos ingresos que según la legislación doméstica se consideran dividendos, por ejemplo, los intereses pagados por bonos de participación de los beneficios empresariales, pagarés convertibles, distribuciones por liquidación, retornos de capital o el precio que se paga en una recompra de acciones.

⁴¹En general, ver Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax*, supra nota 14, pp. 286–91.

Los sistemas indirectos de crédito por impuestos pagados en el extranjero plantean asuntos adicionales. Un sistema indirecto de crédito por impuestos pagados en extranjero es una forma de sistema de imputación, es decir, el impuesto sobre la renta pagado por la empresa con respecto a los beneficios distribuidos se imputa a la empresa matriz. Además, plantea temas relacionados con la atribución y reparto de los impuestos extranjeros pagado con respecto a algunas distribuciones particulares de beneficios empresariales. En particular, la empresa que distribuye puede haber pagado el impuesto sobre sus beneficios empresariales a varias tasas. Cuando se distribuye sólo una parte de esos beneficios, el sistema indirecto de crédito por impuestos pagados en el extranjero debe determinar las ganancias que han sido distribuidas.⁴²

Diferentes países adoptan distintos enfoques para identificar los beneficios que han sido distribuidos para efectos de un sistema indirecto de crédito por impuestos pagados en el extranjero. Puede haber una regla de distribución que se base en el momento en que se recibieron los beneficios, por ejemplo, el primero en entrar sería el primero en salir. También puede haber una regla de distribución basada en el importe del impuesto pagado por los beneficios empresariales, por ejemplo, las ganancias gravadas con una tasa superior serían distribuidas primero. Puede haber una distribución general, por ejemplo, todos los beneficios empresariales retenidos se distribuyen proporcionalmente. También es posible que la empresa que distribuye tenga cierta discrecionalidad al identificar los beneficios que han sido distribuidos. Incluso si no hay tal discreción, y no existen reglas complejas para identificar a los beneficiarios y fusionar los miembros de un grupo de sociedades, con frecuencia podría obtenerse tal discrecionalidad a través de las distribuciones estratégicas dentro de un grupo empresarial, es decir, a través del uso de empresas que mezclan (*mixer corporations*).⁴³

⁴²Para una discusión integral sobre la atribución de los beneficios empresariales y el impuesto sobre las distribuciones de beneficios empresariales, y el sistema de crédito indirecto por impuestos pagados en el extranjero como un sistema de imputación, ver Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, supra nota 38, pp. 298–326 y 378–9 y las referencias citadas en el mismo.

⁴³Una empresa que mezcla es una empresa de cartera (*holding company*) no residente que se utiliza para recibir ingresos gravados a diferentes tasas de

Recuadro 13

**Crédito subyacente por impuestos pagados en el extranjero,
incluyendo una empresa que mezcla**

Una empresa matriz residente en el País C es titular de todas las acciones en Sub 1, una empresa residente en el País B que es titular de todas las acciones en Sub 2, una empresa residente en el País A. Sub 2 recibe 100 de ingresos por inversión, que se gravan a 20 por ciento en el País A. Sub 1 recibe 100 en beneficios empresariales, que se gravan en el País B a 28 por ciento. También recibe 48 en dividendos de Sub 2, que está exenta en el País B (exención de participación). La empresa matriz recibe 90 en dividendos de Sub 1, que está gravado en el País C a 25 por ciento. El País C ofrece un crédito indirecto por impuestos pagados en el extranjero que se calcula porción por porción, con un crédito por los impuestos pagados por las filiales menores, pero sin clasificarlos con normas que se refieren a la propiedad directa e indirecta, y considera que los dividendos de las subsidiarias son distribuidos primero, y proporcionalmente, de los beneficios del año en curso. Ni el País A ni el País B impone una retención del impuesto sobre los dividendos.

Impuestos País A — Sub 2

Rentas por Inversión País A	100
Impuesto País A al 20 por ciento	20

Ingresos netos impuestos País B	80
---------------------------------	----

Impuestos País B — Sub 1

Beneficios empresariales País B	100
Impuestos País B a 28 por ciento	28
Dividendo País A	48
Impuesto País B (exención de participación)	-

Ingresos netos País B	120
-----------------------	-----

Impuestos País C — empresa matriz

Dividendo País B (3/4 de ganancias retenidas de Sub 1)	90
---	----

Bruto (3/4 de impuesto sobre la renta Sub 1,
es decir 3/4 de 28 en impuestos sobre beneficios

empresariales del País B y 3/4 de 12 en impuestos del País A sobre los beneficios empresariales subyacentes a los 48 de dividendos)	30

Ingreso gravable	120
Impuestos País C a 25 por ciento	30
Menos crédito fiscal	30

Impuesto neto País C	0

Rendimiento neto (32 en Sub 2 (80 - 48), 30 en Sub 1 (120 - 90) y 90 en empresa matriz)	152

Sub 2 ha distribuido suficientes beneficios a Sub 1 para poder mezclar los beneficios de Sub 1 a una tasa efectiva de impuestos de 25 por ciento. Esto asegura que cuando Sub 1 distribuya los beneficios a la empresa matriz, el crédito por impuestos pagados en el extranjero será igual al impuesto del País C. Ya que el País C no tiene ninguna regla de clasificación de propiedad, sólo ve una porción de los ingresos, es decir, un dividendo, y no la renta por inversión ni los beneficios empresariales de donde se distribuyen los dividendos. Esto evita que el País C limite el crédito por porción, lo que hubiera ocurrido si el dividendo se hubiese distribuido únicamente a partir de los beneficios empresariales, debido a que la tasa impositiva en el País B es más alta que en el País C. La tasa de impuestos global sobre los 200 de beneficios empresariales (recibidos tanto de Sub 1 y Sub 2) es 24 por ciento, es decir, inferior a la tasa impositiva del País B o del País C. Esto se debe a que los beneficios empresariales gravados con la tasa inferior permanecen en el País A. Los 30 de beneficios restantes en Sub 1 pueden ser repatriados a la empresa matriz sin gravámenes adicionales en el País C. Si los beneficios restantes de 32 en Sub 2 fueran repatriados a la empresa matriz, serían objeto de un impuesto más alto que el del País C para Sub 2, elevando la tasa efectiva de impuestos a 25 por ciento del País C.

Si los convenios tributarios se ocupan del descuento subyacente para los dividendos de fuente extranjera, las disposiciones por lo general se limitan a los inversionistas directos.⁴⁴ Sin embargo, existe una

⁴⁴Durante los años 1970 a 1990, algunos países europeos utilizaron los convenios tributarios para conceder créditos por dividendos disponibles para

tendencia creciente, especialmente en los países europeos, a otorgar de forma más arbitraria exoneraciones para los dividendos distribuidos a los accionistas no corporativos en general, y extender esta exoneración a los dividendos extranjeros. Con frecuencia, esta exoneración toma la forma de una reducción en la base imponible o más común, la aplicación de una tasa impositiva inferior sobre los dividendos (por ejemplo, ver el recuadro 7).⁴⁵

3. Administración de normas anti-elusión

Como se señaló anteriormente, los convenios tributarios tienen dos propósitos principales —eliminar la doble imposición (sección 2) y prevenir la evasión fiscal. El último tema es considerado específicamente en otro Capítulo,⁴⁶ pero es útil hacer algunos comentarios en el contexto específico de la imposición en el país de residencia de los ingresos de fuente extranjera. Como se mencionó, muchos aspectos tributarios no están regulados directamente por los convenios tributarios. Sin embargo, la imposición en el país de residencia sobre los ingresos de fuente extranjera es propensa a la planificación fiscal, a la elusión y evasión de impuestos de la misma forma que la tributación de la renta de fuente doméstica. Hay dos aspectos en esto. El primero es si en general las reglas domésticas anti-abuso se aplican también a la tributación de la renta de fuente extranjera. La segunda es si la naturaleza de los ingresos de fuente extranjera y el mecanismo para eliminar la doble imposición son propensos a algún tipo de elusión fiscal.

los accionistas residentes de uno de los Estado contratantes de los convenios, especialmente los accionistas de cartera. Esto incluía el descuento en el país fuente. Los países de residencia correspondían recíprocamente otorgando un crédito directo al accionista por el impuesto sobre la renta pagado al nivel de la empresa en el país fuente. La mayoría de estos convenios han sido reemplazados o modificados para eliminar esta disposición. Ver Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, supra nota 38, pp. 351.

⁴⁵Ver Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, supra nota 38, pp. 375–8 y Peter A. Harris, *British Tax Review*, de 2010, n.º 6, pp. 573–88.

⁴⁶Ver Capítulo X, Uso indebido de los convenios tributarios, elusión y evasión tributaria, por Philip Baker.

3.1 Aplicación de las normas domésticas

Las legislaciones del impuesto sobre la renta comúnmente contienen diferentes tipos de reglas anti-abuso. Estos pueden tratar problemas específicos, como el financiamiento de la deuda excesiva, los precios de transferencia, la venta de empresas que generan pérdidas, el uso de las empresas de servicios, la distribución de beneficios ocultos, la extracción especulativa de dividendos, el fraccionamiento de rentas o la asignación de los ingresos, entre otros.⁴⁷ Las legislaciones del impuesto sobre la renta también incorporan un enfoque general al abuso de las normas tributarias, como una regla general anti-evasión o el principio de sustancia sobre la forma. Desde la perspectiva de la legislación doméstica, por lo general las normas anti-abuso se aplican a la tributación de la renta de fuente extranjera de la misma manera que se aplican a la tributación de la renta de fuente doméstica.⁴⁸ Por otra parte, como una regla general, debido a que los convenios tributarios no limitan el derecho a gravar del país de residencia sobre la renta de fuente extranjera, estos no restringen que se apliquen las normas domésticas anti-abuso respecto de los ingresos de fuente extranjera.

3.2 Reglas dirigidas a los ingresos de fuente extranjera

La naturaleza de los ingresos de fuente extranjera y el mecanismo asociado a la eliminación de la doble imposición son propensos a tipos específicos de elusión fiscal. Estos son en general de dos tipos — los que manipulan si el país de residencia requiere proporcionar el mecanismo para eliminar la doble imposición, y aquellos que manipulan el momento en que la renta extranjera es reconocida por el país de residencia y sujeta a imposición. En principio, el primero está regulado por los convenios tributarios, mientras que por lo general, el último no lo está.

⁴⁷Muchas de estas reglas domésticas se discuten en Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, supra nota 38, pp. 93–103 (precios de transferencia), 176–80 (empresas de servicios y la atribución de los ingresos), 198–204 (financiamiento excesivo de deuda), 215–29 (distribución de beneficios ocultos), 439–89 (venta de empresas que generan pérdidas) y 583–6 (extracción especulativa de dividendos).

⁴⁸Por ejemplo, ver Hugh J. Ault y Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, supra nota 28, pp. 527–9.

Las circunstancias en que los mecanismos para eliminar la doble imposición pueden ser manipulados tienen que ver con las características estructurales del mecanismo. Por lo tanto, cuando el método de exención está disponible, los contribuyentes pueden tratar de manipular sus circunstancias con el fin de garantizar el uso del método cuando no exista la justificación para utilizarlo. Un buen ejemplo de ello es el que se ha mencionado anteriormente, cuando el contribuyente arregla sus asuntos de una manera tal que el país fuente considera que el contribuyente no tiene un EP situado en ese país, pero el país de residencia considera que sí lo tiene. Esto puede dar lugar a la no tributación en el país fuente, sin embargo, el país de residencia elimina la (inexistente) doble imposición mediante la exención de los beneficios del contribuyente en el país fuente (diferencia en la caracterización del EP).⁴⁹ Otro ejemplo es cuando el contribuyente puede elegir que lo graven en el país fuente (y lo hace) con el fin de cumplir con el “requisito de estar sujeto a impuestos” para hacer uso de una exención en el país de residencia.

También se puede abusar del método de crédito por impuestos pagados en el extranjero. El uso de empresas que mezclan para evitar la limitación del crédito se mencionó anteriormente (ver el recuadro 13). Algunas veces los países fuente han participado en la manipulación, como cuando otorgan tasas impositivas diseñadas para maximizar el crédito en el país de residencia. El alcance del mecanismo también puede ser objeto de abuso, por ejemplo, cuando el país de residencia proporciona un crédito subyacente por impuestos pagados en el extranjero por un pago que es deducible en el país fuente. Aquí, el potencial para el abuso no puede ser tan grande como en el método de exención, pero todavía se puede perseguir un ahorro de impuestos en el país de residencia.⁵⁰

⁴⁹El artículo 23 A (4) del Convenio Modelo de la OCDE tiene la intención de tratar tal situación, por lo menos cuando la exención en el país fuente es en virtud de la forma en que ese país ha aplicado el convenio. Consultar párrafos del 56.1 al 56.3 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE y el párrafo 19 de los Comentarios al artículo 23 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁵⁰En general, con respecto a la asimetría de los híbridos, ver OCDE (2012), *Hybrid mismatch arrangements: Tax policy and compliance issues*, y Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax*, supra nota 14, pp. 345–68.

Históricamente, el mayor problema relativo a la tributación en el país de residencia sobre las rentas de fuente extranjera ha sido retener los beneficios en un refugio fiscal en el extranjero, de modo que se difiere la imposición sobre los beneficios. Como las empresas son personas jurídicas independientes y por lo general contribuyentes independientes, quienes controlan una empresa (con frecuencia personas con grandes riquezas, y a quienes les aplican tasas impositivas más altas) pueden hacer que la empresa retenga utilidades con el fin de evitar las tasas impositivas altas que se aplican a sus accionistas. Esto puede suceder en un contexto puramente doméstico si hay suficiente diferencia entre las tasas del impuesto aplicable a las empresas y la tasa marginal más alta aplicable a las personas físicas. Sin embargo, cuando esto se observa a nivel internacional es un problema ya que las personas físicas tienen la posibilidad de retener los beneficios de sus sociedades controladas en paraísos fiscales donde son objeto de baja o nula tributación.⁵¹

Como respuesta, un gran número de países han promulgado normas para sociedades extranjeras controladas. Estas reglas pueden ser complejas, pero su tendencia general es gravar a los accionistas residentes proporcionalmente sobre los beneficios que obtienen de una empresa no residente (si los beneficios se distribuyen o son retenidos) que es controlada por residentes. A nivel conceptual, las reglas de sociedades extranjeras controladas son un ejemplo de legislación tributaria que levanta el velo corporativo. Como es habitual en la tributación del país de residencia, excepto por unos casos limitados, los convenios tributarios no regulan específicamente la aplicación de las reglas de sociedades extranjeras controladas. Los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE sugieren que tales reglas son ampliamente consistentes con los convenios tributarios.⁵²

⁵¹Por lo general, en relación con el diferimiento en sociedades extranjeras controladas y el uso de intermediarios, ver Hugh J. Ault y Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, supra nota 28, pp. 474–85, y Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax*, supra nota 14, pp. 296–312 y 388–415. En cuanto a los asuntos generales sobre refugios fiscales del impuestos sobre la renta empresarial (incluyendo una perspectiva doméstica), ver Peter A. Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, supra nota 38, pp. 144–69.

⁵²En general, ver Capítulo X, Uso indebido de los convenios tributarios, elusión y evasión tributaria, por Philip Baker.

Las reglas anti-abuso de algunos países van más allá y se aplican a los ingresos percibidos a través de empresas extranjeras que no son controladas por residentes. Aquí, el objetivo es evitar que a través de la empresa extranjera, se aplaque la repatriación de los beneficios disponibles al país de residencia y por ende, la tributación de los dividendos extranjeros. Por lo general, estas reglas sólo están dirigidas al diferimiento del pago de impuestos sobre los dividendos extranjeros. Sin embargo, algunos países han introducido una norma general presuntiva sobre los ingresos de acciones que se aplica sobre una base no discriminatoria. Una vez más, este tipo de detalles no se abordan en los convenios tributarios.

Estas reglas anti-diferimiento históricamente se han dirigido a todos los accionistas residentes de empresas extranjeras, ya sean corporativos o no. La globalización es hoy un desafío considerable para la aplicación de reglas anti-diferimiento, ya que los contribuyentes están cada vez más dispuestos a trasladar su país de residencia con el fin de evitarlos. Este reto es particularmente dramático en el caso de los accionistas corporativos. Por muchos años, el mayor grupo de accionistas sujetos a las reglas anti-diferimiento han sido los accionistas corporativos, especialmente empresas matriz de filiales extranjeras controladas. La motivación para gravar esas empresas por los beneficios de sus filiales fue con el fin de evitar la evasión fiscal del país de residencia.

Sin embargo, en un nivel conceptual, la tributación de las empresas es un método de imposición en la fuente, en particular la imposición de los accionistas de las empresas. Desde esta perspectiva, la aplicación de las normas de sociedades extranjeras controladas para la empresa matriz es un método para evitar el diferimiento del pago de impuestos en el país de residencia de los accionistas de la empresa matriz. Cada vez más, las empresas residentes no son propiedad solamente de accionistas residentes, al menos no de accionistas sujetos a impuestos. De hecho, hay muchas empresas, especialmente las que tienen muchos accionistas, que en su mayoría son propiedad de instituciones exentas de impuestos (como los fondos de pensión) y de personas no residentes (incluyendo los fondos soberanos de inversión).

En un mundo globalizado, con el aumento de la fragmentación de los accionistas, hay pruebas de que la aplicación de las normas de

sociedades extranjeras controladas está teniendo un efecto creciente sobre la ubicación de la residencia de la empresa matriz. La aplicación que hacen los países de residencia de las normas de sociedades extranjeras controladas tiene menos sentido si los accionistas de una empresa matriz no están sujetos a impuestos en el país de residencia en la misma jurisdicción que la empresa matriz. En el futuro, los países de residencia que deseen abordar el tema del diferimiento necesitarán concentrarse más en sus reglas anti-diferimiento para que se dirijan exactamente a las personas (frecuentemente personas con grandes riquezas) que están sujetas a impuestos en el país de residencia.

4. Problemas generales de la administración tributaria sobre los ingresos de fuente extranjera

Hay cuatro áreas principales en la administración tributaria: recabar información, fiscalización, resolución de conflictos y recaudación de impuestos.⁵³ Hasta el momento, la atención se ha centrado en las normas (especialmente en las reglas de los convenios tributarios) que deben ser utilizadas en la fiscalización de los impuestos adeudados al país de residencia con respecto a los ingresos de fuente extranjera. Sin embargo, no se han considerado directamente los asuntos relativos al procedimiento de la administración tributaria y cualquier otro asunto en particular relativo a estas áreas centrales de la administración que se derivan de la tributación de la renta de fuente extranjera en el país de residencia.

4.1 Recabar información

Las administraciones tributarias suelen tener amplias facultades para acceder a información con el propósito de hacer o verificar las liquidaciones tributarias. Este acceso puede ser voluntario (por ejemplo, por el contribuyente al presentar su declaración) u obligatorio (por

⁵³En relación con la administración tributaria y la tributación de ingresos transfronterizos, ver Peter A. Harris y David Oliver, *International Commercial Tax*, supra nota 14, pp. 452–66. Para un análisis comparativo de estas cuatro áreas, ver OCDE (2013), *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, particularmente en pp. 289–329.

ejemplo, a través de auditoría). Estos aspectos de recabar información con frecuencia se relacionan, esto debido a que los contribuyentes revelan voluntariamente información porque saben que si no lo hacen, la administración tributaria tiene el derecho a recabar la información directamente e imponer sanciones por no colaborar. En consecuencia, si la administración tributaria no tiene suficientes facultades para que el contribuyente revele la información, el riesgo de que el contribuyente no revele información voluntariamente es mayor.

En el contexto de los ingresos de fuente extranjera de los residentes, el principal asunto con respecto a revelar información de forma voluntaria, es el tipo de información que el contribuyente debe suministrar. En cuanto a revelar de forma obligatoria, el principal problema es cómo se logra obtener la información que sólo podría estar disponible en un país extranjero. Cada uno de estos temas se considerará a continuación.

4.1.1 Tipo de información a revelar

Es probable que una persona tenga que declarar información sobre las rentas personales de fuente extranjera independientemente del método que adopte el país de residencia para eliminar la doble imposición. Parte de esta información será de carácter genérica y reflejará la información necesaria de los ingresos de fuente doméstica. Este tipo de información puede incluir una declaración sobre la cuantía de los ingresos, el carácter de los mismos (es decir, si son beneficios empresariales, dividendos, intereses, ganancias de capital, etc.) y las deducciones que se aplicaron.

Además, será necesaria más información debido a la naturaleza de los ingresos, como ingresos de fuente extranjera, y el efecto de las disposiciones del convenio mencionadas anteriormente. En particular, la mayoría de los países de residencia tratan los ingresos de fuente extranjera de forma diferente, dependiendo del país de donde se reciben los ingresos, y esto es una consecuencia particular de la naturaleza bilateral de los convenios. Por lo tanto, es necesario que el contribuyente declare el país del que proviene el ingreso y el beneficio que solicita para eliminar la doble imposición (si lo hay). Este último puede requerir que el contribuyente identifique exactamente el convenio en virtud del cual se solicita el beneficio (y el fundamento sobre el cual

el contribuyente solicita el beneficio de ese convenio) o si aplica un mecanismo unilateral (si fuese el caso).

La situación puede ser más compleja cuando se solicita un beneficio en virtud de un convenio tributario. Como se señaló en la sección 2.2, los convenios tributarios incorporan un sistema cédular, pero es poco probable que ese sistema coincida exactamente con la caracterización doméstica de los ingresos, requerido para que el contribuyente presente su declaración. No es realista que el país de residencia tenga formularios específicos para declarar la renta de cada país con el cual ha celebrado un convenio. Más bien, se utiliza un formulario genérico que le permite incluir información del convenio aplicable. Las declaraciones de impuestos de la mayoría de los países requieren que se declaren los ingresos de fuente extranjera en una parte específica del formulario de la declaración, separada de los ingresos de fuente doméstica. Es muy probable que se utilicen las reglas domésticas para determinar la fuente de los ingresos de fuente extranjera que declara, en lugar de una regla relativa a la fuente que haya sido incorporada en un determinado convenio.

Es probable que las declaraciones de impuestos proporcionen un mecanismo flexible para la inclusión de información adicional, relevante para la solicitud de un beneficio particular, ya sea derivado de un convenio o un mecanismo unilateral. Como ya ha sido mencionado, es probable que se requiera identificar el convenio tributario en virtud del cual se realiza la solicitud o indicar que se hace uso de un mecanismo unilateral. También podría requerirse el artículo del convenio tributario que permite al país fuente gravar esos ingresos. Por ejemplo, es importante determinar si el país de residencia adopta el método de exención en el marco del convenio, ya que, como se indica en el apartado 2.1, el método de exención normalmente sólo se aplica cuando el país fuente tiene derecho a gravar en virtud de artículos específicos del convenio (como los artículos que tratan con bienes inmuebles, los beneficios empresariales y las rentas del trabajo). Esto también puede ser importante para efectos del método del crédito porque el país de residencia sólo requiere acreditar el impuesto que es propiamente percibido por el país fuente en el marco del convenio y que dependerá de la disposición según la cual el país fuente grava (por ejemplo, el derecho de imposición del país fuente es distinto para los dividendos y para los intereses).

El tipo de información descrita anteriormente puede ser suficiente para efectos de la aplicación del método de exención, incluyendo la exención progresiva. Se requerirá mayor información cuando el país de residencia adopta el método de crédito por impuestos pagados en el extranjero. Al respecto, el país de residencia requerirá la información del monto de los impuestos extranjeros por los tipos de ingresos de fuente extranjera. Por las razones descritas en los dos párrafos anteriores, la atribución de impuestos extranjeros a determinadas rentas de fuente extranjera podría, en algunos casos, ser compleja. En el caso de la aplicación de un mecanismo unilateral, el impuesto del país fuente se aplica de acuerdo a la clasificación de los ingresos del país fuente. Este impuesto del país fuente debe ser atribuido a ingresos según la clasificación del país de residencia. Esto ocurrirá si el sistema de cómputo de ingresos cedular o global en el país fuente no es el mismo que en el país de residencia.

La aplicación de los convenios tributarios puede hacer que este proceso de conversión sea más complejo para países con crédito por impuestos pagados en el extranjero, que cuando se aplica una medida unilateral. Esto se debe a que el impuesto en el país fuente tiene que ser asignado a los ingresos, según la clasificación hecha en las disposiciones específicas de los convenios tributarios. El país de residencia debe entonces reasignar ese impuesto de acuerdo con su propia clasificación doméstica de los ingresos. En ese sentido, no puede haber reglas estrictas y rápidas y es probable que cada país que ofrece crédito por impuestos pagados en el extranjero adopte un sistema de acuerdo con sus propias circunstancias. Sin embargo, en la gran mayoría de casos que enfrenta la administración tributaria del país de residencia, la reasignación de impuestos será un proceso sencillo.

Recuadro 14

Interfaz de sistemas cedulares: legislación doméstica y convenios tributarios

Un residente del País B lleva a cabo actividades en el País A. De acuerdo a la legislación doméstica del País A, los ingresos de todas las actividades empresariales se acumulan. Para el año en curso, el País A considera que el residente tiene 100 de beneficios y todas las actividades son actividades

empresariales. Se incluye en el cálculo 60 por alquiler de bienes inmuebles y un pago de 80 recibidos por la terminación de un nombramiento como oficial electo en una empresa pública del País A.

El País A grava los beneficios a una tasa de 25 por ciento. El País B requiere que los contribuyentes calculen su ingreso por separado para los ingresos de bienes inmuebles y considera que un cargo público es equivalente a un empleo. También grava al residente a una tasa de 25 por ciento, pero ofrece un crédito por impuestos pagados en el extranjero calculado con base en el método porción-por-porción y las pérdidas aisladas del extranjero sobre una base similar. Hay un convenio tributario entre el País A y el País B.

El País B puede tener dificultades para calcular el crédito por impuestos pagados en el extranjero disponible para el residente. En primer lugar, se debe determinar cuánto de los 25 de impuestos en el País A tiene la obligación de acreditar en virtud del convenio. En este caso, se debe desagregar las ganancias y verificar que el País A tiene derecho a gravar de acuerdo con el convenio y de ser así, verificar que el País A ha gravado con una tasa permitida por el convenio. Por ejemplo, el País A puede gravar la renta en virtud del artículo 6 y por lo tanto es acreditable, pero surge el tema de cuánto de esos 25 de impuestos pagados en el País A es atribuible a los 60 de renta. Si el pago por terminación está efectivamente vinculado con un EP o una base fija en el País A, todos los impuestos atribuibles también son acreditables (artículo 7 o artículo 14), pero nuevamente surge el tema de la cuantía. Sin embargo, si el pago final no está vinculado, el derecho a gravar del País A tendrá que ser puesto a prueba considerando otras disposiciones del convenio, incluyendo el artículo 13 (ganancias de capital), el artículo 15 (servicios personales por cuenta ajena) y el artículo 16 (remuneraciones de los miembros de juntas directivas y de los directivos de alto nivel). La cifras demuestran que algunos de los gastos están involucrados (100 de beneficios es menor que 140 de renta bruta y el pago por terminación) y éstos tendrán que ser asignados a las diferentes actividades.

Incluso suponiendo que todos los impuestos del País A son acreditables, el País B todavía podría tener dificultades para determinar el crédito por impuestos pagados en el extranjero que se encuentra disponible. Para efectos de su propia legislación tributaria, se debe separar el ingreso del País A (el cual acumula el País A) en por lo menos tres categorías, es decir actividades empresariales, bienes inmuebles y empleo. Si el País B grava por separado las ganancias de capital y si la totalidad o parte del pago por terminación se considera una ganancia de capital, puede haber

una cuarta categoría. Además, estas categorías pueden no ser las mismas que en el convenio, tal como cuando el pago por terminación corresponde al artículo 7 (beneficios empresariales) o al artículo 14 (servicios por cuenta propia) al ser considerado por su legislación como un pago por servicios personales por cuenta ajena. Además, existe el riesgo de que en el proceso de atribución, el País B encuentre una pérdida aislada por actividades empresariales en el extranjero, como cuando considera que los 100 de ingreso del residente se componen de una pérdida de 40 de actividades empresariales, 60 de ingresos de bienes inmuebles y 80 del ingreso por los servicios personales por cuenta ajena. En este caso, las pérdidas aisladas del extranjero del País B significan que el País B puede tener un impuesto adicional sobre la renta de los bienes inmuebles y el empleo, a pesar del crédito por el impuesto total pagado en el País A y el hecho que ambos países tienen la misma tasa impositiva.

4.1.2 Obligación de revelar

Dado que un contribuyente residente está dentro de la jurisdicción de la administración tributaria del país de residencia, no hay impedimentos legales para que el contribuyente residente declare los ingresos de fuente extranjera (como se mencionó anteriormente en la sección 4.1.1) a la administración tributaria y proporcione la documentación de respaldo pertinente. El incumplimiento de esta obligación por parte del contribuyente residente conllevará una sanción de acuerdo a la legislación doméstica del país de residencia. Como regla general, en la mayoría de los países, dichas sanciones se recaudan de la misma forma que los impuestos, y en este sentido el análisis de la sección 4.4 es relevante. Sin embargo, la administración tributaria no sabrá si imponer la sanción a menos que pueda verificar por cuenta propia que no se han cumplido los requisitos de la declaración de los ingresos de fuente extranjera. Este es el poder de las auditorías, que requiere el uso de entrada, acceso y facultades para obtener información. El procedimiento de auditoría con respecto a los ingresos de fuente extranjera por lo general sigue los mismos procedimientos y plazos que los ingresos de fuente doméstica.

Las facultades de la administración tributaria del país de residencia para recabar información forzosamente con respecto a los ingresos de fuente extranjera, plantea serios problemas jurisdiccionales. Este es el caso si la información relevante está fuera de la

jurisdicción física del país de residencia. Las facultades legales de las administraciones tributarias para acceder a predios, documentos y otra información por lo general son jurisdiccionalmente ilimitadas. Es decir, la administración tributaria tendrá el derecho según su propia legislación tributaria, para acceder a la información dondequiera que se encuentre, incluyendo en un país extranjero. Sin embargo, en ausencia de un acuerdo con un país extranjero (por ejemplo, a través de un convenio) la administración tributaria de un país en particular podría infringir la ley del país extranjero (ya sea su legislación penal general o una ley específica, como la de confidencialidad) si se trata de ejercer allá su derecho a la información. Además, las administraciones tributarias con frecuencia tienen restricciones estrictas para delegar competencias administrativas a otras instituciones, ya sea a una institución local o a una institución extranjera, como lo es una administración tributaria extranjera. Por consiguiente, en ausencia de un poder expreso, una administración tributaria no podría siquiera solicitar asistencia a una administración tributaria extranjera para obtener información.

Incluso si una administración tributaria tiene facultades a nivel nacional para solicitar ayuda de una administración tributaria extranjera para recabar información, es poco probable que (en ausencia de un convenio) la administración tributaria extranjera pueda cumplir con la solicitud. Esto se debe a que la administración tributaria extranjera se creó con el objetivo de administrar impuestos locales (no impuestos extranjeros) y sus facultades, y las facultades para recabar información se habrán concedido exclusivamente con ese objetivo. Esto significa que en casi todos los casos, la administración tributaria extranjera no tendrá facultades suficientes para recabar información necesaria para la aplicación de leyes tributarias extranjeras.

Por lo tanto, cuando el país de residencia trata de hacer cumplir las consecuencias tributarias del contribuyente residente que recibe ingresos de fuente extranjera, es fundamental el levantamiento de esas limitaciones mediante el intercambio de información con la administración tributaria del país fuente. El potencial de este intercambio y superar estas limitaciones se ve facilitado por los convenios tributarios, en particular el artículo 26. El artículo 26 (1) permite a las autoridades competentes de los Estados contratantes del convenio (por lo

general a las administraciones tributarias) intercambiar información “previsiblemente pertinente para la aplicación de las disposiciones” del convenio. Asimismo, se permite el intercambio para la “administración o ejecución de la legislación doméstica relativa a los impuestos sea cual fuere su naturaleza o denominación,” ya sean impuestos por los Estados contratantes del convenio, sus subdivisiones políticas o autoridades locales. En consecuencia, el poder para intercambiar información es sustancialmente más amplio que los impuestos cubiertos por la normativa distributiva de los convenios tributarios. Además, no es necesario que la persona respecto de quien se solicita la información, sea residente de cualquier Estado contratante.⁵⁴ La Convención Modelo de las Naciones Unidas dispone que las autoridades competentes deben elaborar procedimientos para el intercambio de información a través de la consulta.⁵⁵

Generalmente el intercambio de información toma una de tres formas diferentes.⁵⁶ Se puede proporcionar información para cumplir con una solicitud que hace la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio. Alguna información puede ser proporcionada de forma automática, y este es el caso de los registros generados por computadora. En tercer lugar, la autoridad competente puede proporcionar información por iniciativa propia, es decir, de forma espontánea, por ejemplo, donde observa que la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio podría considerar que la información es relevante. El intercambio automático de información es de especial actualidad, sobre todo en el contexto de la tributación de los ingresos de fuente extranjera del país de residencia.⁵⁷ Grandes sumas de ingre-

⁵⁴Por ejemplo, ver párrafo 8.2 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁵⁵Artículo 26 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁵⁶Por ejemplo, ver párrafo 5.4 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el inventario de mecanismos de intercambio en el párrafo 30. En 2006, la OCDE publicó un Manual para el Intercambio de Información, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/cfaapprovesnewmanualoninformationexchange.htm>.

⁵⁷Recientemente, los Estados miembros de la OCDE y algunos otros países han estado trabajando en formas más completas de intercambio automático de información. Ver <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/>. A fines de 2009, el Comité de Expertos sobre Cooperación Inter-

sos de fuente extranjera se depositan en cuentas en bancos extranjeros y el artículo 26 (5) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, establece específicamente que, cuando se ha solicitado información a una autoridad competente, dicha autoridad competente no puede retener la información por el mero hecho de que se encuentre en poder de un banco o una institución financiera.

Históricamente, debido a que el artículo 26 se encuentra en los convenios tributarios, el intercambio de información no ha sido posible en ausencia de estos convenios. Esto ha significado que los países que no tienen una amplia red de convenios tributarios, tengan un ámbito limitado para solicitar el intercambio de información. Recientemente, esto se ha solucionado a través de dos mecanismos. Uno es la proliferación de acuerdos sobre el intercambio de información en materia tributaria basados en el Convenio Modelo de la OCDE de 2002.⁵⁸ El segundo es la Convención Multilateral Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 1988, que fue desarrollado por la OCDE y el Consejo de Europa.⁵⁹ Cada uno de estos mecanismos tiene disposiciones sobre el intercambio de información. La Convención de 1988 se ha convertido especialmente importante a partir de que entró en vigor un Protocolo en 2012 que permitió a los Estados no miembros suscribir la Convención y restringió que las administraciones tributarias rechacen el intercambio de información amparándose en el secreto bancario. Esta Convención tiene la ventaja de proporcionar una solución multilateral a cuestiones transfronterizas que enfrentan las administraciones tributarias, incluido el intercambio de información y la asistencia en la recaudación de impuestos. También amplía el alcance de las fiscalizaciones bilaterales e incluso multilaterales.

nacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas trabajaba en un “Código de Conducta sobre la Cooperación para combatir la lucha contra la evasión fiscal internacional” en el cual el intercambio de información se centró en el intercambio por solicitud.

⁵⁸Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁵⁹Convención Multilateral Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, OCDE y el Consejo de Europa, 2011, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>.

4.2 Evaluación (liquidación)

Sobre la base de la información recabada, una ley tributaria establecerá la posibilidad de llevar a cabo una determinación o decisión sobre la liquidación de impuestos. Esto puede darse de dos formas, mediante la autoliquidación o por liquidación administrativa, incluyendo la rectificación de una autoliquidación. Por lo general, la fiscalización de los impuestos relativos a los ingresos de fuente extranjera sigue los mismos procedimientos y plazos que los ingresos de fuente doméstica. Generalmente los ingresos de fuente extranjera de los residentes están sujetos a impuestos mediante la autoliquidación, incluyendo no sólo la valoración de la obligación tributaria principal, sino también la auto-determinación del derecho a optar por eliminar la doble imposición, ya sea por exención o por crédito por impuestos pagados en el extranjero. Los convenios tributarios no suelen afectar la aplicación de legislación doméstica relativa a la liquidación, aunque hay una regla especial en el artículo 25 (2), que pretende extender el procedimiento de fiscalización al procedimiento de acuerdo mutuo del convenio.

Un asunto especial relativo al impuesto sobre la renta de fuente extranjera versa sobre el momento en el que la eliminación de la doble imposición está disponible en el país de residencia. Esto es particularmente importante cuando se adopta el sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero, pero también puede ser relevante para un sistema de exención, por ejemplo, cuando aplica el enfoque de exención progresiva. Los países de residencia por lo general requieren evidencia directa de que el impuesto extranjero ha sido pagado, así como también la liquidación en la cual se basa. Por lo general, el crédito por impuestos pagados en el extranjero no está disponible hasta que el impuesto extranjero haya sido pagado. Se refiere entonces a una cuestión operativa del sistema del crédito por impuestos pagados en el extranjero: si el crédito está disponible para el año fiscal en el que se paga el impuesto extranjero, o si está disponible cuando el ingreso sujeto al impuesto extranjero es declarado, que es lo que ocurre en general.

4.3 Resolución de conflictos

Una vez que la determinación o decisión tributaria haya sido establecida o aceptada por la administración tributaria, existe la posibilidad de conflicto con el contribuyente con respecto, entre otras cosas, a la

cuantía. Las leyes tributarias generalmente proporcionan dos mecanismos para la resolución de conflictos. El primero es un procedimiento de revisión interna en la administración tributaria, comúnmente llamado “impugnación.” Si el contribuyente y la administración tributaria no logran llegar a un acuerdo, por lo general se lleva a cabo una revisión por un tercero. Con frecuencia será en un tribunal tributario especializado, con la posibilidad de una nueva apelación ante los tribunales generales; aunque en algunos países la apelación se plantea directamente ante los tribunales generales.

Cuando el procedimiento de revisión se proyecta en el plano internacional, lo usual es que haya dos administraciones tributarias y dos sistemas judiciales que pueden participar en la revisión de la tributación de las rentas de fuente extranjera, es decir, el país fuente y el país de residencia. Desde la perspectiva del país de residencia, los procedimientos habituales de objeción y de revisión judicial se aplicarán a la liquidación de las rentas de fuente extranjera de un residente. Es probable que lo mismo sea cierto al evaluar los ingresos de fuente doméstica de no residentes en el país fuente. Estos procedimientos de los países fuente y de residencia son separados uno del otro y no necesariamente resolverán los problemas de doble imposición (o doble no imposición). Sin embargo, los convenios tributarios ofrecen posibilidades para la revisión administrativa unificada o coordinada en un entorno internacional. La principal ventaja de esta revisión es que, como se trata de autoridades de ambos países interesados, se puede ofrecer al contribuyente una solución integral a la doble imposición.

El artículo 25 prevé la revisión coordinada de los impuestos cubiertos por un convenio tributario por parte de las autoridades competentes de los Estados contratantes (el “procedimiento de acuerdo mutuo”).⁶⁰ Este procedimiento puede ser visto como una extensión lógica del típico procedimiento de revisión interna (impugnación), adoptado a nivel doméstico por la mayoría de las administraciones tributarias. En este caso, cuando un contribuyente residente considera que sus ingresos de fuente extranjera han sido gravados de una manera que es incompatible con un convenio tributario, el contribuyente

⁶⁰Para más detalles sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, ver el Capítulo VIII, Resolución de conflictos: el procedimiento de acuerdo mutuo, por Hugh J. Ault.

puede iniciar el procedimiento de acuerdo mutuo acercándose a la administración tributaria de su país de residencia.⁶¹ Esto no niega el derecho que tiene el contribuyente de plantear una demanda ante los tribunales del país de residencia (o del país fuente). Sin embargo, muchas administraciones tributarias son reacias a tomar el caso del contribuyente si el asunto está siendo procesado ante los tribunales nacionales (discutido más adelante).

Cuando la autoridad competente del país de residencia (por lo general la administración tributaria) no puede resolver un caso de doble imposición presentado ante ella, esa autoridad competente tiene la obligación de acercarse a la autoridad competente del otro Estado con el fin de resolver el caso de común acuerdo.⁶² La autoridad competente del país de residencia sólo está obligada a “esforzarse” por resolver el caso con la otra autoridad competente, de modo que las autoridades no están obligadas a aceptar una solución. Esto es consistente con los procedimientos domésticos de revisión de la mayoría de los países. De hecho, el país de residencia puede aplicar las normas domésticas del procedimiento de revisión al procedimiento de acuerdo mutuo.⁶³ Sin embargo, el artículo 25 incluye algunas normas procesales, tales como el deber del contribuyente de presentar el caso ante la autoridad competente del país de residencia dentro de los tres años a partir de la primera notificación, y la Convención Modelo de las Naciones Unidas prevé el desarrollo de otras disposiciones.⁶⁴

⁶¹Artículo 25 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

⁶²Artículo 25 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

⁶³Ver párrafos 16 y 20 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducido en el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁶⁴La segunda oración del artículo 25 A (4), y el artículo 25 B (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas prevé que las autoridades competentes desarrollen reglas de procedimiento en consulta. Los problemas particulares de procedimiento se discuten en los párrafos del 20 al 46 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. En 2007, la OCDE publicó un Manual sobre Procedimientos de Acuerdo Mutuo Efectivos, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/dispute/manualo-n-effectivemutualagreementproceduresmemap.htm>.

Una dificultad legal con cualquier procedimiento de acuerdo mutuo entre las autoridades competentes es si existe un colegiado jurídico que garantice la efectividad del acuerdo. Por ejemplo, los plazos en la legislación doméstica pueden evitar que se modifique una determinación tributaria en favor del contribuyente. El artículo 25 (2) trata de superar esta dificultad y establece que se implementará cualquier acuerdo alcanzado a pesar de cualquier plazo de la legislación doméstica. Otra dificultad es la interrelación entre cualquier acuerdo mutuo y las decisiones judiciales. Algunos países tienen disposiciones en la legislación doméstica que establecen que el acuerdo mutuo será efectivo, incluso si ello es contrario a una decisión judicial, pero en otros, la legislación doméstica no permite que el acuerdo mutuo anule una decisión judicial. El procedimiento normal sería que el acuerdo mutuo obligue a la administración tributaria, pero no al contribuyente, de la misma forma que el sistema de resoluciones (*rulings*) tributarias. Esto dejaría a los contribuyentes libres para impugnar el acuerdo ante los tribunales. Para prevenir cualquier inconsistencia, es común que la implementación de un acuerdo mutuo esté sujeta a la aceptación del acuerdo por parte del contribuyente y a la resolución de cualquier procedimiento judicial.⁶⁵

Por lo general, los conflictos más comunes que se resuelven mediante el procedimiento de acuerdo mutuo son la determinación de si el país fuente ha gravado de acuerdo al convenio tributario y las controversias sobre los precios de transferencia.⁶⁶ Estos tipos de conflictos también son importantes para los países de residencia. Por ejemplo, supongamos que el contribuyente residente tiene un EP en el

⁶⁵Ver párrafo 45 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducido en el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el pie de página 49 en el párrafo 42 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Ver también los párrafos 76 y 82 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducidos en el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁶⁶En lo que respecta a tipos usuales de conflictos, ver el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducido en el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

país fuente que a su juicio ha gravado más allá de lo que está permitido por el artículo 7 del convenio correspondiente. El país de residencia adopta el método de crédito por impuestos pagados en el extranjero para eliminar la doble imposición y los impuestos en el país fuente son mayores que los del país de residencia (es decir, que se ajusta al límite del crédito). El residente puede acercarse a la autoridad competente del país de residencia y esto podría resultar en un procedimiento de acuerdo mutuo. Si la imposición del país fuente se reduce como resultado de ese procedimiento, esto tendrá un impacto en la manera en que el país de residencia calcula el crédito por impuestos pagados en el extranjero.

Un ejemplo similar es cuando una empresa residente tiene una subsidiaria en el país fuente y el país fuente hace un ajuste primario a los precios de conformidad con el artículo 9 (1). El ajuste correspondiente (ver sección 1.3.2) requerido por el país de residencia según el artículo 9 (2) es un tema común del procedimiento de acuerdo mutuo. Otro tema usual en el procedimiento de acuerdo mutuo es la determinación del artículo correspondiente en virtud del cual el país fuente puede cobrar impuestos. Debido a que los derechos de imposición del país fuente varían dependiendo del artículo del convenio tributario que se aplique, esto también tendrá un efecto en la obligación que tiene el país de residencia para eliminar la doble imposición.

Un asunto clave del procedimiento de acuerdo mutuo ha sido la falta de un requisito para que las autoridades competentes puedan llegar a un acuerdo. En los últimos años, esto ha sido abordado en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE a través de la inclusión de un procedimiento de arbitraje.⁶⁷ La disposición de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se aplica cuando las autoridades competentes no llegan a un acuerdo dentro de los tres años siguientes a la presentación del caso de una autoridad competente a la otra. Esto no es una revisión independiente de los asuntos del contribuyente, sino simplemente una extensión del procedimiento de acuerdo mutuo. El contribuyente no tiene derecho expreso a

⁶⁷ Artículo 25 B (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el artículo 25 (5) del Convenio Modelo de la OCDE. La variante A del Artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas no contiene una cláusula de arbitraje.

participar en este arbitraje y en la versión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas el arbitraje sólo puede ser promovido por una de las autoridades competentes. No existe ningún requisito que exija que los árbitros sean independientes; pueden ser funcionarios de las autoridades competentes. El contribuyente no está obligado por una decisión de arbitraje.⁶⁸

4.4 Recaudación del impuesto

Por último, cuando una liquidación tributaria no está siendo disputada (o no está en capacidad de entrar en disputa), está el tema de la recaudación del impuesto o de hacer cumplir la resolución administrativa. Por lo general hay dos mecanismos. Está la recaudación directa de los contribuyentes y sus activos. En segundo lugar, la legislación tributaria de la mayoría de los países también prevé situaciones en las cuales la recaudación puede ser por terceros, por ejemplo, una persona que deba dinero al contribuyente, como un banco. Al igual que otras facultades de la administración tributaria, la facultad para recaudar impuestos y otros mecanismos que puedan ser utilizados se rigen por la legislación doméstica.

En el contexto de los ingresos de fuente extranjera de los residentes, frecuentemente el país de residencia cuenta con los activos de los contribuyentes físicamente dentro su jurisdicción para efectos de hacer cumplir la liquidación tributaria. Sin embargo, habrá casos en los que una persona residente tenga pocos activos en la jurisdicción y la persona no esté físicamente disponible para el cumplimiento, por ejemplo, en los casos de entidades artificiales o cuando una persona se haya fugado. Aquí la posición general es la misma que la descrita en la sección 4.1 en el contexto de recabar información, es decir, independientemente de lo que la legislación doméstica del país de residencia establezca, su administración tributaria no será capaz de cobrar sus impuestos en un país extranjero. Además, en ausencia de medidas legislativas, la mayoría de las administraciones tributarias no tienen derecho a cobrar los impuestos de un país extranjero que solicite asistencia.

⁶⁸Ver párrafo 76 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, reproducido en el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

El artículo 27 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, prevé la asistencia mutua de las autoridades competentes para la recaudación de impuestos. Al igual que el artículo 24 sobre la no discriminación y el artículo 26 sobre el intercambio de información, el artículo 27 no se limita a los impuestos comprendidos en las normas de distribución de un convenio en particular. Las autoridades competentes deben resolver de común acuerdo la forma que se aplicará el artículo aunque la administración tributaria que está asistiendo continuará utilizando sus facultades domésticas para recaudar impuestos al proporcionar asistencia.⁶⁹

El artículo 27 (3) establece que una autoridad competente puede solicitar asistencia a otra autoridad competente en materia de recaudación de impuestos. La solicitud se podrá hacer sólo si el contribuyente no puede “impedir” la recaudación de acuerdo con la legislación del país solicitante. La otra autoridad competente debe entonces recaudar “de conformidad con las disposiciones de su derecho interno aplicables a la ejecución y recaudación de sus propios impuestos ...” El artículo 27 (4) incluye disposiciones similares para la asistencia en medidas preventivas en la recaudación de créditos fiscales, denominadas “medidas cautelares.” De conformidad con el artículo 27 (8), un Estado contratante no está obligado a proporcionar asistencia a menos que el Estado solicitante haya “perseguido todas las medidas razonables para recaudar ... conforme a su legislación o práctica administrativa ...” o cuando la “carga administrativa ... es claramente desproporcionada” a los impuestos que deben ser recaudados.

En virtud del artículo 27, el país de residencia que se propone recaudar impuestos con respecto a los ingresos de fuente extranjera de sus residentes, puede solicitar asistencia del país fuente para esa recaudación. Sin embargo, el artículo 27 por su naturaleza es muy general. El país de residencia puede hacer tal solicitud a cualquier país (con el que tiene un convenio con una disposición sobre asistencia en la recaudación) que pueda proporcionar esa asistencia, tal como el país donde la persona tenga importantes activos.

⁶⁹En 2007, la OCDE publicó un Manual de Implementación de Asistencia en la Recaudación Tributaria, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/oecdmanualonassistanceinthecollectionoftaxes.htm>.

La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 1988 promovida por la OCDE y el Consejo de Europa mencionada en la sección 4.1.2 en el contexto del intercambio de información también incluye disposiciones sobre la asistencia en la recaudación de impuestos (artículos del 11 al 16), que influyeron en la redacción del artículo 27 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE. Una vez más, una ventaja de esta Convención es que proporciona una solución multilateral a asuntos transfronterizos de administración tributaria, incluyendo la asistencia en la recaudación de los impuestos.

Capítulo IV

Tributación de los no residentes

COLIN CAMPBELL*

1. Introducción

1.1 Alcance del Capítulo

Este Capítulo considera los temas a los que se enfrentan los países en desarrollo cuando una persona, que no es residente para efectos tributarios en un Estado (no residente) de acuerdo con la legislación doméstica de ese Estado (el Estado fuente), lleva a cabo actividades en el Estado fuente o con sus residentes, de modo que está sujeto a impuestos según la legislación tributaria de ese Estado, y es un residente de otro Estado con el cual el Estado fuente tiene un convenio tributario bilateral. A estos efectos, solo se considerarán los impuestos sobre los ingresos cubiertos en los convenios tributarios.¹ Entre los asuntos que surgen en estas circunstancias se incluye determinar si el no residente tiene derecho a los beneficios del convenio y, en caso afirmativo, la forma en que se otorgan estos beneficios, ya sea reembolsando al no residente por los montos pagados o los montos retenidos que superan los montos que corresponden de acuerdo al convenio o reduciendo los montos pagados o retenidos en exceso, para reflejar las tasas reducidas previstas en el convenio. Otro asunto, no relacionado con la recaudación de los impuestos de los no residentes, surge de las obligaciones mutuas contenidas en la mayoría de los convenios tributarios firmados por los Estados contratantes, sobre el suministro al otro Estado de información relevante para la administración del sistema tributario de ese Estado y, en algunos casos, para prestar asistencia en la recaudación de impuestos.

*Facultad de Derecho, Western University, London, Canadá.

¹Excepto por los que se relacionan con el intercambio de información que se analizan más adelante.

Debido a que el convenio puede tener impacto sobre las disposiciones domésticas de la legislación tributaria que se aplican en general a los no residentes en el Estado fuente, este Capítulo iniciará con un resumen de las disposiciones administrativas que normalmente se utilizan en relación con la imposición a no residentes.

Se tomarán en consideración los siguientes tipos de ingresos:

1. Inversiones pasivas o inversiones de cartera derivadas de la tenencia de propiedad, dando lugar a intereses, dividendos o regalías pagados por una persona o entidad en el Estado fuente.
2. Los ingresos de una empresa de servicios, sean o no imputables a un establecimiento permanente o base fija de los no residentes en el Estado fuente.
3. Los ingresos de las empresas que llevan a cabo operaciones comerciales, sean o no imputables a un establecimiento permanente o base fija de los no residentes en el Estado fuente.
4. Los ingresos por la prestación de servicios como empleado en el Estado fuente.
5. Las ganancias realizadas por el no residente en el Estado fuente.

La aplicación de los convenios tributarios a algunos de estos tipos de ingresos se discute en detalle en otros capítulos de este Manual.²

1.2 Cumplimiento de los no residentes con la legislación doméstica tributaria

Para efectos de este Capítulo se asume que la legislación doméstica del Estado fuente grava a los no residentes que obtienen ingresos en ese Estado y que existen medidas administrativas vigentes para exigir el cumplimiento de la legislación doméstica. Por lo general, estas medidas tendrán tres elementos principales:

²Ver Capítulo V, Tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales, por Jinyan Li, Capítulo VI, Tributación de los proveedores de servicios no residentes, por Ariane Pickering, y Capítulo VII, Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital, por Jan J.P. de Goede.

(a) Identificación de los no residentes:

El primer paso para gravar a los no residentes sobre los ingresos obtenidos del país fuente es identificar a estos no residentes. Esta identificación requiere que el país fuente tenga buena información y depende del tipo de ingresos obtenidos. Cuando las actividades generadoras de ingresos consisten en llevar a cabo operaciones comerciales o un empleo por parte de un no residente en el país fuente, los no residentes normalmente estarán obligados a obtener un número de identificación tributaria o de lo contrario registrarse ante las autoridades tributarias o ante alguna otra autoridad gubernamental en el Estado fuente. Estos requisitos de registro pueden hacerse cumplir a través de controles de inmigración o de fronteras, con la seguridad social o los regímenes de salud, o como parte de la regulación general de la actividad comercial. En el caso de no residentes que reciben flujos de ingresos de inversión (intereses, dividendos o regalías) del país fuente, la identificación de estos no residentes es menos importante que la identificación y el registro de los residentes que pagaron dichos flujos, ya que normalmente esos montos tributan mediante la retención en la fuente que hace el pagador en el Estado fuente.³ Este también puede ser el caso con respecto a ciertas ganancias de capital realizadas por no residentes, donde un residente comprador de la propiedad enajenada podría estar obligado a retener un monto de las ganancias de la venta de la propiedad.

(b) Recopilación de información y presentación de informes:

La información acerca de los no residentes que obtienen ingresos del país fuente no solo es necesaria para identificar esos no residentes, sino también para determinar el monto de los ingresos y el impuesto a pagar. En general, dicha información se obtiene al exigir que los no residentes presenten declaraciones de impuestos o formularios que contienen la información prescrita. Con

³Ver el análisis sobre la identificación de los contribuyentes no residentes relevantes en el Capítulo I, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de los convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold, sección 7.2.

respecto a los ingresos provenientes de la inversión, por lo general la información necesaria se obtiene del agente retenedor o del residente pagador. La información también puede obtenerse de terceros, como instituciones financieras, y de autoridades tributarias extranjeras en virtud de las disposiciones de intercambio de información establecidas en los convenios tributarios, tal como se comenta más adelante.

Normalmente, al no residente que lleva a cabo operaciones comerciales en el país fuente, ya sea mediante la prestación de servicios o de otra forma, se le requerirá presentar una declaración de impuestos en la cual se calculan los beneficios de la empresa y el monto sujeto a impuesto, acompañada de información de respaldo. Al empleador no residente en el país fuente también se le puede exigir presentar una declaración. Además, probablemente se requiera que el empleador retenga un impuesto provisional del sueldo o salario del empleado y que proporcione a las autoridades tributarias la información pertinente. Cuando la legislación doméstica permite la deducción de los gastos necesarios para generar los ingresos, lo que suele ser el caso para los beneficios empresariales y a veces el caso para los ingresos procedentes del empleo, por lo general los no residentes deberán llenar una declaración que contemple esos gastos.

Para las rentas de inversión pasiva del no residente en el país fuente, la declaración principal será hecha por el residente pagador y por lo general revelará la naturaleza del monto pagado al no residente, el nombre y dirección del destinatario, y el monto del impuesto retenido. Un destinatario no residente que recibe ingresos por inversiones pasivas normalmente será gravado por medio de una retención final de impuesto sobre el monto bruto⁴ y no necesitará una declaración. El no residente que realiza una

⁴El término “retención final de impuesto” se utiliza porque el no residente no está obligado a presentar una declaración de impuestos y el monto retenido es el único gravamen impuesto. La retención en la fuente se utiliza también como una medida provisional. Sin embargo, en el caso de retención provisional, los montos son retenidos a cuenta del impuesto a pagar y el contribuyente está obligado a presentar una declaración de impuestos para determinar si debe pagar impuestos adicionales o si procede un reembolso.

ganancia de capital, por lo general tiene que presentar una declaración calculando la ganancia neta del costo de la propiedad más cualquier gasto permitido y el impuesto adeudado.

(c) Recaudación del impuesto a pagar:

Con el fin de hacer cumplir el pago de impuestos y proporcionar la liquidez adecuada al gobierno del Estado fuente, los receptores de ingresos de inversión pasiva y de ingresos provenientes del empleo, por lo general están sujetos a una retención en la fuente que hace el pagador en el país fuente. Debido a que normalmente los ingresos por inversiones se gravan sobre el monto bruto y las deducciones permitidas en el cálculo de ingresos derivados del empleo suelen ser inmateriales, el importe retenido por lo general se aproximará al impuesto efectivamente pagado de los no residentes. Con frecuencia, también se aplica la retención en la fuente sobre montos pagados a no residentes en un negocio de prestación de servicios. Este es un medio eficaz de hacer cumplir el pago del impuesto donde la presencia de los no residentes en el país fuente es transitoria. También se puede aproximar el pago real de impuestos de los no residentes si los gastos incurridos en la obtención de ingresos por servicios son relativamente pequeños. Podrían ser necesarios algunos ajustes especiales en el caso de ciertos servicios que prestan los no residentes, tales como los artistas y deportistas.⁵ En el caso de ingresos por actividades comerciales, los no residentes normalmente estarán sujetos a las medidas ordinarias de recaudación de la legislación doméstica tributaria, recurriendo en caso de ser necesario, a los bienes de los no residentes en el país fuente. En el caso de las ganancias de capital, podría requerirse que el comprador residente retenga una parte del precio de compra a cuenta de cualquier impuesto pagadero por parte del vendedor no residente. Sin embargo, dado que el comprador conoce solamente el precio de compra y no la ganancia neta, se le complica poder determinar el monto que se debe retener. Si la propiedad es vendida por un no residente a otro, es difícil para el país fuente imponer al comprador la obligación de retener.

⁵Ver la discusión en el Capítulo I, supra nota 3, sección 7.3.2, sobre el tratamiento de artistas y deportistas.

1.3 La conexión entre el cumplimiento tributario y la retención en la fuente

La aplicación de la retención en la fuente por el Estado fuente es el factor más importante que influye en el cumplimiento que hacen los no residentes de la legislación doméstica tributaria. La retención del impuesto sobre un pago hecho por un residente o empresa del Estado fuente a un no residente, asegura el pago de todo o parte de la obligación tributaria de los no residentes y representa un fuerte incentivo para que los no residentes cumplan con los requisitos domésticos de informar sobre cualquier caso en que la retención en la fuente excede la obligación tributaria. Aunque puede haber cierta preocupación que la retención en la fuente, particularmente donde hay demoras indebidas en la tramitación de solicitudes de reembolso por el Estado, pueda actuar como un desincentivo a la inversión o a otras actividades comerciales en el Estado fuente por no residentes, hay dos argumentos en contra de esa opinión. En primer lugar, tales regímenes de retención se utilizan ampliamente, sino universalmente, en los países desarrollados y por lo tanto no son desconocidos por los potenciales inversores. En segundo lugar, los indudables beneficios de la retención en la fuente superan la posible pérdida de la actividad económica de los no residentes que buscan evitar el pago de impuestos en el Estado fuente. Por lo tanto la retención en la fuente juega un papel importante para garantizar que se obtiene la información y el pago.

El uso de retenciones finales para recaudar impuestos de no residentes está reconocido internacionalmente como un mecanismo legítimo para recaudar impuestos. Sin embargo, cabe señalar, que tales impuestos son un sustituto para el impuesto sobre los ingresos netos derivados por los no residentes y pueden no ser apropiados cuando el no residente incurre en gastos sustanciales para obtener dichos ingresos. La tasa de retención es fundamental. En algunas circunstancias, los no residentes podrían solicitar que el monto del pago sea superior para que los contribuyentes residentes sean quienes soporten el peso de la retención de los impuestos. Por lo tanto, la retención de impuestos podría tener el efecto indirecto no deseado de aumentar el costo de financiamiento, tecnología y servicios a los residentes del país fuente.

1.4 Efecto de los convenios tributarios

Los convenios tributarios generalmente no imponen restricciones a las políticas administrativas o procedimientos de un Estado contratante.⁶ En consecuencia, el Estado fuente no debe estar restringido por un convenio tributario para imponer a los no residentes requisitos para el registro o la declaración de información, o imponer requisitos a las retenciones en la fuente (que no sea el monto del impuesto) con respecto a los montos pagados a no residentes.⁷ Sin embargo, los convenios tributarios pueden imponer varias restricciones sobre el grado en que el Estado fuente puede gravar a no residentes que son residentes para efectos del convenio en el otro Estado contratante. En algunos casos, los ingresos que normalmente están sujetos a impuestos estarán exentos de impuestos según el convenio (por ejemplo, los beneficios no imputables a un establecimiento permanente). En otros casos, la tasa del impuesto estará limitada por el convenio (por ejemplo, los impuestos sobre intereses, dividendos o regalías). Esto impone cargas administrativas adicionales para el Estado fuente, por ejemplo determinar si un residente es elegible para obtener los beneficios del convenio, identificar la fuente de ingresos que se ve afectada por el convenio y realizar arreglos ya sea para reducir o eliminar la retención en la fuente para que refleje la reducción de las tasas tributarias del convenio o hacer el reembolso oportuno donde se haya retenido impuestos superiores a la tasa del convenio. Como resultado, el no residente podría estar obligado a diferentes procesos de suministro de información que permitan a las autoridades tributarias aplicar efectivamente el convenio.

El resto de este Capítulo considera los aspectos específicos de los efectos de las obligaciones asumidas por la administración tributaria del Estado fuente en el convenio con respecto a la tributación de los no residentes.

⁶Ver Capítulo I, supra nota 3.

⁷Imponer tales requisitos contraviene el artículo 24 (no discriminación), tanto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre los Países Desarrollados y en Desarrollo, (Nueva York, Naciones Unidas, 2011) (Convención Modelo de las Naciones Unidas), y del Convenio Modelo sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización de la Cooperación y el Desarrollo Económicos (París, OCDE, 2010, hojas sueltas) (Modelo de Convenio de la OCDE), como se explica infra en la sección 7.

2. Requisitos de registro para no residentes

Muchos países utilizan números de identificación tributaria para los residentes con el fin de hacer más eficiente la fiscalización y la recaudación de impuestos. Dichos números se pueden utilizar también para los no residentes, en particular aquellos que llevan a cabo actividades comerciales en un país. La asignación de un número de identificación tributaria puede ser parte de los requisitos de registro para los no residentes que llevan a cabo actividades comerciales.

Las obligaciones impuestas por un convenio tributario en un Estado fuente para dar a los no residentes el tratamiento favorable que está prescrito en el convenio, refuerza la necesidad de un registro tributario integral, que identifique tanto a los no residentes que llevan a cabo actividades comerciales en el Estado fuente, como a los residentes que pagan sueldos o salarios, dividendos, intereses, regalías y otros montos a los no residentes. Si es posible combinar el registro tributario con cualquier otro registro requerido para fines regulatorios o comerciales en general, la eficiencia administrativa podría aumentar y podría ser más fácil para la administración tributaria del Estado fuente acceder a información sobre las actividades de los no residentes, que podría ser relevante en la determinación de su tratamiento en el convenio. Al momento de registro se podría requerir que los no residentes proporcionen información sobre el tipo o la forma en que llevan a cabo las actividades comerciales. En un Estado federal, o en un Estado donde el registro comercial general puede llevarse a cabo a nivel regional o municipal, deberá coordinarse sobre el registro con las autoridades tributarias nacionales (o incluso regionales).

Mientras que el registro para efectos tributarios incluirá información de contacto del no residente, el documento de registro podría no revelar la residencia real del no residente, ni contener información necesaria para determinar si la residencia del no residente constituye una residencia para los efectos del convenio. Es poco probable que el proceso de registro deba utilizarse para determinar la residencia para efectos del convenio. De hecho, determinar la residencia para efectos del convenio en ese momento puede retrasar el registro y con ello dificultar la imposición del gravamen sobre los no residentes en general, y también podría desalentar la actividad económica de ellos. Estas

dificultades podrían magnificarse cuando quienes están involucrados en el proceso de registro no son administradores tributarios.

Como se señaló anteriormente, el registro se requiere primordialmente para no residentes que operen en el Estado fuente. El registro de los residentes que pagan dividendos, intereses, regalías e ingresos provenientes del empleo se hace necesario debido a que la retención en la fuente será el principal método para la fiscalización y recaudación de impuestos sobre esos montos.

Las ganancias de capital presentan problemas diferentes. Cuando el comprador de una propiedad enajenada por un no residente es residente en el Estado fuente y se genera una ganancia, las disposiciones de la legislación doméstica sobre el registro y el suministro de información pueden usarse para exigir declaraciones y cuando proceda, la retención por parte del comprador. Cuando el comprador es otro no residente, es posible utilizar métodos indirectos para identificar al comprador, tales como confirmar el estatus de no residente cuando la transacción de venta está sujeta a registro interno, a la presentación de una declaración o a impuestos de traspaso, como normalmente sería el caso con respecto a las transacciones de bienes raíces. En estos casos, puede requerirse la coordinación de las disposiciones de la legislación doméstica sobre derecho privado con las disposiciones tributarias correspondientes. Por ejemplo, el registro de un cambio de propietario puede ser negado a menos que el comprador no residente identifique al vendedor, y en el caso de que el vendedor sea o parezca ser un no residente, se retenga una porción del precio de compra. Dado que según las disposiciones típicas de un convenio, las ganancias de la enajenación de bienes personales por un residente de un Estado contratante del convenio están exentas de impuestos en el Estado fuente, las situaciones más difíciles pueden implicar las ventas de bienes raíces disfrazadas como ventas de bienes personales, por ejemplo, las acciones de una empresa cuyo valor se deriva principalmente de bienes raíces. Cuando tales ganancias son gravables en el Estado fuente, la identificación y recaudación de los impuestos pueden ser un problema. Es importante que el convenio se aplique a tales situaciones, como es el caso del artículo 13 (4) y (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

3. Nombramiento de agentes o representantes locales

El nombramiento de un representante o agente por un no residente de un Estado contratante del convenio puede ayudar en el proceso de presentación de declaraciones y recaudación, ya que se les puede solicitar a esas personas, de acuerdo con la legislación doméstica, que reporten las transacciones y la información relevante y que retengan cuando los pagos hechos a no residentes se hacen a través del agente o el representante. Mientras que la obligación de suministrar información y de retener el impuesto puede (y debe) ser para todos los contribuyentes del Estado fuente, los agentes y representantes de los no residentes conocen mejor la información pertinente y no están en condición de eludir la responsabilidad. Cuando los nombramientos de dichos agentes o representantes son necesarios para efectos de la ley en general, deben hacerse esfuerzos para proporcionar a las autoridades tributarias la información de registro e integrar esa información en el registro tributario.

Un segundo asunto es si el agente o representante del no residente está en capacidad de determinar el estatus de residencia de los no residentes para efectos del convenio aplicable y, por lo tanto, retener de acuerdo a la tasa aplicable más baja según el convenio. Quizás no exista una respuesta evidente o fácil a esta pregunta. El agente o representante puede tener suficiente conocimiento para determinar con una alta probabilidad de exactitud, la residencia para efectos del convenio. En ese caso, si el agente o representante no está facilitando la evasión de impuestos a los no residentes, otorgar tal discreción alivia la carga administrativa de las autoridades tributarias y elimina el retraso inevitable para resolver las solicitudes de reembolso, que a su vez, elimina que se de un desincentivo a la inversión en el Estado fuente. Estas ventajas deben sopesarse con el riesgo de perder ingresos al determinarse incorrectamente la residencia, y con la capacidad que tienen las autoridades tributarias para sancionar a los agentes o representantes y recuperar lo que se dejó de percibir por retenciones en la fuente.

4. Procedimientos para solicitar los beneficios del convenio bajo diversos métodos de liquidación y evaluación

4.1 Presentación de declaraciones de impuestos

Normalmente las disposiciones de la legislación doméstica tributaria requieren que se presente una declaración de impuestos en la que se indica el cómputo del impuesto sobre un monto neto. Esto incluye beneficios empresariales de todo tipo y, en la mayoría de casos, las ganancias de capital donde los costos y gastos de venta pueden ser relevantes para calcular el monto del impuesto. En los sistemas tributarios donde se permiten las deducciones para computar los ingresos provenientes del empleo, se requerirá que se declaren los ingresos netos. En todos estos casos, la declaración también puede utilizarse para solicitar los beneficios del convenio, ya sea para reducir los impuestos que de lo contrario tendrían que pagarse o solicitar reembolsos cuando la retención en la fuente excede el monto del impuesto según corresponda. Para facilitar la liquidación, la declaración debe identificar el convenio correspondiente y, si es posible, el artículo del convenio que aplica. Los no residentes deben fundamentar la solicitud de beneficios al amparo del convenio, que por lo general será la residencia según se defina en el convenio, así como también el artículo específico que aplica.

Debido a que la residencia para efectos del convenio por lo general se convierte en sujeción a la mayoría de impuestos del Estado de residencia, con frecuencia la mejor evidencia puede ser un certificado u otra declaración de la autoridad tributaria de ese Estado haciendo constar que los no residentes están sujetos al impuesto por alguno de los criterios mencionados o que son residentes de ese Estado para efectos tributarios. Esto puede ir acompañado de la copia de una declaración de impuestos reciente que refleje esa condición. Mientras que la evidencia del estatus de residencia legal u otra evidencia de residencia física también puede ser tomada en cuenta, esos factores no son necesariamente determinantes para definir la residencia para los efectos del convenio. Alternativamente, el Estado fuente puede solicitar directamente una confirmación de residencia a la administración tributaria del otro Estado de conformidad con las disposiciones del

convenio sobre intercambio de información.⁸ Si el Estado fuente solicita o requiere una certificación de la administración tributaria del otro Estado, se espera que emita una certificación similar para sus propios residentes que solicitan los beneficios del convenio en el otro Estado. Aunque los certificados de residencia expedidos por las autoridades tributarias del otro país son útiles, no deben considerarse vinculantes en el país fuente.

En el caso de intereses, regalías y dividendos, los no residentes también deben demostrar ser los beneficiarios efectivos de los montos en cuestión.⁹ Mientras que el beneficiario efectivo también puede ser objeto de una solicitud de información que hace la autoridad tributaria del otro Estado, puede ser necesario llevar a cabo una investigación independiente ya que ese otro Estado podría estar usando una definición diferente de beneficiario efectivo. Sin embargo, se puede obtener información pertinente del otro Estado para determinar lo del beneficiario efectivo.

Cuando no se ha aplicado la retención en la fuente al no residente, seguramente los impuestos habrán sido calculados y pagados con base en los beneficios del convenio o se habrá aplicado una exención. En consecuencia, cualquier retraso del Estado fuente en la resolución de la solicitud resultará en demoras en la recaudación de impuestos adeudados si finalmente se niegan los beneficios del convenio. Por esta razón, es importante que la legislación doméstica establezca el pago de intereses sobre los impuestos no pagados en la fecha de vencimiento, independientemente de los retrasos en emitir la resolución. Por el contrario, deben pagarse intereses en el caso de los reembolsos que se han retrasado por la resolución de la solicitud de beneficios del convenio. Las disposiciones relativas a estos reembolsos deben mitigar cualquier preocupación que pueda existir de que el exceso de retención desalentará las actividades de inversión y comerciales de los no residentes. Los retrasos, a su vez, aumentarán la probabilidad de dificultades en la recaudación de impuestos fiscalizados. Esto resalta la importancia que tiene la retención en la fuente, siempre que sea posible.

⁸Ver sección 5 *infra*.

⁹Ver Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

Aunque la retención en la fuente por lo general no aplica en el caso de ingresos obtenidos por actividades comerciales que se llevan a cabo en el país fuente, que no sean de prestación de servicios,¹⁰ podría considerarse alguna retención con respecto a montos que paga el gobierno u otros organismos públicos a no residentes por contratos de construcción o de consultoría. Dichos pagos también deben reportarse a las autoridades tributarias. También se podría considerar solicitar a los principales contratistas en este tipo de proyectos que reporten los pagos hechos a subcontratistas, que son o parecen ser no residentes. Las tasas de retención podrían establecerse lo suficientemente altas como para crear un incentivo real para que los no residentes reporten y soliciten los beneficios del convenio, pero no para causar problemas de liquidez o para que actúen como un desincentivo para quienes llevan a cabo actividades comerciales en el Estado fuente.

Cabe señalar que es poco probable que las solicitudes de residencia para efectos del convenio sean significativas en el caso de ingresos provenientes del empleo, excepto cuando el empleado es contratado por un empleador no residente sin establecimiento permanente en el país fuente, en cuyo caso el empleado estará exento de impuestos en el país fuente si el empleado está presente por un período no mayor de 183 días.¹¹ De lo contrario, bajo un convenio típico, los empleados no residentes serán gravados totalmente o en gran medida en el Estado fuente por sus ingresos provenientes del empleo ejercido en ese Estado. Las declaraciones serán relevantes sólo para aplicar deducciones u otros créditos de acuerdo a las disposiciones de la legislación doméstica. Lo mismo es cierto para las disposiciones de bienes raíces.

4.2 Pronunciamientos administrativos

Cuando existe la obligación de retener, los no residentes o el pagador residente obligados a practicar la retención tienen la posibilidad de

¹⁰Como se señaló anteriormente en la sección 1.2, debido a que los gastos representan una proporción más pequeña de los ingresos brutos en algunas empresas de servicios, y porque los proveedores de servicios no residentes pueden tener una presencia transitoria en el Estado fuente, la retención en la fuente con frecuencia es a la vez práctica y deseable en esos casos.

¹¹Artículo 15 (2) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

obtener un pronunciamiento de la administración tributaria confirmando la tasa de retención o la exención correspondiente. Este pronunciamiento se aplica en la misma forma y bajo los mismos criterios de evaluación que cuando se aplican los beneficios del convenio en las declaraciones de impuestos, y por lo tanto la misma información o evidencia debe ser presentada. Cuando se obtiene el pronunciamiento, puede ser deseable hacer referencia al mismo en cualquier declaración hecha por el pagador o en la última declaración presentada, si fuese el caso. La solicitud del pronunciamiento plantea las mismas exigencias sobre resoluciones y retrasos administrativos, pero puede ser útil en los casos en que es probable que se repitan los pagos a los no residentes. Debe prestarse atención cada cierto tiempo a la renovación de estos pronunciamientos para asegurarse que los mismos están actualizados.

4.3 Información proporcionada a los pagadores residentes

Como alternativa a la emisión de pronunciamientos administrativos, el Estado fuente podría apoyarse en pagadores residentes para solicitar información de los beneficiarios no residentes y tomar decisiones a su propio juicio sobre la aplicación de cualquier convenio para reducir o no retener impuestos. Mientras que esto es ciertamente más rápido y más barato, solo funciona si los pagadores residentes son suficientemente diligentes y tienen el conocimiento para evaluar correctamente la aplicación del convenio. Además, serán necesarias las medidas legales domésticas para sancionar a los pagadores residentes que no practiquen la retención adecuada, incluyendo los casos por error o negligencia en la evaluación de la solicitud de los beneficios del convenio. Generalmente, el pagador sería el responsable por el monto que debió haberse retenido, junto con el interés y una sanción que dependerá de la naturaleza del incumplimiento.

4.4 Solicitudes de reembolso

Las solicitudes de reembolso de los no residentes tienen las mismas consideraciones de tiempo y recursos que en los pronunciamientos administrativos, o que en la aplicación de los beneficios del convenio en una declaración de impuestos. Para las autoridades tributarias la cuestión principal es asegurar que la demora en la tramitación de las solicitudes no afecte negativamente la inversión en el Estado fuente.

5. Recabar información

5.1 Disposiciones típicas de un convenio

Las disposiciones típicas de un convenio sobre el intercambio de información¹² requieren que los Estados contratantes intercambien cualquier información “previsiblemente pertinente” para la administración de cualquier impuesto (cubierto o no por el convenio) y con respecto a cualquier persona (no restringido a los residentes de un Estado contratante para efectos del convenio). Las disposiciones abarcan los intercambios regulares, los automáticos y los intercambios realizados espontáneamente por uno de los Estados pero, en la mayoría de los casos, el intercambio se produce en respuesta a una solicitud específica del otro Estado. Reconociendo la amplia naturaleza de la obligación de intercambio, el artículo 26 (3) (a) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, establece que el Estado requerido no puede ser obligado a actuar contrario a las leyes o la “práctica administrativa” de su Estado o del otro Estado. El párrafo 16 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas establece que el artículo 26 (3) (a) aclara que “un Estado contratante no está obligado a ir más allá de su propia legislación o práctica administrativa para proporcionar información al otro Estado contratante.” Por lo tanto, esta disposición previene conflictos entre la legislación doméstica del Estado y sus obligaciones según el convenio.

El artículo 26 (3) (b) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE establece que un Estado no está obligado a proporcionar información “que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante.” Los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE¹³ afirman que esta condición se extiende a que un Estado no pueda proporcionar suficientes recursos administrativos y que esto da derecho al otro Estado a negarse a responder una solicitud sobre la base

¹²Por ejemplo, ver artículo 26 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, y sus Comentarios. Ver también Capítulo IX, Intercambio de información, por Diane M. Ring.

¹³Párrafo 15 de los Comentarios al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

de la reciprocidad. Por otra parte, los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas,¹⁴ señalan que el artículo 26 (3) (b) está diseñado para evitar la imposición de “cargas irracionales” en el Estado requerido y aclara¹⁵ que la falta de recursos administrativos en un Estado (por ejemplo, un país en desarrollo) no autoriza que el otro Estado contratante del convenio (por ejemplo, un país desarrollado) se niegue a responder a una solicitud de información sobre la base de la reciprocidad. El párrafo 20.4 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sugiere que los Estados contratantes podrían abordar explícitamente en el convenio esta disparidad sobre la capacidad administrativa.

5.2 Exposición a las solicitudes de intercambio de información

Cuando los recursos administrativos de un Estado son insuficientes para responder a las solicitudes de información amparadas en el convenio, y no hay disposiciones específicas en el convenio, no queda claro si podrían rechazarse dichas solicitudes sobre la base de la reciprocidad, como se señaló anteriormente. Dependiendo de la tolerancia del otro Estado contratante, esta falta de reciprocidad puede afectar su capacidad para obtener información del otro Estado, requerida para fiscalizar las solicitudes basadas en convenios hechas por no residentes. Cuando un Estado considera que es probable que surja tal situación, podría ser preferible tratar el asunto directamente, ya sea en el curso inicial de la negociación del convenio o en la negociación de modificaciones posteriores, aclarando en el protocolo o por medio de nota diplomática, las expectativas de ambos Estados contratantes con respecto a los intercambios de información.

Cualquier Estado que asume las obligaciones del convenio en relación con el intercambio de información debe tomar medidas para asegurar que las disposiciones en su legislación doméstica para recabar y divulgar la información son suficientemente amplias para abarcar las

¹⁴Párrafo 20 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁵Párrafos 20.3 y 20.4 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

obligaciones del convenio. En particular, el secreto bancario ya no es una restricción aceptable para intercambiar información. La mayoría de los países se han comprometido al cumplimiento de los estándares internacionales sobre el intercambio de información, que están siendo implementados a través del trabajo del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios.¹⁶

6. Asistencia en la recaudación

6.1 Disposiciones típicas de un convenio

El artículo 27 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE establece una obligación potencialmente amplia para que un Estado contratante recaude las deudas tributarias del otro Estado. No se limita a las deudas de los impuestos cubiertos en el convenio sino que se extiende a cualquier impuesto que no sea contrario al convenio. El Estado requerido debe cobrar la deuda tributaria mediante la aplicación de los mismos mecanismos de recaudación que utilizaría para sus propios impuestos. El artículo 27 asume que el contribuyente en el Estado requirente ha agotado todas las vías que podrían impedir o retrasar el cobro del monto en cuestión. Los argumentos de fondo que dieron origen a la determinación que hizo el Estado requirente no pueden ser litigados nuevamente en el Estado requerido.

Los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE toman en cuenta que las amplias disposiciones del artículo 27 pueden no concordar con la legislación doméstica o las prácticas y disposiciones administrativas domésticas. Se contempla específicamente en estos casos, que los Estados contratantes puedan decidir no incluir tal artículo en el Convenio. En la práctica, todavía son poco usuales las disposiciones sobre la asistencia en la recaudación, varían significativamente de un convenio a otro y podrían estar limitadas a la recuperación de los importes cuyo pago fue específicamente contemplado en el convenio, o a recuperar impuestos de los residentes del Estado requirente que tienen activos en el Estado requerido.

¹⁶Para más información, ver <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

Un Estado que celebra un convenio tributario debe considerar cuidadosamente los beneficios y los costos de incluir en un convenio un artículo de asistencia en la recaudación, dado el potencial de la carga administrativa involucrada. Esta consideración incluye una estimación del monto de impuestos no pagados, que podrían recuperarse por medio del convenio.

6.2 Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal¹⁷ (a veces se denomina el “Convenio de Estrasburgo”) prevé el intercambio de información, la asistencia en la recaudación y la notificación de documentos, en términos que por lo general se asemejan a las disposiciones del Convenio Modelo de la OCDE. Un Estado que está dispuesto a aceptar obligaciones relativamente considerables con respecto al intercambio de información y la asistencia en la recaudación, podría considerar la adhesión al Convenio de Estrasburgo como un método conveniente para tratar simultáneamente con un número relativamente alto de países. Debe considerarse con cuidado por su amplio alcance y las razones mencionadas anteriormente, relativas a las cargas administrativas involucradas.

7. No discriminación

El artículo 24 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE establece que los “nacionales” de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado a “impuestos u obligaciones conexas, distintos o más onerosos” que los requisitos aplicables a los nacionales del otro Estado en las mismas circunstancias. Las disposiciones administrativas que se discuten en este Capítulo no se deben considerar discriminatorias en virtud del artículo 24 (1) por dos razones. En primer lugar, se imponen sobre la base de la residencia, no del estatus como “nacional.” En segundo lugar, la mayoría de estas disposiciones, como

¹⁷El texto de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal se encuentra disponible en http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Amended_Convention_June2011_EN.pdf.

la retención en la fuente y las obligaciones de suministro de información, son aplicables a los residentes del Estado fuente y no a los no residentes. Adicionalmente, las disposiciones aplicables a no residentes, como por ejemplo las declaraciones de renta para no residentes que llevan a cabo actividades comerciales, o los requisitos para solicitar reembolsos, aplican igualmente a residentes y a no residentes.

8. Las normas anti-evasión

En general, no debe haber ningún conflicto entre la legislación doméstica diseñada para prevenir la evasión o elusión tributaria, y las disposiciones de un convenio tributario, dada la opinión predominante que un convenio debe interpretarse de forma amplia para prevenir que el mismo se utilice en contra del objeto y propósito de sus disposiciones.¹⁸ También sería posible excluir específicamente de las limitaciones del convenio a las disposiciones anti-abuso.

El asunto más complejo, particularmente para un país en desarrollo, es manejar la aplicación de las disposiciones complejas contra el abuso, tales como las reglas de precios de transferencia las cuales requieren un alto grado de conocimientos y capacidad administrativa. Estas reglas aplican a residentes en el Estado fuente, pero su aplicación requiere información sobre transacciones con no residentes. Si un país tiene la capacidad de administrar dichas normas, asumiendo las obligaciones del convenio, como por ejemplo el intercambio de información respecto de las actividades de los no residentes en ese país, podría no suponer una carga adicional excesivamente pesada sobre las autoridades tributarias. Si el país no tiene esa capacidad, adicionar estas obligaciones relacionadas puede agravar la situación.

Generalmente, una de las dificultades en la evaluación de las disposiciones anti-abuso es el posible efecto negativo en la inversión en el país (o por lo menos, la insinuación de los no residentes de que éste sería el caso). En la medida en que esto sea una preocupación real, los retrasos adicionales causados por las dificultades administrativas de un país para aplicar dichas disposiciones reforzaría ese efecto. Como

¹⁸Ver Capítulo I, supra nota 3, sección 8, y Capítulo X, Uso indebido de los convenios tributarios, evasión y elusión tributaria, por Philip Baker.

se señaló anteriormente, se presenta el mismo problema con respecto a los retrasos en la resolución de reembolsos o pronunciamientos administrativos para el caso de las retenciones.

9. Plazos

En algunos casos, un convenio puede contener plazos más cortos para que el Estado contratante fiscalice a los no residentes, que los que se aplican en la legislación doméstica. Debido a la presión adicional que esto ejerce sobre las autoridades tributarias (y el incentivo que se crea para el contribuyente no residente de retrasar intencionalmente con la esperanza de que se cumpla el plazo), un Estado debe considerarlo cuidadosamente antes de acceder a tal disposición. En general, el beneficio de tener más tiempo para evaluar debería superar cualquier carga adicional que tengan sus propios residentes que enfrentan una fiscalización en el otro Estado como consecuencia del plazo adicional que se aplica recíprocamente. También debe considerarse la posibilidad de proporcionar en la legislación doméstica plazos de prescripción más largos, cuando los contribuyentes son no residentes o cuando las transacciones involucran a no residentes. Esto refleja la dificultad adicional y el retraso en la obtención de la información, que suele ser el caso en las transacciones transfronterizas. Estas disposiciones no serán contrarias a las disposiciones de no discriminación del artículo 24 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, si se aplican de igual forma a los no residentes, por ejemplo aquello que llevan a cabo actividades comerciales a través de un establecimiento permanente en el Estado fuente y a los residentes del Estado fuente que llevan a cabo las mismas actividades.

10. Carga de la prueba

Debido a que el contribuyente tiene el mejor conocimiento de sus circunstancias, incluyendo las transacciones en las que ha participado, y las razones por las cuales participó, es razonable, como un asunto de la legislación doméstica, imponer al contribuyente la carga inicial de la prueba para refutar una fiscalización. Si este fuera el caso en la legislación doméstica, las disposiciones del convenio no deben revertir

esa carga (y normalmente no sería el caso según las disposiciones modelo o estándar). Del mismo modo, de acuerdo a las disposiciones del convenio, la valoración de la prueba (semejante en una balanza de probabilidades pero posiblemente distinta en la legislación doméstica) no debe ser ni más ligera para el contribuyente, ni más pesada para las autoridades tributarias por las disposiciones del convenio.

11. Conclusión

Celebrar convenios tributarios plantea una serie de asuntos por resolver para un país en desarrollo, principalmente relacionados con las demandas que hace un convenio típico sobre la capacidad administrativa de la autoridad tributaria del país. Antes de entrar a negociar un convenio deben darse esfuerzos para identificar esas demandas y las otras implicaciones que tienen los convenios tributarios sobre la legislación doméstica. Debe ser de alta prioridad especializarse lo suficiente para aplicar de forma efectiva los convenios tributarios.

Capítulo V

Tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales

JINYAN LI*

1. Introducción

La tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales es importante para los países en desarrollo para incrementar los ingresos y para fomentar la inversión y el comercio extranjero. El país fuente tiene el legítimo derecho a gravar los beneficios derivados por las empresas en su jurisdicción. Los convenios tributarios no imponen límites a tales derechos tributarios, salvo por la obligación de gravar los beneficios netos (en lugar de los beneficios brutos) una vez que se cumpla con un umbral tributario. Como tal, esta fuente de ingresos tributarios pertenece al país fuente. En general, el país de residencia de un contribuyente no residente tiene poca expectativa en compartir estos ingresos. El país de residencia también tiene derecho a gravar los beneficios, no obstante, por lo general ofrece un crédito por los impuestos pagados en el país fuente o los exonera con el fin de evitar la doble imposición. Si el país de residencia ofrece un crédito por los impuestos pagados en el país fuente, la no recaudación de los impuestos adeudados al país fuente es una transferencia fiscal al país de residencia, sin ningún beneficio para el contribuyente.¹

El umbral del país fuente para gravar los beneficios empresariales de los contribuyentes no residentes, es la existencia de un establecimiento permanente (EP) a través del cual el contribuyente no residente

*Profesor de la Facultad de Derecho, Osgoode Hall Law School, Universidad de York, Toronto, Canadá.

¹Sin embargo, si el país de residencia es un país de “exención,” es decir los beneficios empresariales obtenidos en el país fuente están exentos del pago de impuestos, la no imposición de los beneficios de las empresas en el país fuente equivaldría a una doble no imposición, que no es lo que pretenden los convenios tributarios.

lleva a cabo su actividad comercial. La ineficiencia tributaria por los beneficios empresariales obtenidos a través de un EP puede conducir no sólo a la pérdida de ingresos procedentes de la tributación de un EP, sino potencialmente también, a la pérdida de ingresos procedentes de la tributación de las filiales de las empresas extranjeras. En los casos en que un EP y una filial son intercambiables en el ejercicio de sus actividades comerciales en el país fuente, presumiblemente existiría un incentivo para que las empresas extranjeras utilicen un EP a diferencia de una filial, cuando los beneficios imputables al EP no fueran gravados de forma tan efectiva como los beneficios de la filial.

La manera en que los impuestos sobre los beneficios empresariales se recaudan y se hacen cumplir, y la eficiencia y la equidad real percibida en el trato de los no residentes podrían afectar el entorno empresarial. Para los contribuyentes no residentes, los impuestos son parte del costo de llevar a cabo actividades comerciales. En cuanto a la tributación, la seguridad y certeza son quizás tan importantes como el monto de los impuestos. Por lo tanto, una administración tributaria competente no sólo puede cobrar los impuestos adeudados, sino también contribuir a un ambiente de negocios positivo para la inversión extranjera. Por otro lado, si la administración tributaria es ineficiente o incompetente, provocando incertidumbre, confusión o exacerbación a los contribuyentes, podría desalentar las actividades comerciales e inversiones de las empresas extranjeras en el país fuente.

La tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales presenta muchas dificultades administrativas debido a que los diferentes tipos de beneficios empresariales están sujetos a diferentes umbrales de tributación, a diferentes reglas para determinar la fuente y a diferentes métodos de cálculo y recaudación. A diferencia de los impuestos sobre los ingresos derivados de la inversión y el empleo en el país fuente que normalmente se recaudan a través de las retenciones, por lo general los beneficios empresariales se gravan sobre una base neta que se computa mediante la autoliquidación. Una administración tributaria eficiente requiere de recursos y procedimientos adecuados. Desafortunadamente, muchos países en desarrollo enfrentan retos difíciles en este sentido.

Tras una breve discusión sobre las formas de obtener información tributaria, en este Capítulo se analizan cinco aspectos importantes

sobre la tributación de los beneficios empresariales obtenidos por los no residentes en el país fuente, a saber:

- (a) La identificación del contribuyente no residente que lleva a cabo actividades comerciales en el país fuente y del país en el cual reside el contribuyente no residente;
- (b) El marco de los convenios tributarios para gravar los beneficios de las empresas;
- (c) Si el contribuyente no residente está llevando a cabo actividades comerciales en el país fuente a través de un EP en ese país;
- (d) La atribución de beneficios al EP; y
- (e) La recaudación y la aplicación de los tributos.

Este Capítulo se centra en los artículos 5 y 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo² (Convención Modelo de las Naciones Unidas), y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos³ (Convenio Modelo de la OCDE).⁴ Un debate a fondo sobre la imposición de los servicios (incluyendo los servicios de los artistas y deportistas) e ingresos por inversiones, que son importantes tipos de beneficios empresariales, se analizan en otro Capítulo.⁵ La tributación de los otros tipos de beneficios empresariales, como el transporte y los bienes inmuebles, se mencionan en este Capítulo en la medida que sean relevantes para la comprensión de los artículos 5 y 7.

²Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

³Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Paris: OCDE, 2010) (hojas sueltas).

⁴A menos que se especifique lo contrario, cualquier referencia a artículos en este Capítulo se refiere a los artículos de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

⁵Ver Capítulo VI, Tributación de los proveedores de servicios no residentes, por Ariane Pickering, y Capítulo VII, Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital, por Jan J.P. de Goede.

2. Información tributaria

La buena información es la clave para la imposición efectiva de los beneficios empresariales de los no residentes en el país fuente. Las autoridades tributarias del país fuente deben determinar cuáles no residentes están llevando a cabo actividades comerciales en su país y si la actividad se lleva a cabo a través de un EP. Esta determinación es altamente objetiva y exige que las autoridades tributarias tengan buena información sobre las actividades del contribuyente no residente en el país fuente. Con frecuencia, es un desafío obtener información sobre los no residentes. En muchos países en desarrollo puede existir un serio déficit de información.⁶ Esta sección se ocupa brevemente de las formas de enfrentar tal déficit.

2.1 ¿Qué tipo de información?

El propósito de obtener información es permitir que la administración tributaria pueda determinar si un contribuyente no residente está llevando a cabo actividades comerciales, si cumple con el umbral de tributación, si tiene ingresos y gastos relacionados con el EP y si los precios en las transacciones entre el EP y la empresa no residente reflejan el principio de plena competencia. Podría afirmarse que la calidad de la información es más importante que su amplitud y cantidad.

Los requerimientos específicos de información del país fuente pueden depender de factores específicos de las empresas (como por ejemplo, en el caso de los proyectos offshore de petróleo y gas, seguros, o servicios técnicos) o de requisitos legales generales (como por ejemplo, en los casos en que las filiales deben registrarse independientemente de la naturaleza de las actividades comerciales que llevan a cabo). Si al país fuente le preocupa la determinación del umbral del EP, por diferir según el tipo de actividad comercial, podría solicitar información diferente para los distintos umbrales. Por ejemplo, la propiedad de ciertas categorías de bienes en el país fuente (como fábricas, recursos naturales y los activos que pueden constituir una oficina) y

⁶Robert Couzin, *Imposing and Collecting Tax* en Brian J. Arnold, Jacques Sasseville y Eric M. Zolt, ed., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties* (Canadian Tax Foundation, 2003), pp. 171–200.

los contratos con agentes locales o contratos con clientes locales (tal como contratistas generales con subcontratistas). No es poco común que los países exijan a los contribuyentes no residentes proporcionar el organigrama de la organización e información que permitan valorar los precios de las transacciones con partes relacionadas de acuerdo con el principio de plena competencia.

Se deben tomar en cuenta varios aspectos a la hora de diseñar las normas para solicitar información. En primer lugar, debe tomarse en consideración tanto el cumplimiento del contribuyente como los recursos de la administración tributaria. Los contribuyentes no residentes expresarán descontento por las cargas de cumplimiento si se les exige producir y conservar información redundante o que no podría ser utilizada por la administración tributaria. En muchos países esta información tiene que ser traducida al idioma oficial del país fuente, lo que representa otro costo para el negocio. Un requisito de búsqueda de información tipo “expedición de pesca” puede ser contraproducente para el país fuente: la información puede no ser relevante, la mala información podría desplazar a la buena, y los contribuyentes podrían sentirse “infelices.” Como resultado, el país fuente no se beneficia del exceso de información.⁷

En segundo lugar, el formato de la información es tan importante como el contenido. Idealmente, la información tributaria debe estar en un formato electrónico que pueda ser utilizado por la administración tributaria para hacer comparaciones con otros años, con otros contribuyentes y otros sectores, o para determinar el impacto de las diferentes asignaciones de costos o los modelos de precios de transferencia que influyen en los beneficios atribuibles a un EP. La estandarización de los conjuntos de datos y formatos son importantes para los detalles “de alta tecnología” así como también para los equivalentes de “baja tecnología” (tamaño de papel estándar y código de colores).

2.2 Fuentes de información

Las principales fuentes de información tributaria son los contribuyentes no residentes, los agentes de retención, la autoridad competente del otro Estado contratante del convenio, y otras agencias en el país fuente.

⁷Ibíd.

Aunque los requisitos deben aplicarse por igual a los contribuyentes residentes y a los contribuyentes no residentes sujetos a impuestos en el país fuente, el régimen local puede ser inadecuado debido a que se requiere de diferente información para fiscalizar las obligaciones tributarias de los contribuyentes no residentes y por la dificultad de obtener información de los no residentes.

2.2.1 Los contribuyentes

Los contribuyentes poseen la información relevante para efectos tributarios de las actividades comerciales que realizan. Generalmente las leyes del país fuente requieren que los contribuyentes no residentes proporcionen información de varias formas, que van desde el registro tributario, al reporte de las transacciones, declaraciones de impuestos, solicitudes de beneficios en virtud de un convenio y suministro de otra información basada en solicitudes.

El registro tributario parece ser común en muchas partes del mundo. Bajo tal sistema, un contribuyente no residente debe registrarse ante la administración tributaria si reúne ciertas condiciones, tales como el ejercicio de una actividad comercial por un período específico de tiempo (por ejemplo, Rusia), o el establecimiento de una sucursal o una oficina de representación (por ejemplo, China⁸ y Tailandia). Por

⁸En virtud de las “Regulaciones sobre administración de registro de oficinas residentes de empresas extranjeras” emitido por el Consejo de Estado de China el 19 de noviembre de 2010, una empresa extranjera debe obtener una licencia comercial para su oficina de representación en el país. El texto en inglés está disponible en <http://english.mofcom.gov.cn/aarticle/policyrelease/announcement/201012/20101207344274.html> (visitado el 30 de abril de 2013). En virtud de las regulaciones sobre administración de registro de oficinas residentes de empresas extranjeras, Guo Shui Fa [2010] n.º 18, emitida el 20 de febrero de 2010, la oficina de representación debe registrarse dentro de 30 días a partir de la emisión del certificado de registro con la oficina de impuestos local competente. Deben presentarse los siguientes documentos: (i) certificado de registro; (ii) carta de aprobación; (iii) evidencia de la cuenta bancaria (estado de cuenta); (iv) certificado de código de organización de la empresa; e (v) identificación de la persona que presenta la solicitud. La oficina de impuestos local competente emitirá (i) un certificado de registro de impuestos locales y (ii) un certificado de registro de impuestos Estatales.

ejemplo, una empresa extranjera que lleva a cabo actividades comerciales en Tailandia, ya sea que establezca una sucursal u oficina, debe solicitar un número de identificación tributaria del Departamento de Ingresos. El contribuyente debe completar un formulario de solicitud⁹ y proporcionar algunos documentos de respaldo, como una copia del registro de licencia de la empresa. La solicitud suele requerir información como el nombre, la dirección, el agente o representante local, el tipo y duración de la actividad comercial. El requisito de registro no está formalmente conectado con el estatus tributario del contribuyente no residente. El umbral del impuesto se determina sobre la base de los hechos, no sólo por el registro. Sin embargo, en la práctica el registro tributario puede ser un fuerte indicio de una importante presencia comercial en el país fuente.

Los suministros de información sobre transacciones proporcionan evidencia adicional que puede ser relevante para la tributación de los beneficios empresariales de los contribuyentes no residentes en el país fuente. Un tipo de suministro de información sobre las operaciones se refiere a las transacciones entre empresas relacionadas, lo cual, es usualmente parte de la documentación de precios de transferencia. El informe puede incluir los vínculos, la estructura organizacional del grupo empresarial, el tipo de transacciones, etc. Otro tipo de suministro de información común sobre las operaciones se refiere a los servicios prestados por los no residentes. Esa información con frecuencia se acompaña de una retención de impuestos.

De conformidad con la legislación doméstica, los contribuyentes no residentes deben presentar declaraciones de impuestos en determinadas circunstancias. Con frecuencia, la declaración se presenta anualmente y es la misma para las empresas nacionales y extranjeras. Los contribuyentes no residentes también deben solicitar los beneficios de los convenios de cierta forma.¹⁰ Cabe señalar el asunto de

⁹Ver Guía del Impuesto sobre la Renta para Empresas Extranjeras, Departamento de Rentas, Tailandia, disponible en <http://www.rd.go.th/publish/20470.0.html> (visitado el 30 de abril de 2013).

¹⁰Ver, por ejemplo, la Agencia de Ingresos de Canadá, Anexo 91, Información relativa a las solicitudes de beneficios amparadas al convenio, disponible <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/tf/t2sch91/README.html> (visitado el 30 de abril de 2013) y China, la Administración Estatal de Impuestos, Medidas

los “dobles umbrales.” El umbral para gravar a los contribuyentes no residentes en la legislación doméstica es por lo general más bajo que en las pruebas para determinar un EP. Esto significa que un contribuyente no residente que cumpla con el umbral doméstico podría estar exento del gravamen si la actividad empresarial se ubica por debajo del umbral del EP. No obstante, la obligación de presentar una declaración de impuestos se basa en el umbral doméstico. Un contribuyente no residente debe revelar su posición al solicitar los beneficios de un convenio, declarando que sus actividades comerciales no alcanzan el umbral tributario en el país fuente de acuerdo con el convenio. Esta información puede ser valiosa, ya que permite a la administración tributaria examinar la validez de la solicitud de beneficios de un convenio y pone en evidencia potenciales sujetos de fiscalización.¹¹

2.2.2 Los agentes de retención

La retención es particularmente efectiva como medio para recaudar ingresos sobre las muchas formas de beneficios empresariales pagadas a no residentes (como por ejemplo, dividendos, intereses, regalías y honorarios por servicios). También es un mecanismo efectivo y, posiblemente el único práctico, para recabar información de los contribuyentes no residentes que no tienen presencia comercial en el país fuente. Esto es cierto tanto para la retención definitiva en la fuente como para la provisional.

Los agentes de retención suelen aplicar una deducción por los pagos (salvo los dividendos) a la hora de computar su deuda tributaria.

Administrativas para que los contribuyentes no residentes puedan disfrutar de los beneficios del convenio, Guo Shui Fa [2009] n.º 124 de 24 de agosto de 2009, disponible en www.chinatax.gov.cn (en chino) (consultado el 30 de abril de 2013). Un no residente deberá presentar los siguientes documentos a las autoridades tributarias para obtener una reducción o exención fiscal basada en los convenios: (i) los formularios de solicitud; (ii) un certificado de residencia emitido por la autoridad competente del país del convenio o de la región; (iii) documentos que evidencian el derecho del contribuyente al pago, como el certificado de propiedad, contrato, comprobante de pago, o certificado emitido por un intermediario o agente notario.

¹¹Ver Robert Couzin, *Imposing and Collecting Tax en Brian J. Arnold*, Jacques Sasseville y Eric M. Zolt, ed., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, supra nota 6, p. 183.

Por lo tanto, además de las declaraciones informativas presentadas por los agentes de retención por los pagos hechos a no residentes, las declaraciones del impuesto sobre la renta de los agentes de retención pueden revelar información útil sobre los pagos a los no residentes en la forma de intereses y regalías, que se deducen al computar los beneficios del agente.

2.2.3 Otras agencias gubernamentales

Otras agencias gubernamentales que administran el registro de sociedades, el registro de la propiedad intelectual, la regulación de la industria, la inversión extranjera, aduanas e inmigración, por lo general tienen información relevante sobre la tributación de los beneficios empresariales obtenidos por los contribuyentes no residentes. Por ejemplo, con el fin de llevar a cabo su actividad comercial en Canadá, una empresa extranjera tendrá que registrarse como una “empresa extra-provincial” en todas las provincias en las que se propone hacer negocios.¹² Al completar el proceso de registro, se requiere que la sociedad extranjera asigne a un abogado residente en la provincia que pueda recibir notificaciones en nombre de la sociedad extranjera, y una “oficina central” de la empresa en la provincia a través de la cual se pueda o no realizar negocios. Registrarse como una empresa extra-provincial no es equivalente a un EP para efectos tributarios. Del mismo modo, en Australia, una empresa extranjera debe registrarse con la Comisión Australiana de Valores e Inversiones (ASIC).¹³ La empresa debe presentar la documentación correspondiente, designar un agente residente y mantener un domicilio registrado y, en ciertos casos, un registro de los miembros locales en Australia. Una vez que la empresa extranjera haya sido registrada en ASIC, debe cumplir con diversas obligaciones, tal como reportar sus estados financieros a ASIC. Omitir registrar una empresa extranjera en Australia es un delito de

¹²Ver, por ejemplo, Ontario, Formulario 1 de solicitud de licencia extra-provincial de la Ley Extra-provincial de Sociedades, disponible en <http://www.forms.ssb.gov.on.ca/mbs/ssb/forms/ssbforms.nsf/FormDetail?openform&ENV=WWE&NO=007-07065> (visitado el 30 de abril de 2013).

¹³La Comisión Australiana de Valores e Inversiones, Solicitud para el registro como empresa extranjera, disponible en [http://www.asic.gov.au/asic/pdflib.nsf/LookupByFileName/402.pdf/\\$file/402.pdf](http://www.asic.gov.au/asic/pdflib.nsf/LookupByFileName/402.pdf/$file/402.pdf) (visitado el 30 de abril de 2013).

responsabilidad y podría resultar en multas por parte de ASIC y de los tribunales. También puede existir una obligación de registro para determinados sectores, como la banca, los seguros, la minería, etc.

2.2.4 Intercambio de información

El mecanismo de intercambio de información de los convenios tributarios es útil para que un país fuente pueda obtener información del país de residencia de un no residente.¹⁴ El término “intercambio de información” tiene un significado muy amplio. Puede ser “el intercambio de documentos y de información no relacionados con contribuyentes concretos y el suministro de información por un Estado contratante, con independencia de que la información sea también facilitada o no en tal ocasión por el otro Estado contratante.”¹⁵ La obligación es proporcionar la información solicitada de forma “efectiva” lo que significa que el Estado requerido no puede eludir sus obligaciones en virtud del artículo 26 con demoras injustificadas, o imponiendo requisitos de procedimiento, irrazonables o gravosos, o tomando medidas en forma deliberada que le impidan tener información que de otro modo estaría obligado a proporcionar.¹⁶ Los tipos de información solicitada también son amplios. Por ejemplo, al computar los beneficios imponibles de un EP que se encuentra en el país fuente que tiene su sede en el país de residencia, el país fuente puede solicitar información al país de residencia sobre los gastos y los beneficios de la oficina central y sobre cómo trata la oficina central a otros EP y empresas asociadas.¹⁷

Puede que los países en desarrollo no estén aprovechando plenamente las ventajas de los mecanismos de intercambio de información por varias razones. Por ejemplo, el país fuente puede no tener suficiente información para realizar las preguntas adecuadas al otro

¹⁴En general, ver Capítulo IX, Intercambio de información, por Diane M. Ring.

¹⁵Párrafo 5 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁶Párrafo 9 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁷Párrafo 10.1 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

país. Puede no saber si una empresa no residente está llevando a cabo actividades comerciales en su país. En el caso del intercambio automático o espontáneo, la información intercambiada puede no ser muy útil por la falta de un sistema de información integrado que acomode el volumen de insumos y produzca información útil. El nivel de tecnología de la información puede variar significativamente de un país a otro.

3. Identificación del contribuyente no residente

3.1 Pasos en la aplicación de las disposiciones del convenio

Hay dos pasos importantes en la aplicación de las disposiciones del convenio. El primer paso es identificar a la persona que obtiene ingresos en el país fuente y determinar si es residente para efectos del convenio. El segundo paso es determinar cuál artículo del convenio puede aplicarse. Este paso es importante porque, como se describe a continuación, varios artículos de un convenio pueden aplicarse para gravar los beneficios empresariales.

3.2 Identificar al contribuyente

Un no residente que lleva a cabo actividades comerciales en el país fuente puede ser una persona física o una persona jurídica. Una persona jurídica puede ser una empresa privada que emplea a su principal accionista para prestar servicios a sus clientes. Por ejemplo, la Sra. X, una consultora en tecnología de información residente en el País R, puede prestar sus servicios en el País S como contratista independiente o a través de una empresa Xco., establecida en el País R. En el primer caso, la Sra. X es el contribuyente con respecto a los beneficios derivados de los servicios prestados. En el último caso, la empresa Xco. es el contribuyente con respecto a los beneficios de los servicios prestados por la Sra. X; la Sra. X no obtiene ningún beneficio empresarial sino que recibe ingresos derivados de su empleo en la empresa Xco.

Una empresa no residente también puede ser una empresa multinacional (EMN) que realiza inversiones en el país fuente. Esta empresa puede llevar a cabo actividades comerciales en el país fuente directamente a través de un EP o de una sociedad filial establecida

en el país fuente. Debido a que una empresa subsidiaria es una entidad distinta de su matriz, sólo los beneficios empresariales obtenidos por la filial y no por la matriz, están sujetos a impuestos. La empresa matriz puede someterse a imposición en el país fuente sólo sobre los dividendos que recibe de la subsidiaria. Por el contrario, si una EMN lleva a cabo su actividad en el país fuente a través de un EP, la EMN es el contribuyente con respecto a los beneficios empresariales obtenidos en el país fuente. Sin embargo, como se menciona más adelante, si la filial actúa como un agente dependiente de su matriz o la matriz utiliza las instalaciones de una filial para llevar a cabo sus propias actividades comerciales en el país fuente, se puede considerar que la matriz tiene un EP y los beneficios imputables podrían estar sujetos a imposición en el país fuente.

3.3 Determinar el status de residencia del contribuyente

La pregunta de dónde reside un contribuyente para efectos de los convenios es importante en la aplicación de las disposiciones de los convenios. Debido a que el significado de “residencia” se rige principalmente por la legislación doméstica, un contribuyente puede ser considerado un residente en ambos Estados contratantes del convenio de conformidad con la legislación doméstica respectiva. En tal caso, para determinar la residencia del contribuyente para efectos del convenio, es importante aplicar las reglas de desempate del convenio.

La doble residencia de las personas físicas surge con frecuencia cuando la persona mantiene un hogar permanente y lazos sociales y personales en un país y permanece una cantidad significativa de tiempo en otro país. En virtud de la legislación doméstica del país (fuente) que visita, es considerado residente con base en la duración de la estancia en ese país (generalmente 183 días). De acuerdo a la legislación doméstica del país de residencia, se considera que es residente con base en el hogar permanente y/o personal y los lazos sociales. La doble residencia de las personas jurídicas surge cuando una empresa se incorpora bajo las leyes de un país, y tiene su sede central/dirección efectiva en otro país.

Las reglas de desempate del artículo 4 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, resuelven el problema de la doble residencia de las personas físicas a través de la ubicación de un

domicilio permanente, un centro de intereses vitales (personal y económico) o una residencia habitual. Si estas normas no logran resolver el conflicto, las autoridades tributarias deben resolver el problema por medio de un procedimiento de acuerdo mutuo según el procedimiento establecido en el artículo 25. El criterio utilizado para resolver el conflicto de la doble residencia para las empresas es la sede de dirección efectiva.

Tener acceso a la información pertinente es evidentemente crítico para las autoridades tributarias. Por lo general, el contribuyente es la fuente primaria de información y se le motiva para que proporcione suficiente información que ayude a resolver el conflicto.

3.4 Determinar las disposiciones del convenio que podrían aplicar

Una vez que se determina que un contribuyente es no residente y que lleva a cabo actividades comerciales en el país fuente, el siguiente paso es determinar cuál de las disposiciones del convenio podría aplicarse a la imposición de los beneficios derivados de tales actividades. Como se explica más adelante, los beneficios empresariales pueden someterse a imposición en virtud de varios artículos de un convenio tributario.

4. Marco del convenio para la tributación de los beneficios empresariales

4.1 “Actividades empresariales” y “beneficios”

Los términos “actividad empresarial” y “beneficios” normalmente no se definen en los convenios tributarios.¹⁸ De conformidad con el artículo 3 (2), en general los términos que no están definidos y que se utilizan en los convenios encuentran su significado en la legislación doméstica del país que aplica el convenio. Generalmente los países de

¹⁸En el marco del Convenio Modelo de la OCDE, los artículos 5 y 7 se aplican a servicios profesionales y otros servicios independientes, mientras que la Convención Modelo de las Naciones Unidas tiene una disposición aparte, el artículo 14 para gravar dichos servicios.

derecho civil tienden a caracterizar todos los ingresos de las empresas comerciales como ingresos de “las actividades empresariales.” Los países de derecho común tienden a distinguir entre las rentas empresariales y los ingresos pasivos por inversión.¹⁹ Según la legislación doméstica tributaria, los “beneficios” por lo general se definen como la utilidad neta. Los costos y gastos incurridos para llevar a cabo actividades empresariales son por lo general deducibles al realizarse el cómputo del beneficio.

Posiblemente los tipos de empresas son ilimitados ya que nuevas formas de negocio surgen constantemente y las empresas existentes se someten a transformaciones. En términos generales, todas las actividades comerciales implican capital y esfuerzo humano. La Convención Modelo de las Naciones Unidas reconoce las siguientes actividades comerciales:

- Fabricación y procesamiento (fábrica, taller) (artículo 5 (2))
- Las ventas y el comercio (oficina, sucursal) (artículo 5 (2))
- La extracción de recursos naturales (artículo 5 (2))
- Construcción (artículo 5 (3) (a))
- Servicios (incluidos los servicios de consultoría) (artículos 5 (3) (b) y 14)
- Seguros (artículo 5 (6))
- Los servicios profesionales (artículo 14)
- La agricultura y la silvicultura (artículo 6)
- Los bienes inmuebles (artículo 6)
- La banca (artículo 7 (3))
- El transporte (artículo 8)
- Las inversiones (artículos 10, 11 y 12) (es decir, la inversión en capital, préstamos, concesión de licencias y arrendamientos).

¹⁹Ver John F. Avery Jones, et al., *Treaty Conflicts in Categorizing Income as Business Profits: Differences in Approach Between Common Law and Civil Law Countries* en Brian J. Arnold, Jacques Sasseville y Eric M. Zolt, ed., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, supra nota 6, pp. 25–54.

4.2 Tributación de los beneficios empresariales de acuerdo con varios artículos

Los beneficios empresariales obtenidos por los no residentes en el país fuente son potencialmente gravables con arreglo a diversas disposiciones de un convenio tributario, dependiendo del tipo de actividad comercial. Por ejemplo, los beneficios derivados de bienes inmuebles están sujetos a impuestos en virtud del artículo 6; los beneficios derivados de transporte marítimo internacional están sujetos a impuestos en virtud del artículo 8; los beneficios derivados de inversiones, concesión de licencias o alquiler de propiedades están sujetos a impuestos en virtud de los artículos 10, 11 y 12; y los beneficios derivados de los servicios están sujetos a impuestos en virtud del artículo 14 (Convención Modelo de las Naciones Unidas, servicios personales independientes) y el artículo 17 (profesionales del espectáculo y deportistas). Estas otras disposiciones prevalecen sobre el artículo 7, sujetas a las reglas de reversión en el artículo 10 (4), el artículo 11 (4), y el artículo 12 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el artículo 12 (3) del Convenio Modelo de la OCDE. Cada disposición contiene su propio umbral para la tributación del país fuente.

Por ejemplo, en el caso de la Sra. X, que lleva a cabo una actividad como contratista independiente, sus beneficios serían gravables en virtud del artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, mientras que los ingresos obtenidos por la empresa Xco. serían gravables en virtud del artículo 7. La EMN que tiene negocios en el país fuente a través de un EP sería gravable según el artículo 7, pero si las actividades comerciales se llevan a cabo en el país fuente a través de una subsidiaria local cuando la subsidiaria distribuye los beneficios en forma de dividendos, se deben gravar según el artículo 10.

4.3 Umbral para la imposición en la fuente

Los beneficios empresariales están sujetos a imposición en el país fuente cuando se cumple el umbral para la tributación. Como se resume en la siguiente tabla, la Convención Modelo de las Naciones Unidas especifica diferentes umbrales para algunos tipos de actividades comerciales.

Cuadro: Tributación de los beneficios empresariales de acuerdo con la Convención Modelo de las Naciones Unidas

<i>Tipo de beneficios empresariales</i>	<i>Artículo</i>	<i>Umbral para la tributación en el país fuente</i>	<i>Base imponible</i>
General	7	EP	Beneficio neto
Bienes inmuebles	6	Lugar de la propiedad	Beneficio neto (retención sobre el beneficio bruto del alquiler se permite en algunos casos)
Transporte	8	N/A (imposición exclusiva en el país de residencia)	
Dividendos, intereses y regalías	10, 11 y 12	Residencia del pagador, EP o base fija que soporta los gastos de intereses/regalías	Importe bruto según los artículos 10, 11 y 12 Base neta según los artículos 7 y 14
Enajenación de bienes muebles como parte de la propiedad de un EP o base fija	13	EP o base fija	Base neta
Enajenación de bienes inmuebles	13	Lugar de la propiedad	Base neta
Enajenación de acciones de una empresa si la propiedad de la empresa consiste "principalmente" (> 50%) de bienes inmuebles	13	Lugar de la propiedad	Base neta
Enajenación de buques, embarcaciones y aeronaves	13	Sede de dirección efectiva de la empresa	Base neta
Servicios personas por cuenta propia	14	Base fija o presencia física de 183 días o más	Base neta
Artistas y deportistas	17	Lugar de las actividades/presentación	Base neta (en general)

4.4 Comercio electrónico y actividades comerciales llevadas a cabo en ausencia de un EP o base fija

El marco de los convenios existentes para gravar los beneficios empresariales se basa en la existencia de un EP o base fija, así como en la presencia física del contribuyente no residente en el país fuente. Esto es de cierto modo inadecuado para tratar con el comercio electrónico y otros modelos nuevos de empresas que pueden generar grandes beneficios de las transacciones con los clientes ubicados en el país fuente sin tener un EP/base fija o presencia física en ese país fuente. Un ejemplo de esto es la venta en línea de productos (productos tangibles y digitales) que pueden entregarse a través de medios tradicionales (como servicios postales o de mensajería), o ser descargados de un sitio web. Otro ejemplo es la prestación de una variedad de servicios, incluyendo las tecnologías de la información, algunos servicios profesionales, servicios financieros, servicios de soporte, capacitación y los centros de llamadas. Las transacciones de comercio electrónico pueden llevarse a cabo entre empresas y consumidores o entre empresas.

El país donde se encuentran los clientes no tiene jurisdicción para gravar los beneficios empresariales en virtud del convenio por falta de un EP o base fija en ese país. Sin embargo, es posible que el país fuente caracterice las transacciones como una que dio origen a una regalía, a diferencia de los beneficios empresariales, de modo que se podría aplicar el artículo 12. En algunos convenios tributarios celebrados por los países en desarrollo, los honorarios por servicios técnicos son tratados como regalías y están sujetos a una retención final en el país fuente, incluso cuando se prestan los servicios técnicos fuera del país fuente, siempre y cuando el deudor sea residente del país fuente. Gravar las actividades empresariales a distancia en este caso es administrativamente factible porque la cantidad de pagos tiende a ser significativa y se asocia con las regalías de los acuerdos de transferencia de tecnología. Dado que las regalías están sujetas a retención, hay pocas cargas de cumplimiento adicionales para el agente de retención con respecto a la retención de los honorarios por servicios técnicos. Esto es particularmente cierto en el caso de transacciones de empresa a empresa. Las transacciones de empresa a consumidor son más problemáticas ya que no es realista esperar que los consumidores retengan impuestos por cada pequeño monto que se paga a vendedores o proveedores de servicios no residentes.

Para que la autoridad tributaria del país fuente pueda aplicar el artículo 12, la legislación doméstica tributaria debe permitir una definición amplia del concepto regalías y el artículo debe seguir la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

4.5 No discriminación

De conformidad con el artículo 24 (3) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, el país fuente no puede discriminar a los EP de empresas no residentes. Dicho artículo dispone que un EP no deberá someterse a un trato tributario menos favorable en el país fuente que el que reciben las empresas de ese Estado que llevan a cabo las mismas actividades. Por lo tanto, las empresas similares manejadas por residentes locales y por no residentes deben tratarse de la misma manera. Esto es una de las razones por las cuales el artículo 7 prescribe solamente principios generales para la determinación de los ingresos gravables en el país fuente. Las normas generales y las normas contables de la legislación doméstica por lo general se aplican a la atribución de beneficios al EP. Del mismo modo, las reglas generales sobre declaraciones de impuestos y pagos, presumiblemente son similares para las empresas nacionales y para los contribuyentes no residentes.

Las normas específicas o prácticas administrativas que buscan determinar los beneficios atribuibles al EP, incluso si son diferentes de las aplicables a las sucursales de las empresas nacionales, por lo general no son discriminatorias en el sentido del artículo 24 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. La prueba clave es si el trato diferenciado resulta en una tributación mayor para el EP.

5. Establecimiento permanente

5.1 Umbral general y regla del “vínculo efectivo”

El artículo 7 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE establece que los beneficios de una empresa residente en un país no pueden ser gravados en el otro país a menos que las actividades se lleven a cabo a través de un EP en ese otro país (o país fuente). En consecuencia, la existencia de un EP es un umbral para la tributación

en el país fuente. Además, una vez que un contribuyente no residente tiene un EP en el país fuente, no sólo los beneficios empresariales atribuibles al EP están sujetos a impuestos en el país fuente, sino que también lo están los dividendos, intereses y regalías si la tenencia de las acciones, deudas o propiedad está efectivamente vinculada con tal EP.²⁰ La Convención Modelo de las Naciones Unidas también permite que el país fuente grave los beneficios derivados de las ventas de bienes y mercancías similares u otras actividades similares a aquellas desarrolladas a través de ese EP. Los convenios tributarios definen el significado de un EP de diferentes maneras, dependiendo del tipo de actividad.²¹

El acceso a información confiable es fundamental para la determinación de si existe un EP o una base fija. Las fuentes de información útiles incluyen las oficinas de registro de empresas locales, las entidades reguladoras (como en el caso de los seguros, la regulación profesional, la banca y servicios financieros, etc.), los organismos locales que emiten permisos de construcción, y las empresas residentes que hacen pagos a contribuyentes no residentes o reciben pagos de contribuyentes no residentes (como en el caso de los subcontratistas). Cuando la presencia física de la persona física tiene una duración pertinente, las fechas de entrada y/o salida estampadas en el pasaporte pueden ser una fuente de evidencia.

5.2 El lugar fijo de negocios sin requisitos específicos de tiempo

El artículo 5 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE define el término establecimiento permanente como “un lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente la actividad de la empresa.” Claramente, el lugar fijo de negocios es sobre lo cual se centra el concepto de EP. Por lo general, se refiere a una ubicación

²⁰Artículo 10 (4), artículo 11 (4) y artículo 12 (4) respectivamente, de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²¹Para más información ver, Brian J. Arnold, *Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties*, en Brian J. Arnold, Jacques Sasseville y Eric M. Zolt, ed., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, supra nota 6, pp. 55 – 108.

geográfica específica que es utilizada para ejercer la actividad. Cada ubicación geográfica se considera independiente a menos que los lugares constituyan un “todo coherente desde el punto de vista comercial y geográfico.”²² El lugar de trabajo debe tener un “cierto grado de permanencia, es decir, no es de carácter puramente temporal.”²³

El artículo 5 (2) enumera los siguientes ejemplos de lugares fijos de negocios: una sede de dirección, sucursales, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

5.3 Obra de construcción, proyecto o actividad de supervisión con una duración mayor a seis meses

La naturaleza de un negocio de construcción es de servicio. Cuando una empresa no residente construye edificios, carreteras, puentes o canales o establece tuberías, etc., el contribuyente no residente presta un servicio a sus clientes que son propietarios del edificio, carretera, etc. El artículo 5 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas establece que un EP abarca una obra, una construcción, o un proyecto de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con estos,²⁴ pero sólo cuando tales obras, proyecto o actividades tengan una duración superior a los seis meses (doce meses en el Convenio Modelo de la OCDE).

Para determinar cuánto tiempo ha existido la obra, proyecto o actividad, no se toma en cuenta el tiempo transcurrido previamente por el contratista en otros sitios o proyectos que no se encuentran relacionados entre sí. En otras palabras, un contribuyente no residente

²²Párrafo 3 de los Comentarios al artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 5.1 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

²³Párrafo 3 de los Comentarios al artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

²⁴El Convenio Modelo de la OCDE no menciona montaje y actividades de supervisión. Para más información sobre las diferencias entre los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, ver párrafo 7 de los Comentarios al artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

puede pasar cinco meses en cada sitio no relacionado entre sí sin tener un EP.²⁵ Por otra parte, la naturaleza misma de un proyecto de construcción o instalación puede requerir que el contratista sea reubicado de forma continua (por ejemplo, la construcción de carreteras o canales) conforme el proyecto avanza. En este caso, las actividades realizadas en cada punto se tratan como un único proyecto y el proyecto se considera como un EP si, en su conjunto, el proyecto tiene una duración superior a los seis meses.²⁶

5.4 La presencia física de más de 183 días

La Convención Modelo de las Naciones Unidas utiliza un umbral de presencia física por servicios profesionales (artículo 14) y otros servicios (artículo 5 (3) (b)). Por ejemplo, el artículo 5 (3) (b) establece que el EP abarca “la prestación de los servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, pero sólo si las actividades de esta naturaleza siguen (para el mismo o un proyecto relacionado) dentro de un Estado contratante por un período o períodos que en total excedan 183 días en cualquier período de 12 meses.” Una prueba similar de presencia física se aplica a los servicios personales independientes según el artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.²⁷

Sin embargo, en el caso de artistas y deportistas, no hay requisito de tiempo específico (artículo 17). Por lo tanto, cualquier actuación de entretenimiento o actividad deportiva en el país fuente es suficiente para dar al país fuente el derecho a gravar.

5.5 Colección de primas de seguro o el seguro de riesgos

El artículo 5 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas considera que una empresa no residente tiene un EP si recauda primas de

²⁵Párrafo 11 de los Comentarios al artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

²⁶Párrafo 11 de los Comentarios al artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 20 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

²⁷Para más información del artículo 14, ver Capítulo VI, Tributación de los proveedores de servicios no residentes, por Ariane Pickering.

seguros en el país fuente o si asegura contra riesgos situados en el país fuente a través de una persona distinta de un agente independiente. La actividad de recaudar las primas o de localizar riesgos, por sí sola da origen a un EP. No hay necesidad de que exista un lugar fijo de negocios o un requisito de tiempo.

Esta regla y el artículo 17 son las desviaciones más significativas de la noción central de EP, ya que no requieren ni “un lugar de negocio” ni “un período de permanencia” en el país fuente.

5.6 La naturaleza y el nivel de actividad de los agentes

En lugar de ejercer la actividad en el país fuente directamente, una empresa no residente puede llevar a cabo actividades empresariales a través de un agente. El artículo 5 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas dispone que un agente dependiente constituye un EP si el agente tiene la autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa no residente y ejerce habitualmente esa autoridad en el país fuente,²⁸ o si el agente no tiene autoridad para celebrar contratos, pero mantiene habitualmente en el país fuente un depósito de bienes o mercancías del que ofrece regularmente bienes o mercancías por cuenta de una empresa no residente.²⁹ El simple hecho de tener empleados o agentes presentes en el país fuente no da lugar a un EP.

Las actividades de un agente independiente no constituyen un EP. Sin embargo, la independencia no está presente cuando las actividades de un agente se llevan a cabo en su totalidad o casi en su totalidad en nombre de la empresa no residente, y no hay ninguna relación de plena competencia entre el agente y la empresa no residente.³⁰

En general, aunque una empresa no residente tiene un lugar fijo o un agente de negocios dependiente en el país fuente, no existe EP si las actividades comerciales son de “carácter preparatorio o auxiliar” (artículo 5 (4)).

²⁸Para más información del artículo 14, ver Capítulo VI, Tributación de los proveedores de servicios no residentes, por Ariane Pickering.

²⁹Para más información del artículo 14, ver Capítulo VI, Tributación de los proveedores de servicios no residentes, por Ariane Pickering.

³⁰Artículo 5 (7) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

5.7 Subsidiaria versus EP

Con frecuencia, un no residente puede llevar a cabo actividades comerciales por medio de una empresa no residente, una empresa local o un EP. La empresa subsidiaria es una entidad independiente y sujeta a impuestos por sus propios ingresos. Técnicamente, el país fuente es el país de residencia de la filial. Sin embargo, económicamente hablando, los ingresos de la filial pueden proceder exclusivamente de las actividades comerciales en el país fuente de la misma manera que en un EP.

El artículo 5 (8) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas aclara que una filial no debería por sí sola constituir un EP de la sociedad matriz. Sin embargo, si la filial actúa como un agente en nombre de la matriz, o si la matriz utiliza el lugar de la filial para llevar a cabo su propia actividad empresarial, la filial puede ser considerada como un EP de la matriz. En tales casos, los ingresos de la filial y de la matriz deben separarse para los efectos tributarios del país fuente. La matriz no residente está sujeta a impuestos en el país fuente sobre los beneficios empresariales atribuibles al EP. La filial está sujeta a impuestos sobre sus ingresos.

Los asuntos sobre precios de transferencia deben ser considerados al examinar las transacciones entre la filial y la matriz, independientemente de que la filial tenga un estatus de empresa independiente o de EP.

Con el fin de permitir a la autoridad tributaria del país fuente a fiscalizar una empresa no residente por los beneficios empresariales derivados de las actividades llevadas a cabo a través de su filial, la legislación doméstica tributaria del país fuente debe permitir a la autoridad tributaria caracterizar las relaciones entre la matriz y su filial con base a la realidad económica de la actividad y no según las formalidades legales. Por ejemplo, la subsidiaria puede ser considerada como un agente de la matriz incluso si no tiene formalmente autoridad para firmar contratos en nombre de la matriz.³¹

³¹Los Comentarios al artículo 5 (párrafo 32.1) del Convenio Modelo de la OCDE y los Comentario al artículo 5 (párrafo 23) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas permiten este tipo de caracterización bajo ciertas circunstancias.

6. Atribución de los beneficios

6.1 Introducción

Una vez que se constituye un EP en el país fuente, el artículo 7 permite a dicho país gravar los beneficios atribuibles al EP, siempre y cuando estos beneficios no se puedan gravar de acuerdo con las otras disposiciones del convenio. La determinación del monto de beneficios atribuibles al EP se rige por el artículo 7, así como por la legislación doméstica. Los principales problemas en la aplicación del artículo 7 incluyen el alcance de la doctrina de la fuerza de atracción, los precios de transferencia, la deducibilidad de los gastos y las reglas de fuente. Un tema relacionado es la relación entre el artículo 7 y la disposición de no discriminación del artículo 24. También hay cuestiones administrativas relacionadas con las cuentas comerciales, libros y registros y la carga de la prueba.

6.2 Fuerza de atracción

Un principio general del artículo 7 es que el derecho del país fuente a gravar los beneficios de la empresa no residente no se extiende a los beneficios no atribuibles al EP que la empresa deriva en ese país. Esto significa que las autoridades tributarias del país fuente deben considerar cada fuente de ingresos de la empresa en su país y aplicar a cada una la prueba del EP. Por ejemplo, una empresa puede crear un EP en el país fuente para llevar a cabo actividades de fabricación y también vender diferentes productos en el país fuente a través de un agente independiente. Sólo los beneficios del EP son imponibles en el país fuente. Como tal, el artículo 7 rechaza el principio de la “fuerza de atracción” que permitiría al país fuente gravar no sólo los beneficios atribuibles al EP, sino también otros beneficios (tales como las ventas de otros productos a través de un agente independiente), dividendos, intereses y regalías derivados en el país fuente.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas contempla una regla de fuerza de atracción limitada que permite al país fuente gravar los beneficios atribuibles a las ventas en el país fuente, de los productos o mercancías de la misma especie o similares a los vendidos a través del EP u otras actividades comerciales desarrolladas en el país fuente iguales o similares a aquellas efectuadas a través del EP. Esto funciona como una regla limitada de anti-elusión.

Debido a la falta de información, no es fácil para el país fuente fiscalizar a un contribuyente no residente sobre los ingresos que están efectivamente vinculados con un EP local. Por ejemplo, una EMN residente en el País R, lleva a cabo actividades de arrendamiento de equipos en el País S a través de un EP en el País S, y también arrienda equipos a clientes en el País X. Si el empleado principal que trabaja en el EP en el País S juega un papel clave en la negociación de los contratos con los clientes en el País X, el alquiler puede vincularse de manera efectiva al EP. Sin embargo, los clientes en el País X no tienen la obligación legal de proporcionar información a la autoridad tributaria en el País S. La EMN puede decidir que los pagos de alquiler no son imputables al EP en el País S y no reportarlos en su declaración de impuestos. El País S no tendrá información sobre la renta derivada del alquiler en el País X a menos que obtenga información de la autoridad tributaria competente en el País R.

6.3 Asuntos de precios de transferencia

Los beneficios del EP se determinarán como si se tratara de una empresa distinta e independiente que comercia en plena competencia con la empresa no residente y otras partes de la empresa. Si la empresa tiene múltiples EP, la renta atribuible a cada EP debe determinarse por separado. Si las empresas nacionales no están obligadas a calcular los ingresos de cada filial por separado, es posible que surja un problema de discriminación tributaria en virtud del artículo 24.

Está fuera del ámbito de este Capítulo discutir las reglas de precios de transferencia. Basta tener en cuenta que existen retos adicionales en la aplicación de las normas de precios de transferencia al EP. Por ejemplo, las “transacciones” entre el EP y la empresa se basan en acuerdos internos y no en contratos legalmente vinculantes. Algunas empresas no pueden llevar una contabilidad específica o precisa para cada EP. Si las cuentas disponibles no representan los hechos “reales” habrá que construir “nuevas cuentas, o reescribir los originales y para ello utilizar los precios vigentes en el mercado libre.”³²

³²Párrafo 15 de los Comentarios al artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE de 2005.

6.4 Deducibilidad de los gastos

La deducibilidad de los gastos se rige en general por la legislación doméstica. Generalmente los gastos incurridos con el propósito de obtener ingresos por medio de actividades comerciales son deducibles. La cantidad de deducción puede ser limitada a una cantidad razonable.³³

Sólo los gastos reales incurridos para las actividades comerciales de la empresa del EP son deducibles. Los pagos por concepto de regalías, honorarios por servicios e intereses (que no sean de una entidad bancaria) entre el EP y las empresas no residentes no están reconocidos en el artículo 7 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. La prohibición no se aplica a los intereses, regalías y honorarios efectivamente realizados y pagados a terceros. Dado que el dinero es fungible, en el caso de las deudas internas (excepto en el caso de los bancos), puede ser difícil determinar la parte de intereses a pagar sobre los préstamos internos y la parte de los préstamos de terceros. Los Comentarios al artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sugiere una solución práctica: en la determinación “se tendrá en cuenta una estructura de capital que resultara apropiada tanto para la empresa como para las funciones realizadas, tomando en consideración la necesidad de reconocer que de una empresa distinta, separada e independiente cabe esperar que cuente con financiación adecuada.”³⁴

Para beneficiarse de las normas del artículo 7 (3), la legislación doméstica tributaria del país fuente puede necesitar establecer normas similares. Un ejemplo se puede encontrar en el artículo 49 del Reglamento al Impuesto sobre la Renta de las Empresas de China, que dice: “en el cálculo del ingreso, no se permitirán deducciones por gastos de gestión pagados entre empresas, alquileres y regalías pagadas entre filiales (o establecimientos comerciales) de una misma empresa, y el pago de intereses entre filiales (o establecimientos comerciales) de la misma empresa que no es un banco.”³⁵

³³Por ejemplo, la sección 67 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Canadá limita la cantidad de gastos deducibles a una cantidad razonable.

³⁴Párrafo 18 de los Comentarios al artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁵El texto de este estatuto está disponible en el sitio web de la Administración, www.chinatax.gov.cn. Para una traducción no oficial en inglés, consulte http://www.deloitte.com/view/en_CN/cn/services/tax/dtrf/b45b08d8fc41

6.5 Reglas de fuente

En la aplicación del artículo 7 pueden surgir preguntas sobre la fuente geográfica. La expresión “beneficios atribuibles a un EP” significa los beneficios que resulten de las operaciones y actividades del EP en el país o los beneficios procedentes de transacciones y actividades relacionadas con el EP, independientemente de si se ubican o no en el país del EP. La segunda interpretación se considera más apropiada.³⁶ En la atribución de beneficios a un EP, el punto importante es el vínculo de un ingreso o gasto con la actividad empresarial del EP, y no necesariamente la procedencia geográfica de los ingresos o gastos en el país fuente. La clave es si los ingresos o gastos están relacionados con las actividades desarrolladas por el EP en la obtención del ingreso que se considera gravable en el país fuente.

El punto anterior es confirmado por el principio de vínculo efectivo predominante en los artículos 10, 11 y 12: dividendos, intereses, regalías y otros ingresos que estén efectivamente vinculados con un EP son atribuidos al EP e imponibles en virtud del artículo 7. Sin embargo, las reglas de fuerza de atracción previstas en el artículo 7 (1) (b) (c) capturan solamente los beneficios de las ventas y otras actividades desarrolladas en el país fuente.

6.6 Cuentas comerciales, libros y registros y atribución de beneficios

El cómputo de los beneficios atribuibles a un EP con frecuencia inicia con los “hechos reales de la situación, como aparecen a partir de los registros comerciales del EP y que se ajustan según sea demostrado para que reflejen las cifras que estos hechos producen.”³⁷ Los registros

2210 VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm; www.kpmg.com/hk/en/virtual_library/Tax/PRCTaxLawBook.pdf.

³⁶Brian J. Arnold y Jacques Sasseville, “Source Rules for Taxing Business Profits under Tax Treaties” en Brian J. Arnold, Jacques Sasseville y Eric M. Zolt, ed., *The Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, supra nota 6, pp. 117–124.

³⁷Párrafo 15 de los Comentarios al artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 12 de los Comentarios al artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE.

comerciales pueden incluir cuentas comerciales del EP o incluso cuentas separadas del EP. Las cuentas pueden requerir ser rectificadas por las autoridades tributarias de conformidad con el principio de plena competencia discutido anteriormente.

La atribución de los beneficios de una empresa no residente al EP con base en alguna fórmula se autoriza si ha sido usual en el país fuente utilizar este método y el resultado es conforme con los principios del artículo 7. El método de atribuir beneficios a un EP debe ser el mismo para cada año a menos que haya una razón justificada para cambiarlo.

El requisito de mantener documentación y registros puede ser apoyado por las facultades que tiene la administración tributaria para determinar la cantidad de beneficios atribuibles a un EP utilizando un método de presunción. La base del método de presunción puede ser sobre las ventas brutas, el costo, o el nivel de beneficios promedio de negocios similares en la región.

6.7 Umbrales de tiempo y carga de la prueba

El artículo 7 no se refiere a los umbrales de tiempo o la carga de la prueba. Estos problemas son regulados por la legislación doméstica. En los países donde se implementa un sistema de autoliquidación, normalmente las empresas no residentes deben presentar declaraciones de impuestos anuales de la misma manera que los residentes del país fuente. En caso de conflicto, corresponde al contribuyente la carga de la prueba.

7. Recaudación tributaria y cumplimiento

El cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes no residentes en general depende de la presencia física de un EP, de activos dentro del país fuente y de la retención. Una de las razones para usar el umbral del EP en los convenios tributarios es la dificultad práctica para la recaudación de impuestos en su ausencia. Si un contribuyente no residente tiene una fábrica, una mina u otros lugares fijos de negocios en el país fuente, por lo general es más fácil para la autoridad tributaria embargar los bienes vinculados al EP. El cumplimiento no será un problema si el valor de esos activos es suficiente para satisfacer la deuda tributaria. Incluso si los activos no están vinculados

a un EP, pero se encuentran dentro del país fuente, pueden ser objeto de medidas domésticas de recaudación.

Las dificultades surgen cuando el patrimonio del contribuyente se encuentra en el extranjero. En ausencia de un convenio tributario, por lo general los reclamos de las autoridades tributarias del país fuente no son reconocidas ni ejecutadas en los países extranjeros con base a la “regla de ingreso” del derecho internacional.³⁸ Esta regla se ve derogada por el artículo 27 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, que prevén la asistencia mutua en la recaudación de impuestos. No está claro el número de países en desarrollo que incluyen realmente esta disposición en sus convenios tributarios y si esta disposición ha sido utilizada en la práctica.

8. Conclusiones

La tributación efectiva de los beneficios empresariales de los no residentes en el país fuente requiere la existencia de disposiciones elaboradas en la legislación doméstica y en los convenios tributarios que definan y midan la obligación tributaria de los no residentes, así como un sistema eficiente y viable de declaración, verificación y recaudación.

Mediante el fortalecimiento de la capacidad para administrar la tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales, las autoridades tributarias en los países en desarrollo pueden adoptar las mejores prácticas de otros países o normas internacionales y utilizarlas como un catalizador para mejorar la administración tributaria en general. Es cierto que la administración de los impuestos internos es diferente a la administración de la tributación internacional. Sin embargo, los procedimientos y las medidas implementadas para recaudar con eficiencia los impuestos de los no residentes pueden ser utilizados para recaudar impuestos de empresas nacionales. Esto es particularmente cierto en los países que están en una etapa temprana del desarrollo de su capacidad para administrar el impuesto sobre la renta.

³⁸Más discusión de la regla de ingresos se puede encontrar en María Amparo Grau Ruiz, *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims* (La Haya: Kluwer Law International, 2003), pp. 16–40.

Capítulo VI

Tributación de los proveedores de servicios no residentes

ARIANE PICKERING*

1. Introduction

Los convenios tributarios prevén una gama de diferentes tratamientos tributarios para las rentas obtenidas por los proveedores de servicios no residentes, que depende de la categoría de servicio que genera el ingreso.

Debido a que el tratamiento tributario según los convenios puede variar desde la exención de impuestos en la fuente hasta la imposición exclusiva en la fuente, de tasas limitadas de tributación en la fuente a tasas ilimitadas y de renta bruta a neta, la imposición de los proveedores de servicios no residentes podría presentar muchos retos para las administraciones tributarias. Además de eso, existen muchos umbrales que se toman en cuenta para la tributación en la fuente de ingresos por servicios, por lo tanto, puede ser extremadamente complejo administrar las normas, sobre todo para las administraciones tributarias de países en desarrollo, ya que sus sistemas tributarios y administraciones pueden ser menos sofisticadas y efectivas que las de países desarrollados. La disponibilidad de personal experto en fiscalidad internacional y en convenios tributarios también puede ser un problema para las administraciones tributarias de los países en desarrollo, donde los escasos recursos tienen que cubrir una amplia gama de temas.

La próxima sección del presente Capítulo considera las formas en que los convenios tributarios tratan las diferentes categorías de ingresos obtenidos por proveedores de servicios no residentes, y los problemas administrativos que estos plantean. Luego se examinarán las formas en que las autoridades tributarias responden a estos problemas administrativos.

*Consultora internacional en tributación; anteriormente Jefe de Negociaciones de Convenios Tributarios en Australia.

2. Tributación en la fuente de ingresos por servicios

Los ingresos de los servicios prestados por los proveedores de servicios no residentes se encuentran en varios artículos de un convenio tributario. Dado que por lo general los países en desarrollo siguen la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo¹ (Convención Modelo de las Naciones Unidas), este Capítulo tratará principalmente las disposiciones de esta Convención Modelo. Igualmente se considerarán las diferencias con el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos² (Convenio Modelo de la OCDE).

Según la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los artículos relevantes son los siguientes:

- Artículos 5 y 7 — beneficios empresariales
- Artículo 8 — ingresos por transporte internacional
- Artículo 14 — ingresos de servicios personales por cuenta propia
- Artículo 15 — ingresos de servicios personales por cuenta ajena
- Artículo 16 — remuneraciones de los miembros de juntas directivas y de los directivos de alto nivel
- Artículo 17 — profesionales del espectáculo y deportistas
- Artículo 19 — servicios oficiales
- Artículo 20 — pagos a estudiantes, pasantes y aprendices.

En los mismos artículos del Convenio Modelo de la OCDE se regulan los servicios, excepto por el artículo 14 que fue eliminado en el año 2000. Actualmente, los servicios personales por cuenta propia se regulan en los artículos 5 y 7 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

²Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Paris: OCDE, 2010) (hojas sueltas).

Los convenios de muchos países en desarrollo también incluyen otras disposiciones que no se encuentran en ningún Convenio Modelo, y se refieren a lo siguiente:

- prestaciones de servicios técnicos o asistencia técnica; y/o
- ingresos de docentes y profesores.

Algunos países consideran que el artículo 12 y/o el artículo 21 que tratan sobre regalías y otros ingresos, respectivamente, son relevantes para la imposición de ingresos provenientes de la prestación de servicios.

Existen diferentes tratamientos tributarios para cada una de estas categorías de ingresos.

1.1 Artículo 5 y artículo 7 — beneficios empresariales

El artículo que se aplica en la mayoría de los convenios para los ingresos por servicios es el artículo 7 sobre beneficios empresariales. Este artículo solo se aplica si el ingreso no está sujeto a imposición por otro artículo del convenio.³

De conformidad con el artículo 7, los beneficios de una empresa derivados de la prestación de servicios en uno de los Estados contratantes del convenio, solamente serán gravados en ese país, a menos que los beneficios sean atribuibles a un establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante del convenio. El concepto “establecimiento permanente” (EP) se define para efectos del convenio en el artículo 5 y, en el caso de los convenios que siguen la Convención Modelo de las Naciones Unidas, por lo general se refiere a:

- Un lugar fijo mediante el cual se ejercen las actividades comerciales de la empresa⁴ (lugar fijo de negocios EP)
- Obras, construcción, proyecto de instalación o montaje, o actividades de inspección relacionadas con ellas, desarrolladas durante un período superior a seis meses;⁵ o

³Artículo 7 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y artículo 7 (4) del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴Artículo 5 (1) y (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁵Artículo 5 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. La

- La prestación de servicios para el mismo proyecto o un proyecto conexo, en un Estado contratante durante más de 183 días dentro de un período de 12 meses⁶ (“servicios considerados EP”).

Cuando un proveedor de servicios de un Estado contratante lleva a cabo actividades comerciales a través de un EP en el otro Estado, este otro Estado puede gravar los beneficios empresariales, pero solo en la medida en que esos beneficios sean atribuibles al EP. El artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas también permite gravar en la fuente los beneficios de otras actividades comerciales llevadas a cabo en ese Estado cuando estas actividades son del mismo tipo o similares a aquellas realizadas a través del EP (conocido como “fuerza de atracción limitada”).⁷ Sin embargo, esta última disposición no es ampliamente adoptada en los convenios.

Los requisitos administrativos para establecer el derecho a una exención, o para gravar las ganancias atribuibles a un EP, no son sustancialmente diferentes para las empresas que prestan servicios que para las empresas que ejercen otro tipo de actividades. Sin embargo, estas cuestiones se tratan en otro Capítulo.⁸

Las dificultades que enfrentan las administraciones tributarias al aplicar los artículos 5 y 7 a otros beneficios derivados de empresas proveedoras de servicio incluyen:

disposición equivalente del Convenio Modelo de la OCDE, el artículo 5 (3), tiene un período de 12 meses, y no se refiere específicamente a los proyectos de instalación o montajes ni a las actividades de inspección. Sin embargo, el párrafo 17 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE aclara que la supervisión de la construcción de un edificio sí se encuentra cubierta por el artículo 5 (3). Adicionalmente, el párrafo 20 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE proporciona un ejemplo sobre un proyecto de instalación o montaje.

⁶Artículo 5 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE no incluye una disposición equivalente. Sin embargo, el párrafo 42.23 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE sugiere una disposición alternativa a los servicios considerados EP.

⁷No hay una disposición equivalente en el Convenio Modelo de la OCDE.

⁸Ver Capítulo V, Tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales, por Jinyan Li.

- Identificación de las empresas no residentes que prestan servicios en el país
- Aplicación de umbrales de tiempo
- Determinación de los beneficios atribuibles.

En los convenios donde existe una fuerza de atracción limitada, también puede ser difícil identificar las actividades de servicio llevadas a cabo en el país y determinar si dichas actividades son iguales o similares a aquellas efectuadas a través de un EP.

1.2 Artículo 8 — transporte internacional

El artículo 8 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas ofrece dos alternativas para tratar los beneficios derivados de las actividades de transporte internacional. La alternativa A adopta el mismo enfoque que el Convenio Modelo de la OCDE por el cual los beneficios de la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo son gravables en el país en el cual la empresa tiene su sede de dirección efectiva. La alternativa B proporciona el mismo trato para los beneficios derivados de operaciones de aeronaves en tráfico internacional, sin embargo, otorga al Estado fuente derechos limitados para gravar los beneficios de actividades de navegación marítima que no sean meramente ocasionales. En tal caso, el Estado fuente podría gravar “una parte de los beneficios netos globales” de las operaciones de transporte, reduciendo el impuesto en la fuente según el porcentaje acordado.

Las ganancias provenientes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores solo podrán someterse a imposición en el país en el cual la empresa tiene su sede de dirección efectiva. Se aplica la exención de impuestos en la fuente para los beneficios que se derivan del transporte por aguas interiores entre dos puntos del mismo país fuente.

Cuando se otorga la exención de impuestos en la fuente, el artículo 8 facilita el cumplimiento y resuelve las dificultades administrativas, así como los riesgos de doble imposición, que sería el resultado de gravar en la fuente en todos los países donde opera una empresa de transporte internacional. Como se señala en los Comentarios al artículo 8 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, aun los países

que desean mantener el gravamen en la fuente de los beneficios derivados de transporte, reconocen que existen “dificultades considerables para determinar el beneficio imponible en estas condiciones y asignar los beneficios a los diversos países involucrados en la explotación de buques en tráfico internacional.”⁹

1.3 Artículo 14 — servicios personales independientes

La regla general en los convenios para los ingresos derivados por no residentes de servicios personales independientes, es que dichos ingresos están exentos de impuestos en la fuente a menos que sean:

- Atribuibles a una base fija del proveedor del servicio en el Estado fuente; o
- Derivados de actividades realizadas en el Estado fuente si el proveedor de servicios está presente en este Estado durante 183 días o más en un período de doce meses.

La aplicación de este artículo plantea una serie de asuntos para las administraciones tributarias, que incluyen:

- La caracterización de los ingresos de “servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente”;
- Determinar si el proveedor de servicios tiene una base fija en el Estado fuente o ha estado presente o tiene intención de estar presente en el país al menos 183 días;
- Determinar los ingresos atribuibles a una base fija o derivados de actividades que se llevan a cabo en el país;
- Recaudar los impuestos, especialmente cuando no se sabe si el proveedor del servicio está presente en el país el número de días requerido.

Según algunos convenios, la tributación en la fuente se autoriza también cuando el ingreso supera un umbral monetario acordado.

⁹Párrafo 3 de los Comentarios al artículo 8 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

1.4 Artículo 15 — servicios personales dependientes

La regla general del artículo 15 con respecto a la imposición de ingresos derivados de un empleo (ingresos de servicios personales por cuenta ajena) por los residentes de un Estado contratante del convenio, es que la remuneración puede ser gravada en el otro país sólo si el empleo se ejerce en ese país.

A pesar de esta regla general, se aplica la exención de impuestos en la fuente si se cumplen las siguientes tres condiciones:

- El empleado está presente en el país fuente durante 183 días o menos en cualquier período de doce meses comenzando o terminando en el año fiscal correspondiente
- La remuneración es pagada por, o en representación de, un empleador no residente, y
- La remuneración no se genera en un EP o base fija del empleador no residente que se encuentra en el país fuente.

Según el artículo 15, se aplica una regla especial para las remuneraciones provenientes de empleos ejercidos a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores. Dichas remuneraciones pueden ser gravadas en el país donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa de transporte (o en el país de residencia de la empresa, según lo establezca el convenio).

La aplicación de este artículo plantea las siguientes cuestiones administrativas:

- Identificación de los servicios profesionales ejercidos en el país
- Determinación de quién es el “empleador” y si el empleador es un residente
- Determinación de los ingresos derivados del empleo ejercido en el país
- Imposición y recaudación de impuestos.

1.5 Artículo 16 — directores y directivos de alto nivel

El artículo 16 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas asigna el derecho de gravar los honorarios pagados por las compañías residentes a directores, o los salarios y otras remuneraciones pagadas a los directivos de alto nivel respecto de tales actividades. Según este artículo, no importa si las actividades se llevan a cabo o no en el país fuente.

Los asuntos administrativos incluyen:

- Identificación de los directores y directivos de alto nivel
- Caracterización de los ingresos que derivan en su calidad de director o directivo de alto nivel
- Imposición y recaudación de impuestos.

1.6 Artículo 17 — profesionales del espectáculo y deportistas

Los convenios tributarios establecen que los ingresos de las actividades de los artistas y deportistas pueden ser gravadas en el país donde se llevan a cabo las actividades. El país fuente también puede gravar los ingresos de las actividades procedentes de otras personas, tales como de un equipo, de una empresa de gestión o de una compañía de estrellas.¹⁰

Debido a que el convenio no limita el derecho de gravar en la fuente, es probable que las administraciones tributarias se enfrenten a reclamos de contribuyentes afirmando que sus ingresos no están incluidos en el artículo. Los principales asuntos administrativos que enfrentan las autoridades tributarias son:

- Caracterización del ingreso
- Identificación de los espectáculos realizados en la jurisdicción
- Imposición y recaudación de impuestos.

¹⁰Ver párrafos 11, 11.1 y 11.2 de los Comentarios al artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 17 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos 11, 11.1 y 11.2 de los Comentarios al artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE.

1.7 Artículo 19 — servicios oficiales

El artículo 19 sobre los servicios oficiales, es único pues establece una tributación exclusiva para el Estado que paga sueldos, salarios y otras remuneraciones similares por los servicios que le presta una persona a ese Estado. Esto concuerda con las normas tradicionales de cortesía internacional.

El país de residencia de la persona sólo puede gravar la remuneración si las actividades son ejercidas en ese país y si la persona es un nacional de ese país o si no se convirtió en residente con el único fin de prestar los servicios. En estas circunstancias, las remuneraciones pueden no estar gravadas por el Estado que paga.

La exención de impuestos en el Estado que paga dependerá de que se determine lo siguiente:

- Si los servicios se llevan a cabo en el otro Estado contratante del convenio
- Si el individuo es un residente de ese otro país, y es un nacional de ese otro país, o tenía razones para convertirse en un residente no sólo para prestar los servicios oficiales.

1.8 Artículo 20 — estudiantes

De acuerdo al artículo 20, los pagos recibidos del extranjero por estudiantes visitantes, pasantes o aprendices para su manutención, educación o capacitación, están exentos de todo impuesto en el país visitado. Para aplicar este artículo en los países que en otra circunstancia gravaría estos pagos, es necesario determinar:

- Si el beneficiario es un estudiante, pasante o aprendiz
- Si el beneficiario está visitando el país con el único fin de recibir educación o de formarse
- Si los pagos se efectúan para efectos de manutención, educación o capacitación de la persona, y
- Si la fuente de los pagos es extranjera.

1.9 Otras disposiciones de los convenios

Muchos convenios tributarios, en particular los convenios suscritos por países en desarrollo, incluyen disposiciones adicionales relativas a los honorarios por servicios técnicos y/o la remuneración de los docentes. Si bien estas disposiciones actualmente no se encuentran en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas (Comité de Expertos de las Naciones Unidas) estudia la posibilidad de incluir disposiciones adicionales con respecto a los honorarios por servicios técnicos.¹¹ Los Comentarios al artículo 20 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas analizan una serie de asuntos relacionados con la posibilidad de incluir un artículo independiente para tratar el caso de los docentes visitantes.¹²

Al no existir una disposición modelo, los artículos que regulan el tratamiento sobre los honorarios por servicios técnicos o la remuneración de docentes visitantes difieren, no obstante, el siguiente análisis se basa en las formas más comunes de estos artículos que se encuentran en los convenios vigentes.

Cuando una disposición especial relativa a los honorarios por servicios técnicos o asistencia técnica se incluye en un convenio tributario, usualmente los honorarios se consideran de la misma manera que las regalías, las cuales según la Convención Modelo de las Naciones Unidas, pueden ser gravadas en la fuente a una tasa limitada acordada por los Estados contratantes del convenio. El alcance de la disposición y las tasas límites varían según los convenios. Sin embargo, en general las disposiciones establecen lo siguiente:

- Que los honorarios provengan del país donde reside el pagador, o si se generaron por un EP, donde se encuentra el EP o la base fija

¹¹Ver párrafo 17 de la Introducción al Convenio Modelo de las Naciones Unidas. Ver también Naciones Unidas, Consejo Económico y Social, Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, Informe de la octava sesión (15-19 octubre 2012), Capítulo III, sección D, p. 11 (disponible en http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/2012/45&Lang=E).

¹²Ver párrafos 10, 11 y 12 de los Comentarios al artículo 20 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

- Los honorarios pueden ser gravados en ese país sobre el monto bruto aunque la tasa de impuestos sea limitada, cuando el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante del convenio
- El tratamiento sobre los beneficios empresariales aplica si los honorarios son atribuibles a actividades llevadas a cabo en un EP o base fija del proveedor de servicios ubicado en el país fuente.

En general, los países que tratan de incluir estas disposiciones tienen normas específicas en su legislación doméstica sobre la imposición de rentas por servicios o asistencia técnica prestados por no residentes. Muchos países en desarrollo aplican retenciones sobre los pagos por dichos servicios. Para estos países, la cuestión principal que surge en la administración del convenio es determinar las disposiciones que se deben aplicar (si su alcance es diferente a las disposiciones en su legislación doméstica) e identificar al beneficiario efectivo de los honorarios para determinar si se debe aplicar una reducción de impuestos en la fuente.¹³ Otros asuntos surgen para las administraciones tributarias de países que no aplican la retención en la fuente sobre tales pagos. Estas incluyen identificar los pagos pertinentes, y aplicar las tasas impositivas con base al monto bruto de los pagos.

Según la Convención Modelo de las Naciones Unidas, la remuneración de los docentes visitantes es tratada en varios artículos, dependiendo del tipo de servicios educativos prestados, es decir, el artículo 14 se aplica a los servicios educativos independientes, el artículo 15 a los docentes empleados, o el artículo 19 a los docentes empleados por el gobierno. Sin embargo, algunos países prefieren apoyar las relaciones culturales y el intercambio de conocimientos mediante la inclusión en sus convenios de un artículo especial que ofrece la exención de impuestos en la fuente para la remuneración de los docentes (incluyendo los profesores y, en ocasiones los investigadores) que visitan el país durante un período menor al determinado (frecuentemente dos años).

¹³Los asuntos relacionados con el beneficiario efectivo se discuten en el Capítulo I, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold, Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler, y el Capítulo VII, Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital, por Jan J.P. de Goede.

Aunque la Convención Modelo de las Naciones Unidas no incluye una disposición específica sobre la remuneración de los docentes, los Comentarios analizan una serie de asuntos que deberían considerarse en negociaciones bilaterales a la hora de elaborar tal disposición.¹⁴ Por ejemplo, para evitar la doble imposición, el convenio podría establecer que la exención estará condicionada a que exista tributación en el país de residencia del docente. La exención también puede estar condicionada a que las actividades docentes se lleven a cabo para reconocidas instituciones y no para beneficio personal.

No obstante, las disposiciones relativas a los profesores son difíciles de administrar. Las autoridades competentes o administraciones tributarias se consultan con frecuencia para determinar si la remuneración derivada de las actividades docentes que exceden el plazo establecido debería gravarse desde el inicio de la visita o sólo al final de la misma. También deben decidir si la exención se aplica a la remuneración de las visitas posteriores, o sólo a la primera. Igualmente, puede ser difícil determinar si la persona que presta los servicios debería ser considerada como docente, por ejemplo, una persona que trabaja como tutor y no tiene las calificaciones profesionales pertinentes.

Algunos países interpretan la definición de “regalías” establecida en el artículo 12 de tal manera que se puedan gravar los ingresos por servicios en el país fuente. Estas interpretaciones pueden crear dificultades administrativas con respecto a la caracterización y la fuente de los ingresos.

Es inusual que un país considere que los ingresos por servicios deben gravarse de acuerdo con el artículo 21, es decir ingresos no contemplados en otras disposiciones del convenio. Desde esta perspectiva, dado que el artículo 21 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas permite al país gravar los ingresos procedentes de fuentes situadas en su territorio, podrían someterse a imposición los ingresos por servicios cuando se determine que es de fuente de ese país según la legislación doméstica.

¹⁴Ver párrafos 11 y 12 de los Comentarios al artículo 20 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

2. Asuntos administrativos

Por lo que se mencionó anteriormente, resulta evidente que los convenios no tienen un enfoque consistente en lo que respecta al tratamiento tributario de los ingresos por servicios. Para determinar la tributación aplicable de acuerdo con las disposiciones del convenio, las administraciones tributarias tienen que considerar una serie de factores diferentes. Estos incluyen:

- Si el ingreso proviene de un residente de un Estado contratante del convenio que tiene derecho a los beneficios del convenio
- El carácter de los ingresos, es decir, el tipo de servicios prestados, y si son prestados por una persona natural o jurídica
- Si las actividades de servicio tienen su fuente en el país, por ejemplo, si son ejercidas en ese país o pagadas por un residente
- Si se han alcanzado los umbrales aplicables para gravar en la fuente
- El monto de ingresos que pueden ser gravados en el país fuente
- El método utilizado para gravar o recaudar impuestos.

2.1 Residencia del proveedor de servicios

Los convenios se aplican a las personas residentes en uno o ambos Estados contratantes del convenio.¹⁵ Por lo tanto, para las autoridades tributarias el primer paso para decidir si los beneficios del convenio se aplican a los ingresos provenientes de un país, es determinar si el proveedor de servicios es un residente del otro país para efectos del convenio. En otro Capítulo se discuten los asuntos relativos a la determinación de la residencia para efectos del convenio.¹⁶

Para ciertas categorías de ingresos por servicios, un proveedor de servicios que es residente en un Estado contratante del convenio debe cumplir con otros criterios para tener derecho a los beneficios del convenio.

¹⁵Artículo 1 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

¹⁶Ver Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

Para efectos del artículo 7 sobre beneficios empresariales, el proveedor de servicios debe estar llevando a cabo actividades por medio de una empresa. El término “empresa” no está definido en la Convención Modelo de las Naciones Unidas.¹⁷ Sin embargo, es claro que solo se grava en la fuente si el proveedor de servicios no residente tiene un negocio en ese país a través de un EP. El término “negocio” no está definido en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, sin embargo, el Convenio Modelo de la OCDE solo lo define para incluir servicios profesionales y otros servicios independientes. Las autoridades tributarias deben determinar según su legislación doméstica si el proveedor del servicio tiene una “empresa” o un “negocio.”

De acuerdo con el artículo 8 sobre navegación marítima, interior y aérea, los beneficios del convenio (por ejemplo, la exención de imposición en la fuente) sólo estarán disponibles si la sede de dirección efectiva de la empresa de transporte se encuentra fuera del Estado fuente. Determinar la “sede de dirección efectiva” puede ser complejo, pues involucra factores tales como, dónde se maneja y controla realmente la empresa, dónde se reúne su junta directiva o dónde se toman la mayoría de las decisiones.

Muchos países prefieren asignar los derechos de imposición en el convenio solo al Estado donde reside la empresa o línea aérea, en lugar de al Estado donde se encuentra la sede de dirección efectiva.¹⁸ Esto puede ser un reflejo de la política, o puede reflejar las dificultades administrativas para determinar la sede de dirección efectiva, especialmente en países donde este concepto no tiene un equivalente en la legislación doméstica. Generalmente, las administraciones tributarias

¹⁷Ver párrafo 6 de los Comentarios al artículo 3 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El artículo 3 (1) (c) del Convenio Modelo de la OCDE establece que el término “empresa” significa “llevar a cabo cualquier actividad comercial.” Sin embargo, como se aclara en el párrafo 4 de los Comentarios al artículo 3 del Convenio Modelo de la OCDE, nunca tuvo como intención establecer una definición exhaustiva de este concepto en este artículo, esto por cuanto la pregunta de si una actividad se lleva a cabo por medio de una empresa o se considera que constituye por sí sola una empresa, por lo general se interpreta de acuerdo a la legislación doméstica.

¹⁸Ver párrafo 2 de los Comentarios al artículo 8 del Convenio Modelo de la OCDE.

no tienen dificultades obteniendo información para verificar si una empresa es residente de uno u otro país. Del mismo modo, las empresas de transporte internacional que son residentes de un Estado, no tendrán dificultades en obtener un certificado de residencia en su país cuando soliciten los beneficios del convenio.

De acuerdo al artículo 12, sobre regalías y honorarios por servicios técnicos, sólo un residente de un Estado contratante del convenio, que es también un “beneficiario” de las regalías u honorarios tiene derecho a los beneficios del convenio. El significado de “beneficiario efectivo” y los problemas que éste presenta a las autoridades tributarias se analizan en otros capítulos.¹⁹

Según el artículo 19, sobre servicios oficiales, la exención de impuestos en el Estado que paga las remuneraciones por servicios oficiales prestados en el otro Estado, solo aplica a los residentes de ese otro Estado si la persona es:

- Nacional de ese otro Estado, o
- No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

Esta exención usualmente se aplica al personal contratado localmente para misiones diplomáticas o consulares extranjeras en un país. Las autoridades tributarias del Estado pagador normalmente no tienen dificultad para determinar si el beneficiario es residente y nacional del otro país. Sin embargo, cuando este empleado no es nacional del Estado contratante del convenio, determinar los motivos por los cuales esa persona decide convertirse en residente de ese país puede presentar dificultades, especialmente cuando la fecha de su llegada a ese país es cercana al momento de iniciar sus servicios como empleado.

La exención del artículo 20, aplica a los estudiantes, pasantes o aprendices que “son o fueron residentes de un Estado contratante

¹⁹Ver Capítulo I, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold, Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler y el Capítulo VII, Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital, por Jan J.P. de Goede.

del convenio antes de visitar un país.” Se deduce que la exención se puede aplicar, aunque el estudiante o aprendiz ha dejado de ser un residente del otro país durante su visita (por ejemplo, se ha convertido en residente del país visitado). Sin embargo, el estudiante o aprendiz debe visitar el país “solo con el fin de educarse o formarse.” Las autoridades tributarias deben aplicar esta condición de manera razonable. Por ejemplo, la exención no debe ser negada simplemente porque un estudiante o aprendiz visitó a amigos o familiares, o tomó unas vacaciones, durante su visita.

2.2 Caracterización del ingreso

Uno de los problemas administrativos más difíciles que enfrentan las autoridades tributarias, es caracterizar los ingresos por servicios, con el propósito de determinar el artículo del convenio que aplica. El artículo 7, sobre beneficios empresariales, es el que por lo general aplica a los ingresos por servicios. Según este artículo, los ingresos provenientes de la prestación de servicios por una empresa a otra persona, distintos de los servicios prestados por los empleados, en general constituyen beneficios de una empresa para efectos del artículo 7. Sin embargo, otros artículos reciben prioridad en la medida en que los ingresos sean considerados en estos otros artículos del convenio,²⁰ sujetos a las reglas de reversión (throwback rules) en algunos artículos.²¹ En consecuencia, se debe distinguir entre los tipos de ingreso por servicios para determinar si se aplica otro artículo más específico del convenio.

La aplicación de las disposiciones más específicas por lo general depende de la naturaleza de los servicios prestados. Según algunos artículos, la clasificación del proveedor del servicio, por ejemplo, como un director o un docente, también puede ser relevante. Algunos de los problemas más comunes relacionado con la caracterización se examinan a continuación.

²⁰Artículo 7 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y artículo 7 (4) del Convenio Modelo de la OCDE.

²¹Ver artículo 10 (4), 11 (4), 12 (3) y 21 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y los artículos 10 (4), 11 (4), 12 (3) y 21 (2) del Convenio Modelo de la OCDE.

2.2.1 Naturaleza de los servicios

El artículo 8 se aplica a los “beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional.” Determinar cuáles actividades están dentro del ámbito del artículo es un reto para las autoridades tributarias. En adición al transporte de pasajeros o carga por buque o avión en tráfico internacional, las empresas pueden llevar a cabo varias actividades conexas, tales como manejo de equipaje, mantenimiento, transporte terrestre, alquiler de contenedores y similares. A pesar de la guía que proporcionan los Comentarios de los Convenios Modelo,²² no está claro el alcance exacto del artículo 8 en su aplicación a los beneficios de actividades no relacionadas al transporte que llevan a cabo estas empresas.

La definición de “regalías” en el artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas incluye pagos por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica (know-how). Aunque los honorarios por servicios técnicos y asistencia por lo general no están cubiertos por esta definición,²³ los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas señala que “algunos países tienden a considerar la prestación de servicios técnicos y el trabajo intelectual como proveer “información relativa a experiencia industrial, comercial o científica” y a considerar el pago como una regalía.”²⁴ Los países que adoptan esa posición deben aclarar este punto durante las negociaciones.

En algunos convenios, el término “regalías” del artículo 12 se extiende específicamente al cobro de honorarios por asistencia o servicios técnicos, o se incluye un artículo específico de servicios técnicos que se inspira en el artículo de las regalías.

²²Párrafos del 4 al 14 de los Comentarios al artículo 8 del Convenio Modelo de la OCDE y los párrafos 10 y 11 de los Comentarios al artículo 8 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 4 al 14 de los Comentarios al artículo 8 del Convenio Modelo de la OCDE.

²³Párrafos del 11.1 al 11.6 de los Comentarios al artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE y el párrafo 12 de los Comentarios al artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 11.1 al 11.6 de los Comentarios al artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE.

²⁴Párrafo 14 de los Comentarios al artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

Con frecuencia surgen dificultades para determinar si los pagos deben ser caracterizados como honorarios por servicios o asistencia técnica, de modo que se encuentren en el ámbito de la disposición. Aunque los términos generalmente no se definen, los “servicios técnicos” frecuentemente incluyen, explícitamente o por interpretación, cualquiera de los servicios de carácter técnico, gestión o consultoría. El término “asistencia técnica” se utiliza con frecuencia en el contexto de servicios relacionados con el desarrollo y transferencia de tecnología. Sin embargo, el significado preciso de estos términos no está claro y el alcance de cada término puede variar de un país a otro. Por esta razón, es importante que los negociadores intenten aclarar su significado durante las negociaciones. Si diferentes interpretaciones surgen después de que el convenio ha entrado en vigor, las autoridades tributarias deben buscar un entendimiento común del término a través del procedimiento de acuerdo mutuo.

La aplicación del artículo 14, servicios personales por cuenta propia, requiere una determinar si las actividades constituyen “servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente.” Generalmente estos son considerados como servicios prestados por un individuo ejerciendo actividades a título independiente. Los pagos a una empresa en materia de prestación de servicios a través de sus empleados y personal son cubiertos por los artículos 5 y 7.²⁵ Sin embargo, algunos países consideran que las disposiciones del artículo 14 también pueden extenderse a las actividades de las personas jurídicas.²⁶

El artículo 14 no se aplica a actividades industriales o comerciales o servicios realizados bajo un esquema de empleo, ni como artista o deportista.²⁷ Una lista ilustrativa de servicios profesionales se proporciona en el artículo 14 (2). Sin embargo, la aplicación del artículo no

²⁵Párrafo 9 de los Comentarios al artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²⁶Ariane Pickering, *Enterprises services*, Reporte General, Asociación Fiscal Internacional, volumen 97a, Cahiers de droit fiscal international (La Haya, Países Bajos: Sdu Uitgevers, 2012), p. 45.

²⁷Párrafo 10 de los Comentarios al artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el antiguo párrafo 1 de los Comentarios al artículo 14 del Convenio Modelo de la OCDE antes de eliminarse el artículo 14 en 2000.

está limitada a los servicios profesionales enumerados. Las dificultades en cuanto a los servicios incluidos pueden resolverse a través del procedimiento de acuerdo mutuo.²⁸

Cabe señalar que en los convenios que incluyen disposiciones para la imposición en la fuente de servicios técnicos, hay potencial para confusiones entre servicios cubiertos por dichas disposiciones y aquellos previstos en el artículo 14. Esto se debería resolver a través del procedimiento de acuerdo mutuo si el convenio no proporciona una regla de prioridad.

La aplicación del artículo 15, servicios personales por cuenta ajena, requiere que el ingreso sea derivado de servicios de empleo, es decir, remuneraciones por servicios prestados a otra persona en el curso del empleo. Es importante distinguir entre los servicios de empleo (a los cuales se aplica el artículo 15) y los servicios prestados por una empresa a otra (a los cuales se aplica el artículo 7 ó 14). También es importante identificar correctamente la persona que es “empleador” para los efectos de este artículo (que puede ser diferente de la persona que se considera como empleador según la legislación doméstica tributaria o la legislación doméstica laboral). En particular, las dificultades pueden surgir cuando los servicios prestados bajo un contrato formal de empleo entre la persona y una empresa no residente son prestados a una persona residente. Los Comentarios ofrecen una guía sobre estos asuntos complejos.²⁹

El artículo 19, servicios oficiales, se aplica a los servicios prestados por los empleados estatales en el curso de su empleo y a las pensiones de dicho empleo. No se aplica a los servicios personales independientes prestados a un Estado (que entran en el ámbito del

²⁸Párrafo 10 de los Comentarios al artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el antiguo párrafo 1 de los Comentarios al artículo 14 del Convenio Modelo de la OCDE antes de eliminarse el artículo 14 en 2000.

²⁹Párrafos del 8.1 al 8.28 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 8.1 al 8.28 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE.

artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas).³⁰ Estas disposiciones tampoco aplican a los servicios prestados en relación con una empresa manejada por un gobierno. Las reglas generales sobre los ingresos por servicios personales dependientes o independientes, o actividades de espectáculos, aplican también a los servicios relacionados a una empresa pública.³¹

2.2.2 La calificación del proveedor de servicios

Una serie de artículos caracteriza el ingreso según la calificación de la persona que lo genera, por ejemplo, ingresos derivados por un director o directivo de alto nivel (artículo 16), un artista o deportista (artículo 17), un estudiante, pasante o aprendiz (artículo 20), o un profesor o profesora (artículo sobre los “docentes”).³² En cada caso, quien recibe los ingresos debe derivar dichos ingresos de la prestación de servicios en su condición como tal.

Las autoridades tributarias deben determinar primero si la persona califica como proveedor del servicio pertinente. Aunque los diversos términos no se encuentran definidos en los convenios, los Comentarios proporcionan una guía sobre el significado de varios de ellos. En los otros casos, la autoridad tributaria tendría que determinar la calificación por acuerdo mutuo con la autoridad competente del Estado contratante del convenio o tomar como referencia la legislación doméstica.

Para determinar cuáles ejecutivos de la empresa calificarían como directivos de alto nivel para los efectos del artículo 16 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los Comentarios indican que el término “directivo de alto nivel se refiere a un grupo limitado de cargos que llevan aparejada la responsabilidad primaria de la dirección general de las operaciones de la sociedad, aparte de las actividades

³⁰Ver párrafo 2.1. de los Comentarios al artículo 19 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 19 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 2.1. de los Comentarios al artículo 19 del Convenio Modelo de la OCDE.

³¹Artículo 19 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³²El artículo 15 no se refiere específicamente a ingresos de “empleados” sino que se aplica al ingreso derivado “respecto del empleo” y pagado por un “empleador.” Ver supra sección 2.2.1.

de los directores. El término comprende a una persona que actúe a la vez como director y un directivo de alto nivel.”³³

Los Comentarios al artículo 17 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas ofrecen una guía sobre el significado de “profesional del espectáculo” y “deportista.” El artículo se aplica a los profesionales intérpretes o ejecutantes cuyas actividades tienen un carácter de entretenimiento, incluyendo actores, atletas, participantes en deportes tales como tenis, golf y carreras de carros u otras actividades de entretenimiento tales como torneos de billar, de ajedrez o de bridge.

Generalmente el artículo no aplica a conferencistas, personal administrativo o de apoyo.³⁴ Los Comentarios también ofrecen una guía sobre cuáles actividades de estas personas darían lugar a ingresos dentro del ámbito del artículo.³⁵ El artículo se aplica a los ingresos de todos los artistas, ya sean privados o empleados del gobierno, o que estén prestando servicios independientes.

Para los efectos del artículo 20, determinar si una persona califica como un “estudiante, pasante o aprendiz” dependerá de la legislación doméstica del Estado aplicando el convenio. Las autoridades tributarias del Estado visitado también tendrán que determinar si los pagos recibidos son por concepto de “mantenimiento, educación o capacitación” del destinatario. Estos pagos son distintos de los pagos por servicios, que son tratados en el artículo 15, artículo 7 o artículo 14. Los Comentarios proporcionan una guía sobre este tema.³⁶

³³Párrafo 5 de los Comentarios al artículo 16 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁴Ver párrafos del 3 al 7 de los Comentarios al artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 17 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 3 al 7 de los Comentarios al artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE.

³⁵Ver párrafos 8 y 9 de los Comentarios al artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 17 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos 8 y 9 del Convenio Modelo de la OCDE.

³⁶Párrafo 3 de los Comentarios al artículo 20 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 20 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 20 del Convenio Modelo de la OCDE.

En los convenios que incluyen un artículo con respecto a los docentes, podría ser problemático determinar si una persona califica como un profesor para los efectos del artículo. Algunos países consideran que solo el ingreso derivado de las actividades docentes de las personas que tienen cualificaciones formales está contemplado en el artículo. Otros países tienen una visión más amplia del alcance del artículo y aplican sus disposiciones a cualquier persona que esté realizando actividades docentes.

2.3 Fuente de ingresos

Según muchas disposiciones del convenio, el derecho a gravar basado en la fuente dependerá de si los servicios se llevan a cabo dentro del Estado. Sin embargo, este no siempre es el caso. Los derechos de imposición en la fuente también se pueden otorgar a un país cuando el deudor es un residente de ese país (por ejemplo, en el caso de honorarios de directores, o de servicios técnicos). Los ingresos de servicios atribuibles a un EP o a una base fija situados en un país también pueden gravarse en ese país. Al aplicar una disposición del convenio con respecto a los ingresos de los servicios, las autoridades tributarias deben estar conscientes de la base sobre la cual se asignó el derecho de imposición en la fuente y determinar si el nexo relevante existe.

Cabe señalar que, independientemente de la regla que se utiliza para la asignación de derechos de imposición en el convenio, los países sólo pueden ejercer este derecho en la medida permitida por su legislación doméstica. La asignación de un derecho de imposición de acuerdo con el convenio no autoriza a un país a gravar ingresos que no estarían sujetos a impuestos según su legislación doméstica. En consecuencia, en la aplicación de la tributación en la fuente según el convenio, las autoridades tributarias también deben tomar en cuenta si la renta se considera como fuente en su país de acuerdo con la legislación doméstica.

2.3.1 Lugar de prestación

De acuerdo con la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el lugar donde se prestan los servicios es relevante para la aplicación del artículo 5, artículo 8, artículo 14, artículo 15, artículo 17 y artículo 19.

Para efectos de los servicios considerados EP del artículo 5 (3) (b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, las autoridades tributarias tendrán que determinar si las actividades de prestación de servicios continuarán “dentro de un Estado contratante” durante el período requerido. El artículo 14 (1) (b) también requiere que los servicios “se lleven a cabo” en el Estado fuente, mientras que el artículo 15 y el artículo 17 se refieren respectivamente al empleo y actividades personales “ejercidas” en ese Estado. El artículo 19 se refiere a los servicios “prestados” en un Estado. A pesar de la diferencia de terminología utilizada en estos artículos, por lo general se acepta que en cada caso las disposiciones exigen la prestación de servicios por personas que estén físicamente presentes en el país. Aunque los Comentarios al artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas no discuten este requisito en el artículo 5 (3) (b), en la mayoría de países la disposición se interpreta como que los servicios deben realizarse físicamente en el Estado fuente.³⁷ Sin embargo, algunos países no aceptan esta interpretación. India, por ejemplo, opina que “la presencia física de un individuo no es esencial.”³⁸ Bajo esta última interpretación, los servicios realizados fuera del Estado pertinente pueden ser vistos como proporcionados dentro de este Estado, por ejemplo, si se prestan en beneficio de un residente. Teniendo en cuenta el tratamiento tan diferente que pueda resultar de la aplicación de estas dos interpretaciones, es altamente deseable que se llegue a un entendimiento común sobre este asunto durante las negociaciones. La disposición alternativa de la OCDE para los servicios considerados EP³⁹ establece que los servicios deben “realizarse” en el Estado fuente. Los Comentarios establecen como un principio que la tributación en la fuente “no debe extenderse a los servicios realizados fuera del territorio de un Estado.”⁴⁰

³⁷Ariane Pickering, *Enterprises services*, Reporte General, Asociación Fiscal Internacional, volumen 97a, Cahiers de droit fiscal international (La Haya, Países Bajos: Sdu Uitgevers, 2012), p. 39.

³⁸Posición de la India en el párrafo 42.31 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

³⁹Ver párrafo 42.23 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴⁰Ver párrafo 42.22 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

En aplicación del artículo 5 (3) (b), así como en la aplicación del artículo 14 (1) (b) y del artículo 17, el principal reto para las autoridades tributarias consiste en identificar cuándo es que se llevan a cabo los servicios en su territorio, especialmente en el caso de los servicios móviles. Puede estar disponible la información relativa a las actividades de servicios que llevan a cabo los no residentes en un país, en el caso de los servicios prestados a una empresa residente o un EP situado en ese país, en los registros de las empresas que aplican deducciones por esos pagos. Sin embargo, esto crea una importante carga administrativa para las autoridades tributarias y no sería efectivo en el caso de los servicios prestados a los consumidores no comerciales que no aplican tales deducciones.⁴¹ Otro enfoque adoptado en muchos países es obligar a las personas o empresas que llevan a cabo actividades sujetas a impuestos dentro de su jurisdicción a obtener un número de identificación tributaria, o número de identificación de negocio.

Esto puede ayudar a las autoridades tributarias a rastrear estos ingresos. Asimismo, la información proporcionada a las autoridades pertinentes para cualquier requisito de registro de negocios puede ayudar a identificar los no residentes que estén operando en un país, si dicha información está disponible para las administraciones.

La definición de EP en el artículo 5 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE requiere la existencia de un lugar fijo de negocios a través del cual se efectúa el negocio de la empresa. Si existe dicho lugar fijo de negocios, el país en el que se encuentra puede gravar los beneficios atribuibles a ese lugar de acuerdo con el artículo 7. Del mismo modo, el artículo 14 (1) (a) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas permite la tributación en la fuente de los ingresos por servicios personales independientes atribuibles a una base fija del proveedor del servicio.

En ningún caso el convenio establece específicamente que los servicios deben realizarse en el Estado en que se encuentra el EP o la base fija. Mientras los servicios prestados a través de un EP o de una base fija por lo general se llevan a cabo en el país en el cual está situado este EP o base fija, los países adoptan diferentes puntos de

⁴¹Ver párrafo 42.12 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

vista en cuanto a si los ingresos por servicios realizados fuera de su jurisdicción podrían ser atribuidos al EP o base fija de negocios.⁴² Independientemente del enfoque que tomen las autoridades tributarias al respecto, la tributación en la fuente solamente puede aplicarse en un país si los ingresos estarían de otra manera sujetos a impuestos en ese país (por ejemplo, porque se consideran de fuente de ese país) de conformidad con la legislación doméstica. Los países que tratan de atribuir a un EP o una base fija los ingresos por servicios realizados en otro país, encontrarán dificultades prácticas en la identificación de esos servicios, particularmente cuando los servicios se prestan a un no residente.

La tributación en la fuente de ingresos derivados del empleo según el artículo 15 depende en primera instancia, de si el empleo se ejerce en el país, aunque la residencia del pagador (empleador) también es relevante para determinar el derecho a la exención de impuestos en la fuente en el caso de algunas visitas de corto plazo. Si el empleo no se ejerce en un país, un empleado no residente tiene derecho a exención de impuestos en ese país respecto de esa remuneración. La determinación de dónde se ejerce el empleo no siempre es sencilla, especialmente si el empleado no está obligado a proporcionar sus servicios en un determinado lugar de trabajo, como por ejemplo una oficina. Sin embargo, se espera que un empleado que busca la exención de impuestos en el país donde ejerce su empleo, mantenga registros detallados de dónde se realizaron sus actividades de empleo.

A los efectos del artículo 8, el lugar en el cual se llevan a cabo los servicios de transporte es relevante ya que es necesario determinar si los buques o aeronaves son operados “en tráfico internacional.” El concepto “tráfico internacional” se define en el artículo 3, definiciones generales, de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, como cualquier transporte por buques o aeronaves explotadas por una empresa que tiene su sede de dirección efectiva en un Estado contratante del convenio, excepto cuando el buque o la aeronave se explota exclusivamente entre lugares del otro Estado (fuente). Como resultado de esta amplia definición, las normas contempladas en el artículo 8 se

⁴²Ariane Pickering, *Enterprises services*, Reporte General, Asociación Fiscal Internacional, volumen 97a, Cahiers de droit fiscal international (La Haya, Países Bajos: Sdu Uitgevers, 2012), p. 56.

aplican no solo a los beneficios derivados del transporte internacional entre países, sino también a los beneficios de transporte en aguas interiores del Estado en cual la empresa tiene su sede de dirección efectiva, o de transporte de aguas interiores de un tercer país.

El Estado fuente, al decidir si tiene que exonerar los beneficios de conformidad con el artículo 8 (alternativa A) o reducir la tasa impositiva de conformidad con el artículo 8 (alternativa B), debe determinar si en el viaje particular que dio origen a esos beneficios, el buque o aeronave que proporcionó el transporte era operado en tráfico internacional. Por lo tanto, las autoridades tributarias tendrán que determinar si cada viaje de cada buque o aeronave operado por una empresa extranjera estuvo limitado a lugares dentro de su país.⁴³

Si el buque o aeronave estaba operando únicamente entre puntos dentro del país, sobre esos ingresos se aplicaría el artículo 7 y no el artículo 8. La empresa extranjera debe estar en condición de producir registros de cada viaje sobre los cuales se aplicará la exención del impuesto de acuerdo al artículo 8. Sin embargo, la carga administrativa de cumplimiento involucrada en la identificación de viajes en tráfico internacional y los ingresos que se derivan en el país fuente por esos viajes, puede ser significativa.

Algunos países pueden considerar más fácil determinar si el viaje de los pasajeros o de la carga se limita a lugares dentro de su territorio, independientemente de si el viaje se hace en un buque o una aeronave explotado exclusivamente entre lugares en ese territorio o si se utiliza para un viaje en tráfico internacional. Si la información sobre el viaje de los pasajeros o carga está disponible más fácil que aquella sobre el viaje del buque o aeronave, estos países pueden preferir utilizar en sus convenios la alternativa de la definición de “tráfico internacional” establecida en el párrafo 6.2 de los Comentarios al artículo 3 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴³El buque o aeronave que opera únicamente dentro de un Estado no se considera tráfico internacional, sin importar la parte del viaje que pueda llevarse a cabo en otro Estado, por ejemplo en aguas internacionales. Ver párrafo 6.3. de los Comentarios al artículo 3 del Convenio Modelo de la OCDE.

2.3.2 Residencia del pagador

Según el artículo 16, los derechos de tributar en la fuente se asignan al país de residencia de la empresa cuyo beneficiario es un director o directivo de alto nivel. El lugar donde se llevan a cabo las actividades del director o directivo de alto nivel es irrelevante.

Dependerá de la legislación doméstica si un país puede o no ejercer este derecho de imposición. La legislación doméstica de muchos países en desarrollo impone retención de impuestos sobre honorarios pagados a directores o directivos no residentes de compañías residentes. Sin embargo, en algunos países, un director o directivo no residente que realiza actividades fuera de ese país no está obligado a pagar impuestos sobre su remuneración, sin importar que la compañía que dirige es un residente de ese país. En estas circunstancias, el derecho a gravar que asigna el convenio, no daría lugar a una obligación tributaria.

La residencia del pagador también es relevante para determinar la fuente de ingresos de los servicios según el artículo 12 o de los honorarios por la prestación de servicios técnicos. Según estas disposiciones, el ingreso es considerado como generado en el país del cual el pagador es residente, o si los honorarios son pagados por un EP o base fija, en el país donde está situado el EP o la base fija. Estas disposiciones pueden dar lugar a complejidades administrativas, particularmente para los países que no gravan los honorarios por servicios técnicos en su legislación doméstica. En estos casos, es probable que la fuente de renta para los efectos del convenio sea diferente de la fuente de renta según lo determina la legislación doméstica. Por ejemplo, de acuerdo a la legislación doméstica los honorarios por estos servicios pueden ser tratados como de fuente de un país y estar sujetos a impuestos ahí, pero sólo si los servicios se prestan en ese país. En estos países, es posible que la información sobre la residencia del pagador de los honorarios no esté disponible fácilmente. Por lo tanto, podría ser difícil determinar si el derecho de gravar en la fuente se rige por el artículo 12, por una cláusula específica de honorarios sobre la prestación de servicios técnicos (en casos donde los honorarios son pagados por un residente o por un EP o base fija) o por el artículo 7 (otros casos donde se llevan a cabo los servicios técnicos en el país).

La residencia del pagador también es relevante para determinar si se aplica la exención de impuestos en la fuente para los ingresos derivados del empleo cubiertos por el artículo 15. Una de las tres condiciones que deben cumplirse para aplicar la exención en virtud del artículo 15 (2), es que el empleador no sea un residente del Estado en el cual se ejerce el empleo. Algunos convenios van más allá y requieren que el empleador sea residente del mismo país que el empleado para que la exención sea otorgada.

Un empleado que solicita la exención en virtud de esta disposición puede no estar en condición de aportar las pruebas necesarias sobre la situación de residencia de su empleador. Sin embargo, la administración tributaria debería tener la información de si el residente es empleador en el país fuente (y por lo tanto, si es un residente). Para los convenios cuya exención depende de que los ingresos derivados por un empleado sean del mismo Estado de residencia del empleador, la información sobre la residencia del empleador puede no estar disponible de inmediato para el empleado o la administración tributaria del Estado en el cual se prestan los servicios. En estas circunstancias puede ser necesario buscar confirmación sobre el estatus de residencia del empleador en el otro país a través del proceso de intercambio de información.

Pueden surgir dificultades específicas en la administración del artículo 15 si un empleado está en una relación de empleo contractual formal con una empresa no residente pero cuyos servicios se prestan en beneficio de una empresa residente. Por lo tanto, es importante identificar correctamente quién es el “empleador” a efectos de aplicar la exención del artículo 15 (2).⁴⁴

Además, para obtener la exención del artículo 15 (2), la remuneración no debe ser subvencionada por un EP situado en dicho Estado. Aunque las cuentas de cualquier EP empleador por lo general reflejan si este es el caso, esta información podría no estar disponible para un empleado que está solicitando los beneficios del convenio de acuerdo con este artículo. Sin embargo, esta información debería ser de acceso para las autoridades tributarias.

⁴⁴Ver párrafos del 8.1 al 8.28 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE y el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 8.1 al 8.28 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE.

Para los efectos del artículo 20, los pagos recibidos por estudiantes, pasantes y aprendices, sólo estarán exentos si los pagos “surgen de fuentes externas” al país visitado. Los pagos efectuados desde el extranjero normalmente provienen de fuentes fuera del Estado. Sin embargo, los Comentarios aclaran que los pagos hechos por o en nombre de un residente en el país visitado, o subvencionados por un EP situado en ese país, no se consideran como provenientes de fuentes extranjeras.⁴⁵

2.4 Umbrales

Algunas disposiciones del convenio permiten tributación en la fuente para ciertos tipos de ingresos por servicios sin condiciones de umbral mínimo, por ejemplo el artículo 16, el artículo 17 y el artículo 19. Otras disposiciones relativas a ingresos por servicios proporcionan una variedad de umbrales que condicionan la tributación en la fuente. Estos incluyen:

- Existencia de un EP o base fija
- Umbral de tiempo, que puede relacionarse con la presencia del proveedor del servicio en el país de origen o los períodos durante los cuales se proporcionan los servicios en ese país
- Nivel de las actividades comerciales
- Umbral monetario.

Por el contrario, la exención de impuestos en la fuente sólo puede aplicar donde no se excedan los umbrales, o donde se cumplen otras condiciones.

2.4.1 EP o base fija de negocios

La tributación en la fuente de acuerdo al artículo 7, beneficios empresariales, depende de la existencia de un EP en ese país. Un EP se constituye según el artículo 5 (1), cuando el proveedor de servicios tiene un lugar fijo de negocios a través del cual se realizan las actividades. Del

⁴⁵Párrafo 4 de los Comentarios al artículo 20 del Convenio Modelo de la OCDE y el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 20 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 4 de los Comentarios al artículo 20 del Convenio Modelo de la OCDE .

mismo modo, el artículo 14 (1) (a) permite la tributación en la fuente cuando el proveedor de servicios tiene una base fija a su disposición con el fin de realizar sus servicios personales independientes.

La necesidad de establecer la existencia de un EP o base fija también es relevante para la tributación de los ingresos por servicios según el artículo 15, servicios personales por cuenta ajena, dado que la exención prevista en el párrafo 2 de dicho artículo no se aplicará si la remuneración del empleo es subvencionada por un EP. En los convenios que gravan los ingresos por servicios de acuerdo con el artículo 12, las regalías u honorarios por servicios técnicos, el concepto de EP y base fija es relevante para determinar la fuente. Además, esas disposiciones no se aplican a los ingresos efectivamente vinculados con un EP o base fija.

Los desafíos administrativos involucrados en la determinación de la existencia de un EP o base fija se consideran en otro Capítulo.⁴⁶ Las mismas consideraciones se aplicarían también a la determinación de una base fija. Aunque algunos países consideran que hay una diferencia entre el concepto de EP y el de base fija, generalmente los dos se consideran como idénticos.⁴⁷ Los Comentarios anteriores al artículo 14 del Convenio Modelo de la OCDE señala que “no hubo diferencias intencionales entre el concepto de establecimiento permanente ... y el de base fija.”

2.4.2 Umbral de tiempo — presencia del proveedor de servicios

La cantidad de tiempo que un proveedor de servicios pasa en un país puede tener importancia para determinar la tributación en ese país. El artículo 14 (1) (b) permite la tributación en la fuente cuando el proveedor del servicio permanece en el Estado (fuente) por “un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días en cualquier período de doce meses.” El mismo umbral de tiempo también es relevante para la determinación del derecho que tiene un empleado para aplicar la

⁴⁶Ver Capítulo V, Tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales, por Jinyan Li.

⁴⁷Ariane Pickering, *Enterprises services*, Reporte General, Asociación Fiscal Internacional, volumen 97a, Cahiers de droit fiscal international (La Haya, Países Bajos: Sdu Uitgevers, 2012), p. 46.

exención de impuestos en la fuente conforme al artículo 15 (2) y a la existencia de un EP de acuerdo al párrafo (a) de la disposición alternativa de la OCDE sobre servicios considerados EP.⁴⁸

Aunque las disposiciones se refieren respectivamente a la “permanencia” del proveedor de servicios en el Estado fuente en el caso del artículo 14 (1) (b) y a la “presencia” del empleado en ese país en el caso del artículo 15 (2) (a) y en la disposición alternativa de la OCDE sobre servicios considerados EP, los conceptos son los mismos. En todas estas disposiciones el umbral de tiempo se refiere a los días en que la persona se encuentra en el Estado fuente. El umbral de tiempo en estas disposiciones se refiere a la presencia física de la persona en el país, y no al número de días durante los cuales se prestan los servicios o se realiza el empleo en el Estado fuente.⁴⁹ El requisito es, por tanto, sólo para determinar el número de días durante los cuales la persona está presente en el Estado fuente, que puede darse por medio de una serie de visitas en cualquier período de doce meses empezando o terminando en el año fiscal relevante. Esto puede ser relativamente fácil de documentar por el contribuyente, por ejemplo, a través de las entradas en el pasaporte u otros documentos de inmigración. Cualquier parte de un día durante el cual la persona está presente en el país cuenta como un día de presencia.⁵⁰

Sin embargo, los días durante los cuales la persona es un residente de ese país para los efectos del convenio no se toman en cuenta.⁵¹ En este sentido es importante señalar que, mientras que una persona puede ser considerada como un residente para efectos tributarios

⁴⁸Párrafo 42.23 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴⁹Ver artículo 5 (3) (b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas donde el umbral de tiempo se refiere al número de días durante los cuales se llevaron a cabo las actividades de servicio.

⁵⁰Párrafo 5 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁵¹Párrafo 5.1 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE y el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 5.1 de los Comentarios al artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE.

domésticos, las reglas de desempate pueden considerar que la persona es residente del otro Estado para los efectos del convenio.

2.4.3 Umbral de tiempo — los días durante los cuales se prestan los servicios

Según algunos artículos, la imposición en la fuente de ingresos por servicios depende de un umbral de tiempo relacionado con el número de días que se prestan servicios en ese país, más que de la presencia del proveedor de los servicios. La existencia de servicios considerados EP según el artículo 5 (3) (b) requiere, en relación con el suministro de servicios por una empresa, que “las actividades de esa naturaleza continúen (en relación con un mismo proyecto o proyecto conexo) en un Estado (fuente) contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de 12 meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.” Del mismo modo, el párrafo (b) de la disposición alternativa de la OCDE sobre servicios considerados EP utiliza el mismo umbral de tiempo en lo referente a servicios prestados por una empresa en un país, en relación con un mismo proyecto o proyecto conexo.

Para ambas disposiciones, el umbral de tiempo debe aplicarse a los servicios prestados “para el mismo proyecto o un proyecto conexo.” Los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE explican que el concepto de proyectos relacionados incluye proyectos separados realizados por una empresa donde esos proyectos tienen una coherencia comercial. También se exponen en los Comentarios los factores que generalmente son relevantes para esta determinación.⁵²

Cabe señalar, que en la aplicación de cualquier disposición, el umbral de tiempo se aplica al número de días durante los cuales los servicios son prestados por la empresa. Los servicios se pueden prestar en nombre de la empresa a través de una persona o a través de muchas. Cada día en el que la empresa presta servicios en el país a través de al menos una persona se computa hacia el umbral.⁵³

⁵²Párrafo 42.21 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁵³Párrafo 42.39 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

Un umbral de tiempo también es relevante para los fines del artículo 5 (3) (a), que considera la existencia de un EP en virtud de una obra, una construcción, proyectos de construcción, etc., y actividades de supervisión conexas con tales sitios o proyectos pero sólo si el sitio, proyecto o actividades “continúan durante un periodo superior a seis meses.” En este caso, el sitio, proyecto o actividades comienzan el primer día en el cual la empresa inicia su trabajo en el país y continúan hasta que el trabajo esté terminado o permanentemente abandonado.⁵⁴ Los días durante los cuales se lleva a cabo la construcción u otros servicios en realidad no son relevantes.

2.4.4 Otros umbrales

El nivel de las actividades que se llevan a cabo en el Estado fuente es relevante para la aplicación del párrafo 2 del artículo 8 (alternativa B). La aplicación de esta disposición requiere una determinación de cuándo se considera que las actividades de transporte en un país son “meramente ocasionales.” En este contexto, esta expresión significa “una visita planeada o programada de una nave a un país determinado para recoger carga o pasajeros,”⁵⁵ lo que probablemente cubra prácticamente todas las operaciones comerciales de transporte en un país.

Algunos convenios incluyen un umbral monetario para la tributación en la fuente, por ejemplo en el artículo 14 o el artículo 17. En estos convenios, la tributación en la fuente sólo se permite cuando los ingresos percibidos por los no residentes superen un monto determinado. La administración de dichos umbrales presenta dificultades particulares si los impuestos son recaudados por retención, dado que el contribuyente puede tener poco conocimiento de los ingresos totales obtenidos por el proveedor de servicios derivados de fuentes en el país.

⁵⁴Párrafo 19 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 11 de los Comentarios al artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 19 de los Comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁵⁵Párrafo 13 de los Comentarios al artículo 8 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

2.5 Monto de ingresos gravables en el país fuente

Una vez que se ha alcanzado cualquier umbral para la tributación en la fuente, se debe realizar la determinación del monto de los ingresos que pueden ser gravados en ese país. En primer lugar, las autoridades tributarias deberán determinar si se debe permitir la deducción de los gastos. Luego deben tomar en cuenta cómo se debe calcular el monto de los ingresos que deben someterse a imposición en el Estado fuente, teniendo en cuenta cualquier limitación que el convenio puede imponer a la tributación en la fuente.

2.5.1 Deducción de gastos

Para los efectos del artículo 7, beneficios empresariales, sólo los “beneficios” pueden gravarse en el Estado fuente. La referencia a “beneficios” subraya que la tributación en la fuente puede aplicarse solo al monto neto, después de haberse realizado la deducción de gastos correspondientes,⁵⁶ resultantes de las actividades de la empresa a través del EP. El artículo 7 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas establece que los gastos para los cuales se debe permitir la deducción, son aquellos que fueron incurridos para los propósitos del negocio del EP, incluyendo los gastos generales de administración. Según la Convención Modelo de las Naciones Unidas, no se permite deducir los montos pagados por regalías, intereses o servicios, salvo por reembolso de gastos, entre el EP y su sede central. Los Comentarios ofrecen una guía sobre la aplicación del artículo 7 (3).⁵⁷

⁵⁶El párrafo 30 del anexo a los Comentarios del artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE y el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 30 del anexo a los Comentarios del artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE señalan que “el párrafo 3 solo determina cuáles gastos deben atribuirse al establecimiento permanente.” La deducibilidad de esos gastos se determina de acuerdo a la legislación doméstica, sujeto al artículo 24 de no discriminación. Las condiciones para deducir pueden incluir requisitos específicos de cumplimiento sobre la justificación de la deducción de los gastos.

⁵⁷Párrafos del 16 al 18 de los Comentarios al artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y los párrafos del 27 al 51 del anexo a los Comentarios del artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE. Ver también los párrafos del 15 al 43 de los Comentarios al artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE.

Otros artículos de convenios que se refieren a la tributación por los ingresos de servicios no consideran si la deducción de los gastos debe permitirse. El artículo 14 y el artículo 17 se refieren a “ingresos” mientras que el artículo 15, el artículo 16 y el artículo 19 se refieren a montos tales como sueldos, salarios, remuneraciones, honorarios de los directores o pagos similares.

Aunque los Comentarios al artículo 14 establecen que deben permitirse los gastos en la determinación de los ingresos atribuibles a una base fija,⁵⁸ esta práctica no es seguida en todos los países. Algunos países gravan ingresos por servicios personales independientes sobre una base bruta.⁵⁹ No se proporciona guía en los Comentarios de los otros artículos antes mencionados en cuanto a si se deben permitir deducciones con respecto a los gastos incurridos en la generación de los ingresos pertinentes. En estos casos, la legislación doméstica del Estado fuente determinará la medida, si existiera, sobre la cual se permiten las deducciones para gastos.⁶⁰

2.5.2 Limitaciones

En el artículo 7, sólo los beneficios “atribuibles a” un EP pueden gravarse en el Estado en el que se encuentra ese EP. En los convenios que incluyen las disposiciones de fuerza de atracción de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, también pueden gravarse los beneficios atribuibles a las actividades de servicios en ese país que son similares a aquellas actividades ejercidas mediante el EP.

Con frecuencia se encuentran dificultades para determinar cuántos beneficios son atribuibles al EP. Aunque los problemas para

⁵⁸Párrafo 3 de los anteriores Comentarios al artículo 14 del Convenio Modelo de la OCDE, y párrafo 10 de los Comentarios al artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 3 de los anteriores Comentarios al artículo 14 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁵⁹Ariane Pickering, *Enterprises services*, Reporte General, Asociación Fiscal Internacional, volumen 97a, Cahiers de droit fiscal international (La Haya, Países Bajos: Sdu Uitgevers, 2012), p.45.

⁶⁰Ver párrafo 10 de los Comentarios al artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 17 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 10 de los Comentarios al artículo 17 del Convenio Modelo de la OCDE.

determinar los beneficios atribuibles en el caso de los servicios considerados EP de aquellos que enfrentan la prestación de servicios por medio de un EP no difieren significativamente, sí son temas de interés para las administraciones tributarias. La atribución de beneficios a un EP es un tema complejo y está fuera del alcance de este Capítulo. Las autoridades tributarias deberían seguir la guía que proporcionan los Comentarios al artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas o, en caso de que se adopte en un convenio el artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE (hasta 2010), la guía que proporcionan los Comentarios a ese artículo y el Informe de 2010 sobre la atribución de beneficios de los EP.⁶¹

El artículo 14 (1) (a) limita la tributación en la fuente a los ingresos que son “atribuibles a” una base fija del proveedor de servicios independiente. Los Comentarios señalan que la guía disponible para interpretar y aplicar el artículo 7 también puede utilizarse para los fines del artículo 14.⁶²

Para los efectos del artículo 15, el Estado donde se ejerce el empleo puede gravar los salarios de los empleados, pero sólo en la medida en que se deriven del empleo ejercido en ese Estado. En consecuencia, a menos que el empleo se ejerza plenamente en el Estado fuente, será necesario determinar la parte de las remuneraciones del empleado que pueden someterse a imposición en el Estado fuente. Un método conveniente para hacer tal determinación sería asignar los ingresos individuales de ese empleo durante el año con base en el número de días que se ejerció el empleo en el Estado, en comparación con el número de días que ejerció el empleo fuera de ese Estado.

El párrafo 2 del artículo 8 (alternativa B) permite gravar en la fuente los beneficios de las actividades de transporte en un país, independientemente de la existencia de un EP e independientemente de

⁶¹Informe de 2010, *Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OCDE, París, 2010, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>.

⁶²Párrafo 3 de los anteriores Comentarios al artículo 14 del Convenio Modelo de la OCDE, y párrafo 10 de los Comentarios al artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 3 de los anteriores Comentarios al artículo 14 del Convenio Modelo de la OCDE.

si los beneficios son atribuibles a cualquier EP. Sin embargo, se debe hacer una “atribución apropiada de las ganancias netas totales” de la empresa.

Los Comentarios señalan que los beneficios netos totales por lo general deben ser determinados por las autoridades tributarias del Estado donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa (o el Estado de residencia).⁶³ Una notificación de la liquidación tributaria de la empresa podrá ser admitida como prueba suficiente de la determinación de los beneficios netos del Estado de residencia. Sin embargo, como se señaló en los Comentarios,⁶⁴ algunas de las condiciones de la determinación, por ejemplo, el tratamiento de algunos subsidios especiales o las pérdidas del año anterior, puede requerir conversaciones entre las dos autoridades tributarias. El procedimiento de acuerdo mutuo del artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sería un método conveniente para llegar a dicho acuerdo.

También debe acordarse una atribución apropiada de los beneficios. Se podría hacer en el marco de las negociaciones del convenio, por ejemplo, en el Protocolo anexo al convenio. También podría acordarse, ya sea durante o después de la negociación del convenio, en un Memorando de Entendimiento o Intercambio de Notas. Una resolución administrativa siguiendo el procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el artículo 25 también es posible. En los Comentarios se recomienda una atribución “basándose en algún factor proporcional especificado en las negociaciones bilaterales, preferiblemente el factor de los ingresos por los fletes de salida (calculados sobre una base uniforme, con o sin la deducción de las comisiones).”⁶⁵

2.6 Método de imposición y recaudación

Los convenios tributarios no establecen el método de imposición que debería ser adoptado por los países en el ejercicio de sus derechos de imposición según el convenio. Tampoco especifican de qué manera

⁶³Párrafo 14 de los Comentarios al artículo 8 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁶⁴Ibíd.

⁶⁵Ibíd.

debe recaudarse el impuesto. Generalmente estas cuestiones serán determinadas de conformidad con la legislación doméstica del Estado que aplica el convenio. En este sentido los Comentarios al artículo 10, dividendos, por lo general son aplicables a todos los artículos, es decir, la disposición “no se pronuncia sobre el modo de imposición en el país fuente. Deja, pues, a ese Estado la facultad de aplicar su legislación doméstica y, en particular de exigir el impuesto mediante retención en la fuente o por liquidación individual.”⁶⁶

2.6.1 Imposición por liquidación

Muchos países gravan mediante liquidación los ingresos por los servicios prestados en su país por los no residentes, ya sea presentando una declaración de impuestos o por autoliquidación. Sin embargo, la verificación de ingresos y gastos puede ser un reto para las administraciones tributarias, ya que frecuentemente es difícil obtener información sobre las actividades de servicio realizadas en su país, especialmente cuando los servicios no se prestan a través de un EP o una base fija. Algunos países imponen una obligación a los proveedores de servicios no residentes de registrar su negocio cuando los servicios son proporcionados dentro del Estado. Otros requieren que se presente una copia del contrato de servicios a la administración tributaria. Sin embargo, es difícil hacer cumplir estas obligaciones.

Para superar estas dificultades, los países en desarrollo recurren con frecuencia a las retenciones de impuestos sobre los honorarios por servicios pagados a no residentes. En algunos países, esto puede ser un impuesto final, pero en otros, los contribuyentes tienen opción de ser gravados por autoliquidación con base en la presentación de una declaración de impuestos (u otra forma que se indique).

2.6.2 Retención de impuestos

La mayoría de los países en desarrollo usualmente requieren que los pagadores retengan impuestos sobre una amplia variedad de pagos de

⁶⁶Párrafo 18 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE, y el párrafo 13 de los Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE.

acuerdo con la legislación doméstica. Para muchos de estos países, la retención de impuestos representa la única forma efectiva de recaudar impuestos sobre los pagos hechos a no residentes. Si, como es usual en la legislación doméstica, el pagador residente (o EP de un pagador no residente) es personalmente responsable si omite retener el impuesto correspondiente, hay un incentivo importante para que el agente de retención cumpla con los requisitos de retención de impuestos. El impuesto puede cobrarse como un impuesto final o sobre una base provisional (es decir, como adelanto de impuestos). Cuando se impone la retención provisional, la contribución retenida se acredita a la obligación final del contribuyente con base en los ingresos netos que se indican en la declaración de impuestos presentada por el contribuyente.

Las retenciones finales y provisionales con frecuencia se aplican sobre:

- Los ingresos derivados del empleo (artículo 15 o artículo 19)
- Los ingresos derivados de servicios personales por cuenta propia (artículo 14)
- Los honorarios pagados a directores y directivos de alto nivel (artículo 16)
- Los pagos a artistas y deportistas (artículo 17)
- Los pagos hechos por los residentes y los EP por los servicios técnicos (artículo 12 o disposición de honorarios por servicios técnicos).

Artículo 15, servicios personales por cuenta ajena, y artículo 19, servicios oficiales

Según la legislación doméstica de muchos países, los empleadores residentes (incluyendo los empleadores públicos u oficiales) están obligados a retener impuestos por los pagos que se hagan a los empleados, tanto a los empleados residentes como a los no residentes. En la mayoría de los países, la retención es una retención provisional. Sin embargo, en algunos países, la retención puede representar un impuesto definitivo.

Los empleadores no residentes en el Estado donde se ejerce el empleo también pueden estar obligados a retener el impuesto sobre las remuneraciones de los empleados. Sin embargo, a menos que el

empleador se encuentre registrado en el Estado fuente o tenga un EP en dicho país, las administraciones tributarias probablemente tendrán dificultades para hacer cumplir esta obligación.

Artículo 14, servicios personales por cuenta propia

En algunos países, el no residente que presta servicios personales independientes está obligado a registrarse con las autoridades tributarias del Estado. Sin embargo, la mayoría de los países imponen una retención provisional o definitiva sobre los pagos efectuados por residentes y EP con respecto a estos servicios como una manera efectiva de recaudar.

Artículo 16, remuneraciones de directores y directivos de alto nivel

La mayoría de los países obliga a la empresa pagadora a retener el impuesto sobre los honorarios de directores y directivos de alto nivel. Sin embargo, en algunos países los ingresos sólo se consideran de fuente propia (y por lo tanto, gravables) si las actividades se realizan en este país. En estos países, es necesario determinar dónde y cuándo ejercen las actividades los directores y directivos de alto nivel.

Artículo 17, profesionales del espectáculo y deportistas

Hay varias prácticas entre los países sobre cómo gravar el ingreso de estos profesionales. Dadas las dificultades que tienen las administraciones tributarias para saber cuándo un artista o deportista está realizando actividades en el país, en la mayoría de los países se impone una obligación al promotor del espectáculo o del evento deportivo de retener impuestos sobre los pagos a los profesionales. Este impuesto puede ser definitivo o provisional. Si el impuesto es un impuesto definitivo sobre el monto bruto pagado al artista o deportista, en general la tasa impositiva es relativamente baja. En algunos países la legislación doméstica o los convenios proporcionan la opción de que se grave sobre una base neta.

Aun con un impuesto de retención, con frecuencia hacer que se cumplan las obligaciones tributarias de los artistas no residentes, presenta problemas. Por ejemplo, la obligación de retener es particularmente difícil si el promotor es un no residente. Mientras que los convenios pueden ayudar en este sentido a través de la inclusión de

disposiciones para la asistencia en la recaudación de impuestos,⁶⁷ pocos convenios negociados por los países en desarrollo incluyen tales disposiciones.

Honorarios por servicios técnicos

Con frecuencia los honorarios por servicios técnicos pagados a no residentes se encuentran sujetos a un impuesto de retención final de conformidad con la legislación doméstica. Cuando se aplica el artículo 12 o una disposición sobre honorarios por servicios técnicos a estos pagos, el Estado fuente tiene derecho a gravar con una retención final en la fuente sobre el monto bruto del pago. Sin embargo, si los honorarios son derivados a través de un EP o base fija situada en el Estado fuente, debe gravarse de acuerdo con las normas aplicables a los beneficios empresariales, es decir, sobre una base neta. En países donde los honorarios se gravan con una retención de acuerdo a la legislación doméstica, podrían no existir mecanismos para gravar los honorarios sobre la base neta. Las administraciones tributarias tendrán que asegurar que existen procedimientos vigentes para reembolsar a los proveedores de servicios que soliciten los beneficios del convenio y a aquellos que pagaron impuesto en exceso y que proporcionan información para determinar sus beneficios netos derivados de las actividades de servicio.

Sin embargo, de acuerdo con la legislación doméstica de muchos países, los honorarios por servicios técnicos o de asistencia no son una categoría separada de ingresos o no están sujetos a un impuesto de retención. En estos países puede haber más dificultades en aplicar las disposiciones del convenio. Si la legislación doméstica no distingue entre servicios técnicos y otros servicios, es probable que sea difícil identificar los servicios a que se refieren las disposiciones del convenio. También puede ser difícil aplicar un límite a la tasa de retención si los honorarios normalmente forman parte de la base imponible y se gravan sobre una base neta en el Estado fuente.

⁶⁷Artículo 27 del Convenio Modelo de la OCDE y artículo 27 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

2.6.3 Aplicación de los límites del convenio

Los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE señalan que “cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación doméstica para aplicar los límites previstos por el convenio.” El método que es “altamente recomendado” consiste en limitar la tributación de acuerdo con los límites previstos en el convenio.⁶⁸

Sin embargo, esto puede ser problemático. Para efectos del artículo 14, servicios personales por cuenta propia, por ejemplo, podría ser que un agente de retención desconozca cuánto tiempo estará presente el proveedor del servicio en el país y por lo tanto no pueda determinar el derecho a la exención que tiene el proveedor de los servicios. Además, si los agentes de retención son responsables por los impuestos no retenidos y pagados (como ocurre usualmente cuando el impuesto retenido es una obligación final del proveedor de servicios), es poco probable que los agentes se abstengan de cobrar ese impuesto a menos que la autoridad tributaria otorgue una exoneración. En algunos países, los contribuyentes tienen la posibilidad de solicitar por adelantado la exoneración. Sin embargo, las autoridades tributarias tendrían que estar convencidas de que el proveedor de los servicios no va a exceder el plazo pertinente u otro umbral previsto en el convenio.

Un país puede gravar de acuerdo con la legislación doméstica y posteriormente reembolsar el impuesto pagado en exceso según lo permitido por el convenio, en lugar de autorizar la exoneración por adelantado. Los países que siguen este último enfoque deben asegurarse que tienen procedimientos que permitan el reembolso sin retrasos indebidos.⁶⁹

⁶⁸Párrafo 26.2 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁶⁹Ibid.

Capítulo VII

Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital

JAN J.P. DE GOEDE*

1. Introducción

Este Capítulo se centra en el concepto de ingresos por inversión (es decir, ingresos derivados de bienes inmuebles, dividendos, intereses y regalías) y ganancias de capital, tanto en la legislación doméstica como en los convenios tributarios. También se prestará atención a algunos asuntos específicos, incluyendo el financiamiento híbrido y la subcapitalización. Se analizarán los procedimientos administrativos para la concesión de beneficios del convenio con respecto a los diferentes tipos de ingresos tributarios mencionados. Con este fin, este Capítulo estudia la asignación de los derechos de imposición sobre estos tipos de ingresos y ganancias según la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo¹ (Convención Modelo de las Naciones Unidas) y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos² (Convenio Modelo de la OCDE).³ Con respecto a los beneficios del

*Asociado Senior, IBFD, Ámsterdam, Países Bajos; Profesor de Derecho Tributario Internacional y Europeo, Universidad de Lodz, Polonia.

¹Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

²Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Paris: OCDE, 2010) (hojas sueltas).

³Cualquier referencia a la Convención Modelo de las Naciones Unidas y sus Comentarios será de la versión 2011, a menos que se indique lo contrario. De igual forma, cualquier referencia al Convenio Modelo de la OCDE y sus Comentarios será de la versión de 2010 a menos que se indique lo contrario.

convenio, el principal enfoque será sobre los procedimientos para otorgar estos beneficios en el Estado fuente, pero también se hará una breve referencia a los aspectos para eliminar la doble imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Se prestará atención limitada a la obtención de los beneficios del convenio y asuntos relacionados con anti-abuso, ya que estos aspectos se cubren ampliamente en otros capítulos de este Manual.⁴ Por último, se considerarán algunos aspectos específicos de implementación.

2. Aspectos relevantes de la legislación doméstica y de los convenios tributarios

2.1 Marco general jurídico y administrativo

Como se mencionó en el Capítulo introductorio de este Manual,⁵ hay una gran diversidad sobre cómo los países consideran la relación entre los convenios tributarios y la legislación doméstica, y si se requiere legislación adicional para cumplir con los convenios tributarios.

En general, los convenios tributarios tienen prioridad sobre la legislación doméstica,⁶ salvo en casos accesorios en los cuales prevalece la legislación doméstica.

La ausencia de normas legislativas más específicas o de procedimientos administrativos puede crear obstáculos importantes para que los contribuyentes reciban los beneficios de los convenios tributarios y, por lo tanto, puede poner en riesgo el propósito por el que se firman los convenios tributarios. Según la doctrina tributaria que siguen la mayoría de los países, los convenios tributarios no crean nuevos impuestos

⁴Ver Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler y Capítulo X, Uso indebido de los convenios tributarios, elusión y evasión tributaria, por Philip Baker.

⁵Ver Capítulo I, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold.

⁶Ver artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, 23 de mayo de 1969.

internos,⁷ pero pueden limitar la aplicación de la legislación doméstica existente. Tampoco contienen normas sobre cómo se gravan los ingresos. En consecuencia, en primer lugar es necesario proporcionar una visión general de las diversas legislaciones domésticas tributarias para conocer cómo se definen los tipos de ingresos y beneficios tratados en este Capítulo, y en segundo lugar, cómo se gravan estos ingresos y beneficios. Finalmente, se abordan brevemente los efectos de la aplicación del convenio tributario.

2.2 Definición doméstica y fuente de ingresos por inversiones y ganancias de capital

Como no existen estándares internacionales generales que apliquen a la tributación, las definiciones de estos tipos de ingresos difieren en gran medida en los distintos países. Incluso, pueden diferir entre las distintas leyes y leyes tributarias de cada país. En este Capítulo se consideran los principales aspectos de las definiciones en la forma en que por lo general se utilizan en las leyes del impuesto sobre la renta (o retenciones de impuestos relacionados).

2.2.1 Ingresos derivados de bienes inmuebles

Por lo general se utiliza una noción amplia del concepto de propiedad inmueble. Puede cubrir bienes tangibles como terrenos, casas, edificios de oficinas, fábricas, y también ciertos derechos intangibles conferidos sobre bienes inmuebles, como el usufructo,⁸ los derechos de explorar o explotar ciertos recursos naturales, o los préstamos garantizados con

⁷Sin embargo, debe señalarse que Francia tiene “cláusulas de habilitación” en su legislación doméstica (por ejemplo el artículo 165 bis del Código General de Impuestos), que permite que ciertos derechos de imposición que se asignan a Francia en los convenios, sean considerados como que existen en la legislación doméstica, de modo que puedan ser gravados de forma efectiva según el convenio.

⁸Un concepto desarrollado en países con sistemas de derecho civil donde una persona puede usar una propiedad y recibir todos sus beneficios e ingresos, aún si legalmente es propiedad de otra persona, con la condición que el beneficiario no altere, venda o dañe la propiedad. Ver IBFD International Tax Glossary, Julie Rogers-Glabush, ed. (Ámsterdam: IBFD, 2009).

hipotecas. Además, la noción de renta puede ser amplia, cubriendo el ingreso de cualquier forma de explotación, como el alquiler, el *leasing*, o incluso el tiempo compartido (*time-sharing*).⁹

2.2.2 Dividendos

En las legislaciones tributarias domésticas existe una amplia gama de definiciones de dividendos. En general, la definición se aplica a las distribuciones de beneficios que hacen las empresas, según lo regulado en el derecho corporativo que se basa en la propiedad de acciones. Sin embargo, las distribuciones de beneficios que hacen otras entidades basadas en la participación de tales entidades, o los pagos derivados de otros derechos relacionados con los beneficios de una empresa o de una entidad, también pueden estar incluidos. Los dividendos pueden incluir los pagos en especie y en efectivo. Por otra parte, las distribuciones informales (por ejemplo, beneficios otorgados por una empresa a sus accionistas en forma de productos entregados con descuento, o incluso gratis) pueden incluirse. Además, los bonos con participación de beneficios pueden tratarse como dividendos para efectos tributarios. Finalmente, en varios países, los pagos por las llamadas formas de financiamiento híbrido, o por intereses pagados en caso de financiamiento excesivo mediante préstamo (legislación sobre subcapitalización), pueden tratarse como dividendos.¹⁰

2.2.3 Interés

En cuanto a los intereses, parece existir menor diversidad dado que la mayoría de las legislaciones tributarias los define como ingresos derivados de todo tipo de créditos. La definición de interés puede cubrir más que sólo pagos formales de interés. Por ejemplo, en el caso de deuda emitida por debajo del valor nominal, la diferencia entre el importe realmente prestado y la cantidad recibida en el momento de la

⁹Por ejemplo, el *time-sharing* ocurre cuando una persona que posee acciones en una empresa titular de bienes inmuebles, y recibe (parte de) un derecho de uso de los bienes inmuebles durante cierto período de tiempo (dependiendo de la cantidad de acciones que posee) en lugar de recibir dividendos en efectivo.

¹⁰Estas situaciones son consideradas brevemente en la sección 2.3.

amortización de la deuda puede estar dentro del alcance de esta definición. En general, también incluyen las primas y el apalancamiento de la deuda. Sin embargo, pueden existir diferencias entre países en cuanto a si la definición de interés abarca también el ingreso de bonos con participación de beneficios, formas de financiamiento híbrido, financiamiento excesivo o intereses excesivos¹¹ pagados a un acreedor relacionado (interés que en ocasiones puede tratarse como un dividendo). Por último, también puede haber diferencias en el tratamiento de las fianzas o garantías sobre los préstamos proporcionados.

2.2.4 Regalías

En general, la definición de regalías cubre los pagos por el uso de la propiedad intelectual según se defina en la legislación sobre propiedad intelectual, tales como los derechos de autor, patentes, marcas etc., así como para el uso de los conocimientos técnicos (*know-how*). Sin embargo, algunos países también consideran como una regalía los pagos por la venta de estos derechos. Además, en ocasiones el límite entre el uso y la venta puede variar. También hay distintos enfoques sobre los pagos por el uso de películas y grabaciones, o para el arrendamiento de varios tipos de equipos. El tratamiento del pago de software también puede diferir en cierta medida entre los países. Los pagos excesivos por regalías a una empresa relacionada a veces no se consideran como regalías sino como dividendos.

2.2.5 Ganancias de capital

Con respecto a las ganancias de capital, el tratamiento tributario varía en gran medida entre los países, desde la ausencia completa de gravamen hasta imposición sobre algunas o todas las ganancias. Estas ganancias cuando son gravables pueden entrar en el ámbito del impuesto sobre la renta o puede gravarse como un impuesto aparte.

¹¹En general un pago de intereses entre empresas relacionadas puede considerarse excesivo cuando el monto del interés es superior al monto que partes independientes hubieran acordado. Por ejemplo, si se cobra una tasa de interés de 10 por ciento mientras que partes independientes habrían aceptado solamente una tasa de 8 por ciento, el monto que corresponde a 2 por ciento del interés pagado se consideraría como excesivo.

También pueden darse diferencias en el tratamiento de las ganancias de capital al interior de un país. Por ejemplo, algunos países no gravan las ganancias de capital de las personas físicas, a menos que la propiedad enajenada sea parte de un negocio. Más aún, algunos países someten a imposición las ganancias derivadas por una empresa no residente en la venta de acciones de una empresa residente de su país mientras que otros países no gravan las ganancias de capital en esa situación, o sólo lo hacen si el accionista no residente mantiene un interés sustancial en la empresa. Por último, algunos países eximen estas ganancias en situaciones intracorporativas.

Cuando existe definición, estas ganancias por lo general incluyen las ganancias derivadas de la enajenación de (ciertos tipos de) activos. Sin embargo, también pueden incluir ganancias presuntivas, que se consideran realizadas para efectos tributarios, como lo son otras formas de transferencia de propiedad, por ejemplo la donación o sucesión, o la transferencia de activos hacia otro país. También pueden incluir las revalorizaciones en libros no realizadas.

2.2.6 Fuente de ingresos o de ganancias

Para los efectos de la tributación doméstica de los ingresos de las inversiones transfronterizas y las ganancias de capital, por lo general es crítico identificar cuál país se considera fuente del ingreso. En el caso de los ingresos derivados de bienes inmuebles, por lo general será el país donde se ubica la propiedad, aunque varios países también pueden considerar el país donde se realizan los pagos del alquiler como el lugar de origen, mientras que otros pueden considerar también los ingresos que tienen su origen donde se firmó el contrato de alquiler. En el caso de bienes intangibles, pueden surgir problemas técnicamente más complejos, como ciertos derechos y acciones, ya que el lugar donde se encuentran puede ser menos claro. En el caso de los dividendos, la fuente por lo general es el país donde se establece la empresa u otra entidad que hace la distribución, aunque también puede considerarse que tiene origen en el país donde se realiza el pago del dividendo. En el caso de intereses y regalías, por lo general la fuente estará en el país en el cual el contribuyente es residente, pero según algunas legislaciones nacionales pueden aplicarse otros criterios, tales como el lugar donde se firmó el contrato, o donde se utilizó el dinero o la propiedad

intelectual. En el caso de las ganancias de capital, por lo general se ubica la fuente en el país donde se encuentra la propiedad, considerando que pueden existir diferentes enfoques con respecto a la situación de los derechos intangibles, como por ejemplo las acciones. El lugar donde se firmó el contrato también podría considerarse como el lugar de origen.

2.3 Financiamiento híbrido y subcapitalización

El financiamiento híbrido se refiere a las formas de financiamiento que tienen las características de un préstamo y de un aporte de capital social. El financiamiento híbrido puede utilizarse por razones económicas válidas, por ejemplo en el sector financiero, teniendo en cuenta los requisitos de capitalización. Sin embargo, con frecuencia también se utiliza en planificación fiscal para obtener ahorros tributarios, aprovechando que el financiamiento se clasifica de forma distinta en los países involucrados. Así, un préstamo híbrido puede ser reconocido como un préstamo en el país del deudor, permitiendo deducir los intereses pagados, mientras que en el país del acreedor puede, bajo una determinación sustantiva, considerarse como capital social. El país acreedor puede considerar el “interés” recibido como si fuera un dividendo, que —en situaciones intracorporativas— puede estar exento de impuestos bajo un régimen de exención en la participación. Los países pueden utilizar varios criterios (solos o en combinación) para determinar si un préstamo formal se considera híbrido y debe reclasificarse como capital social.¹² Algunos países que reclasifican un préstamo como capital social posteriormente tratan los intereses pagados por el deudor como dividendos sobre los cuales se puede aplicar la retención de impuestos.

La subcapitalización se refiere al financiamiento mediante el endeudamiento excesivo de una empresa u otra entidad. En la legislación sobre subcapitalización, los intereses pagados sobre las deudas (préstamos reales), no son deducibles en la medida en que la deuda

¹²Estas pueden incluir:

- el interés pagadero depende de la rentabilidad del deudor;
- no amortización, o un plan de amortización muy largo;
- subordinación de la amortización a los reclamos de otros acreedores.

exceda cierta relación entre deuda y capital social.¹³ Además, en este caso el país fuente puede reclasificar los intereses no deducibles como dividendos y aplicar un impuesto (retención) sobre esos dividendos.

2.4 Formas de determinación y aplicación de los impuestos

Las modalidades para gravar los diferentes tipos de ingresos por inversión, así como las ganancias de capital tienen amplias variaciones entre los países. Estas formas diferentes de gravar según la legislación doméstica, tienen un impacto en cómo se aplican los convenios tributarios.

2.4.1 Impuesto de retención

Generalmente, los Estados fuente gravan los ingresos derivados de dividendos, intereses y regalías por contribuyentes no residentes, obligando al pagador de la renta a retener determinado porcentaje del importe bruto de los pagos.¹⁴ Con frecuencia la legislación doméstica puede contener tasas diferentes para los diferentes tipos de ingresos. A veces hay tasas reducidas (temporalmente) o incluso exenciones para promover la inversión extranjera, o la concesión de préstamos extranjeros o licencias. Estos sistemas son relativamente fáciles de administrar por los agentes de retención y los fiscalizadores competentes, y son muy útiles para hacer cumplir esta tributación dado que usualmente el pagador (por lo general el agente responsable de la retención del impuesto) no quiere correr el riesgo de tener que pagar impuestos y multas si los impuestos no fueron retenidos o la retención fue insuficiente. Por lo tanto, los esfuerzos de inteligencia tributaria que tendrán que realizar para descubrir la evasión de impuestos serán limitados.

¹³En general, tal legislación se aplica en situaciones transfronterizas entre empresas vinculadas u otras entidades relacionadas, con el propósito de luchar contra la erosión de la base imponible en el país fuente por pagos (deducibles para efectos tributarios) importantes de intereses a empresas vinculadas no residentes, que no son objeto de impuesto sobre la renta, o son gravadas a una tasa sustancialmente más baja en sus países, comparado con el impuesto aplicable en el país fuente.

¹⁴El pagador o el agente retenedor, está obligado a transferir el impuesto retenido a las autoridades tributarias correspondientes. Por lo general no se requiere presentar una declaración de impuestos ya que la retención representa un impuesto final en ese país.

2.4.2 Tributación por liquidación

En el caso de los ingresos derivados de bienes inmuebles y las ganancias de capital, el impuesto por lo general se aplica por medio de la liquidación (aunque la legislación tributaria puede obligar al pagador de la renta a aplicar una retención en el caso de pagos transfronterizos de alquileres).

Las razones para gravar por liquidación son que el ingreso o ganancia puede ser imponible sobre una base neta (para que el contribuyente pueda aplicar ciertas deducciones al declarar los ingresos), o porque no necesariamente hay un flujo de efectivo del Estado fuente hacia el otro Estado y por lo tanto, no hay un pagador residente que pueda retener el impuesto.¹⁵

En la imposición por liquidación, se deben distinguir dos sistemas: la autoliquidación y la liquidación que determinan las autoridades tributarias.¹⁶ Esta distinción también puede afectar la manera en que se aplican las disposiciones de los convenios tributarios.

Cuando los impuestos se gravan por liquidación, es más difícil llevar a cabo una aplicación de la legislación de forma adecuada, ya que ningún tercero está obligado a informar y retener el impuesto y por lo tanto, las autoridades tributarias dependen de la divulgación adecuada y la declaración de los ingresos que hace el contribuyente no residente. Como resultado, es probable que se requiera más inteligencia tributaria para prevenir el fraude. Esa inteligencia es mucho más difícil si el ingreso recibido por un contribuyente no residente viene de otro no residente,

¹⁵Por ejemplo, este último caso puede ocurrir cuando un no residente posee una casa para vacacionar en el Estado fuente, que es alquilada a otro no residente, de modo que el flujo financiero ocurre completamente fuera del Estado fuente.

¹⁶En la autoliquidación, el contribuyente presenta la declaración de renta que contempla todas las deducciones y beneficios, y posteriormente paga el impuesto adeudado. En este sistema, la determinación del impuesto es final, a menos que las autoridades tributarias hagan una evaluación posterior a través de una fiscalización. En la liquidación que determinan las autoridades tributarias, el contribuyente primero presenta la declaración de renta y tras evaluar si las determinaciones del contribuyente son correctas, las autoridades tributarias hacen una nueva determinación.

ya que no hay rastro del pago ni deducción de gastos, por un pagador visible en el Estado fuente. El Estado fuente, así como el Estado de residencia, donde el ingreso podría no haberse reportado, requiere sustento jurídico y recursos para llevar a cabo auditorías e investigaciones.¹⁷

2.5 Efecto de los convenios tributarios y su aplicación

Como se mencionó en la sección 2.1, se asume que por lo general las disposiciones de los convenios tributarios prevalecerán sobre las disposiciones de la legislación doméstica,¹⁸ y que no otorgan a un país nuevos derechos de gravar.¹⁹

Con el fin de comprender el efecto de los convenios tributarios, es importante entender que en los convenios, los derechos de gravar los ingresos y ganancias se atribuyen exclusivamente a un país o son compartidos entre los dos países. En este último caso, el derecho ilimitado o limitado a gravar los ingresos y ganancias puede otorgarse al país fuente, mientras que el país de residencia también puede gravar los ingresos, pero debe eliminar el efecto de la doble imposición. Esto significa que la imposición doméstica puede verse limitada por la asignación de derechos en el convenio. También significa que los derechos de imposición que no existen en la legislación doméstica del país y que por lo tanto no pueden ejercerse, podrían atribuirse a ese país por medio de un convenio.

¹⁷Desarrollar estos temas va más allá del alcance de este Capítulo, ya que éstos no difieren de situaciones puramente domésticas, aunque los retos pueden ser mayores, sobre todo si el contribuyente y el beneficiario no son residentes. Para abordar esta cuestión, algunos países no solo han impuesto a todos los destinatarios de ingresos gravables una obligación de informar, sino también una obligación de retención a los pagadores no residentes (por ejemplo, en el caso de la venta de acciones de una empresa residente en el Estado fuente, el comprador no residente que hizo un pago a un vendedor no residente). Obviamente, el cumplimiento de los requisitos de información o retención de obligaciones sobre un no residente son más complejos, sobre todo para los países en desarrollo que por lo general tienen menos recursos para asegurar dicho cumplimiento.

¹⁸Ya sea directamente o incorporando el convenio en el sistema legal doméstico.

¹⁹Ver supra nota 7.

Además de las disposiciones de asignación, hay otras disposiciones incluidas en los convenios tributarios, como la de no discriminación, que se mencionan en el Capítulo introductorio de este Manual²⁰ y que no serán discutidas en este Capítulo.²¹

Tomando en cuenta los antecedentes mencionados, los siguientes aspectos son de importancia en la aplicación de un convenio tributario:

- ¿Cómo se asignan los derechos impositivos para cada tipo de ingreso y ganancia y cómo se define éste último?
- ¿Quién puede solicitar los beneficios del convenio?
- ¿Cómo asegurar que el convenio se aplica adecuadamente para que un contribuyente pueda recibir los beneficios de una menor imposición en el Estado fuente o eliminar la doble imposición en el Estado de residencia según lo previsto en el convenio tributario?

Antes de abordar estos aspectos en las secciones siguientes, es útil comentar brevemente sobre aquellos casos donde un convenio tributario asigna el derecho de imposición a un país que (aún) no tiene ese derecho conforme a su legislación doméstica. Como no es usual que los convenios tributarios creen nuevos derechos de imposición, tal derecho no puede ser ejercido por el país correspondiente. Por lo tanto, si un convenio tributario le ha asignado a un país el derecho para someter a imposición los intereses pagados a los residentes del otro país hasta un 10 por ciento sobre el importe bruto, y el país fuente no tiene tal gravamen en su legislación doméstica, en términos generales el país fuente no podría gravar tales ingresos.²² Este aspecto pudo o debió jugar un papel importante durante las negociaciones del convenio.

²⁰Ver Capítulo I, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold.

²¹En el caso en que los derechos de imposición hayan sido asignados a los países por los convenios tributarios, y según su legislación doméstica pueden gravar todo el ingreso, no puede hacerse caso omiso a cualquier disposición pertinente de no discriminación incluida en el convenio.

²²Ver supra nota 7.

3. Asignación de derechos de imposición en un convenio y definiciones de ingresos por inversión y ganancias de capital en los convenios

3.1 Aspectos generales

En las siguientes secciones, se va a considerar la asignación de derechos de imposición sobre los ingresos por inversiones y ganancias de capital, y cómo se definen esos tipos de ingresos y ganancias en los convenios tributarios. Es importante entender que tales definiciones o clasificaciones sólo se aplican a efectos de la asignación de derechos de imposición en virtud de los convenios tributarios y no tienen relevancia directa en la clasificación de dichos ingresos o ganancias de acuerdo con la legislación doméstica, o en el sistema de recaudación de impuestos según esa legislación doméstica. Para efectos de asignaciones según el convenio, sólo la definición que proporciona el propio convenio es decisiva, a menos que se haga referencia a la legislación doméstica, o que los términos no se encuentren definidos en el convenio. En este último caso, conforme al artículo 3 (2) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, los términos deben interpretarse de conformidad con la legislación doméstica, a menos que del contexto del convenio se requiera otra interpretación.

Por último, se considerarán brevemente casos en los cuales los dos Estados clasifican los ingresos de manera diferente para efectos del convenio; éstos se denominan “conflictos de calificación” en los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE.

3.2 Ingresos derivados de bienes inmuebles

Según el artículo 6 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, los ingresos obtenidos por un residente de bienes inmuebles situados en el otro país, pueden ser gravados en su totalidad en el país donde se encuentra el inmueble de acuerdo con la legislación doméstica. En ese caso, el país de residencia del beneficiario de los ingresos también puede gravar dichos ingresos pero luego debe proporcionar un mecanismo para evitar la doble imposición por los impuestos recaudados en el país fuente, en virtud del artículo 23 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

La definición de bienes inmuebles incluida en el artículo 6 (2) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE es idéntica y se refiere al significado de bienes inmuebles que otorga la legislación del país donde se encuentra el inmueble.

Sin embargo, la definición también incluye explícitamente la propiedad accesorias, así como el ganado y equipo utilizado en agricultura y silvicultura y varios otros derechos, como el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a los pagos en relación con el funcionamiento de, o el derecho a trabajar depósitos minerales y finalmente, excluye buques, embarcaciones y aeronaves. Pese a la referencia que se hace a la legislación doméstica del país fuente, las disposiciones interpretativas de asignación podrían ser cuestionadas bajo el principio general de “buena fe” de los convenios, contemplado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados.²³

Se menciona²⁴ que no se incluye ninguna disposición en el artículo 6 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE sobre ingresos de deudas garantizadas por hipoteca ya que tales ingresos se clasifican como intereses de acuerdo con el artículo 11 de estos Convenios Modelo.

El artículo 6 (3) de los Convenios Modelo antes mencionados también aclara que el término ingresos debe interpretarse en sentido amplio, incluyendo el ingreso por uso directo, alquiler, o cualquier forma de uso de los bienes inmuebles.

Como la definición de ingresos derivados de bienes inmuebles es muy amplia y no hay limitaciones en el convenio sobre la tributación en el país fuente (ni respecto a la imposición de estos ingresos sobre una base bruta o neta), esta disposición probablemente no conducirá a una limitación de los derechos impositivos del país fuente y por lo tanto, en general no se requieren gestiones específicas para que el contribuyente pueda solicitar los beneficios del convenio.²⁵

²³Ver supra nota 6.

²⁴Párrafo 7 de los Comentarios al artículo 6 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y párrafo 2 de los Comentarios al artículo 6 del Convenio Modelo de la OCDE.

²⁵En aras de ser exhaustivo, se hace referencia al párrafo 4 de los Comen-

3.3 Dividendos

En el artículo 10 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, los derechos de imposición sobre los dividendos pagados por una empresa residente en un país²⁶ a un residente de otro país están compartidos, dado que el primer país puede gravar dichos dividendos, limitándose a un porcentaje sobre el importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo²⁷ es un residente de otro país, y considerando que éste último país también puede gravar los dividendos pero debe proporcionar un mecanismo para eliminar la doble imposición. En el Convenio Modelo de la OCDE el impuesto del país fuente se limita a un máximo de 5 por ciento sobre el importe bruto de los dividendos para las participaciones que califican con el umbral y a 15 por ciento sobre el importe bruto de las participaciones de cartera. En la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los porcentajes quedan abiertos para ser determinados en las negociaciones bilaterales.

Cabe señalar que el umbral de participación necesaria para poder beneficiarse de la tarifa más baja es menor en la Convención Modelo de las Naciones Unidas que en el Convenio Modelo de la OCDE (10 y 25 por ciento respectivamente, del capital de la empresa que paga los dividendos).

Finalmente, en el artículo 10 (4) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, no existe limitación sobre los derechos impositivos del país fuente en caso de que los dividendos sean atribuibles a un establecimiento permanente²⁸ que una empresa residente

tarios al artículo 6 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde la situación específica del tiempo compartido se discute brevemente y al párrafo 3 de los Comentarios al artículo 6 del Convenio Modelo de la OCDE que trata específicamente la situación de los fideicomiso de inversión de bienes inmuebles (REIT, en inglés *real estate investment trust*).

²⁶Por lo tanto, el país fuente de los dividendos es determinado por el convenio.

²⁷Sobre el beneficiario efectivo, ver Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler y Capítulo X, Uso indebido de convenios, evasión y elusión tributaria, por Philip Baker.

²⁸Este es el caso si el pago de dividendos está efectivamente vinculado con tal establecimiento permanente.

del otro país mantiene en el país fuente.²⁹ En tales casos, el país fuente puede gravar por completo los dividendos como parte de los beneficios del establecimiento permanente de acuerdo con el artículo 7. No se considerará más este tema dado que no existe ningún beneficio derivado del convenio respecto de los impuestos sobre los dividendos en el país fuente.

En todos estos casos, el país de residencia del beneficiario de los ingresos también puede gravar estos ingresos, pero luego debe, en virtud del artículo 23 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, proporcionar un mecanismo para eliminar la doble imposición por los impuestos pagados en el país fuente.

La definición de dividendos en el artículo 10 (3) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE es idéntica. Enlista los ingresos derivados de los tipos de acciones más utilizadas y otros derechos sobre participaciones en los beneficios, sin incluir las deudas, y finaliza con una fórmula abierta que incluye también los ingresos de otros derechos corporativos que son tratados de la misma forma que los ingresos derivados de las acciones según la legislación doméstica del país en que reside la empresa que hace la distribución. Por lo tanto, la definición es abierta y por lo general cubre las distribuciones de beneficios que hacen las sociedades de responsabilidad limitada y también, en muchos países, distribuciones que hacen las sociedades cooperativas. Igualmente puede cubrir las distribuciones hechas por sociedades de personas no transparentes sujetas a la misma tributación sobre los beneficios que las empresas, excepto los créditos que permiten participar en los beneficios, y los intereses de obligaciones convertibles.³⁰ Además se aclara³¹ que la noción de dividendos no sólo cubre los

²⁹El artículo 10 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas contiene una regla similar en caso que el residente del otro país esté cubierto por el artículo 14 de la misma Convención Modelo (no incluida en el Convenio Modelo de la OCDE) y los dividendos recibidos son atribuibles a una base fija mantenida por esa persona en el país fuente.

³⁰Párrafo 14 de los Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos 24, 26 y 27 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE.

³¹Párrafo 14 de los Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 28 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE.

dividendos declarados por la junta general de accionistas, sino también otras ventajas monetarias o cuantificables en dinero, tales como acciones gratuitas, bonos, beneficios de liquidación y distribuciones de beneficios encubiertos. Por último, también se aclara³² que la noción de dividendos en este artículo también incluye intereses sobre préstamos en la medida en que el prestamista comparte efectivamente los riesgos de la empresa. Por lo tanto, los artículos 10 y 11 no impiden que tal interés se considere como dividendo de acuerdo con la legislación doméstica de subcapitalización. También se aclara que determinar si el prestamista comparte los riesgos de la empresa depende de todas las circunstancias en cada caso, incluyendo las siguientes:

- El préstamo supera en gran medida cualquier otra contribución al capital y no hay activos para amortizar que lo igualen materialmente
- El acreedor comparte cualquier ganancia de la empresa
- La amortización está subordinada a otros acreedores o a los pagos de dividendos
- El nivel de interés depende de las ganancias
- No hay disposiciones fijas en el contrato de préstamo para amortizar en una fecha definitiva.

Esto aclara el tratamiento del interés como dividendo para efectos del convenio en el caso del financiamiento híbrido y de las normas de subcapitalización mencionadas en la sección 2.3.

Debido a esta definición amplia del término dividendo, las definiciones domésticas de los Estados contratantes casi siempre estarán incluidas en esta definición del convenio. Sin embargo, podrían darse casos muy específicos, donde debe hacerse una interpretación cuidadosa, tomando en cuenta el objeto y fin del convenio. Parece ser que un elemento común en la discusión sobre la noción de dividendos en los Comentarios al artículo 10 (3) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, es que debe darse una distribución del ingreso por parte de la empresa u otra entidad cubierta. Esto parece dar a entender que, por ejemplo, la ganancia derivada de la venta de

³²Párrafo 14 de los Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 25 de los Comentarios al artículo 10 del Convenio Modelo de la OCDE.

acciones por un accionista no está incluida en el artículo 10, sino en el artículo 13 por tratarse de la enajenación de acciones de una empresa y no de una distribución, aun cuando el país fuente lo trata como un dividendo en su legislación doméstica.³³

En términos generales, en el caso de los dividendos, es necesario gestionar lo correspondiente para que los contribuyentes puedan solicitar los beneficios del convenio, ya que el monto del impuesto sobre los dividendos en el país fuente según el convenio (en su mayoría gravados mediante un sistema de retención de impuestos) puede ser inferior a la tasa del impuesto sobre los dividendos de acuerdo con su legislación doméstica, y debe establecerse si se cumplen los requisitos del convenio para aplicar la tasa reducida (por ejemplo, ser beneficiario efectivo, y cuando proceda, el umbral de participación). Estos procedimientos se consideran en la sección 4.4.

3.4 Intereses

De conformidad con el artículo 11 (1) y (2) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, el derecho a imposición sobre un interés derivado en un país y pagado a un residente de otro país es compartido, ya que el primer país puede gravar los intereses, que se limita a un determinado porcentaje del importe bruto de los intereses si el beneficiario efectivo es un residente de otro país, considerando que este último país también puede gravar el interés pero debe proporcionar un mecanismo para eliminar la doble imposición. En el Convenio Modelo de la OCDE el impuesto se limita a 10 por ciento sobre el importe bruto de los intereses, mientras que en la Convención Modelo de las Naciones Unidas el porcentaje queda abierto para ser definido durante las negociaciones bilaterales.

³³Esto puede ser diferente cuando, como parte de un conjunto de transacciones artificiales cuyo objetivo principal sería beneficiarse de un tratamiento tributario más favorable al transformar dividendos en ganancias de capital, ésta ganancia de capital podría reclasificarse como dividendo para fines de la legislación doméstica (por ejemplo, aplicando una disposición general anti-abuso, tal como la sustancia sobre la forma). Esta reclasificación también puede darse para efectos del convenio, si las circunstancias eran tales que el tratamiento más favorable como ganancia de capital sería contrario al objeto y al propósito de las disposiciones pertinentes del convenio.

Según el artículo 11 (5) de los Convenios Modelo, para los efectos del convenio, se considera que el interés se origina en un país si se paga por un residente de ese país, o si es soportado por un establecimiento permanente en ese país que pertenece a un residente de otro país.³⁴ Por lo tanto, como en el caso de los dividendos, el país fuente de los ingresos por intereses se define en el convenio tributario.

Finalmente, en el artículo 11 (4) de los Convenios Modelo, no existe limitación sobre los derechos de imposición del país fuente, si el interés pagado es atribuible a un establecimiento permanente³⁵ en el país fuente que pertenece a una empresa residente de otro país.³⁶ En tales casos, el país fuente está autorizado a gravar el interés como parte de los beneficios del establecimiento permanente. No se considerará más este tema dado que no hay ningún beneficio derivado del convenio respecto de los impuestos sobre los intereses en el país fuente.

En todos los casos donde se permite al país fuente gravar la renta, el país de residencia del beneficiario de la renta también puede gravar por completo dichos ingresos, pero luego debe proporcionar un mecanismo para eliminar la doble imposición por los impuestos pagados en el país fuente, según el artículo 23 de los Convenios Modelo.

La definición de interés en el artículo 11 (3) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE es idéntica. En este caso, la definición en el convenio es cerrada (o exhaustiva) y no se

³⁴El artículo 11 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas contiene una disposición similar en caso que el residente del otro país esté cubierto por el artículo 14 de esa Convención Modelo (no incluida en el Convenio Modelo de la OCDE) y el interés sea atribuible a una base fija mantenida por esa persona en el país fuente.

³⁵Este es el caso de los créditos en los cuales el interés pagado está efectivamente vinculado con un establecimiento permanente.

³⁶El artículo 11 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas contiene una disposición similar en caso que el residente del otro país esté cubierto por el artículo 14 de esa Convención Modelo (no incluida en el Convenio Modelo de la OCDE) y el interés recibido sea atribuible a una base fija que pertenece a esa persona en el país fuente. También permite gravar los intereses como parte de los beneficios del establecimiento permanente en caso que el interés sea atribuible al mismo según el artículo 7 (1) (c) de esa Convención Modelo.

hace referencia a la legislación doméstica. Los elementos centrales de la definición son los siguientes: el ingreso proviene de todos los tipos de deuda, garantizados o no por hipotecas y con el derecho o no de participar en los beneficios del deudor, renta de la deuda pública y la de bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios vinculados a estas obligaciones. También se menciona explícitamente que los cargos de penalización por retraso en los pagos no son considerados como interés. Se aclara que dicha definición cerrada del término interés se consideró posible ya que prácticamente cubre todos los tipos de ingresos considerados como interés en la legislación doméstica de los países.³⁷ Se menciona también³⁸ que los pagos efectuados con ciertos tipos de instrumentos financieros no tradicionales cuando no existe una deuda subyacente (por ejemplo, varios tipos de swaps de tipos de interés) por lo general no son considerados como interés, a menos que exista un préstamo en virtud de una disposición anti-abuso, como la sustancia sobre la forma o una doctrina similar.³⁹ Además, se aclara que la definición se aplica a los instrumentos financieros islámicos donde la realidad económica del contrato subyacente al instrumento es un préstamo (aunque no es el caso en su forma legal).⁴⁰

Además, en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, se incluyó una disposición (artículo 11 (6)) que deja claro que en el caso de una relación especial entre el beneficiario efectivo y el pagador o entre ambos y alguna otra persona, las disposiciones del presente artículo sólo se aplican a la parte del interés sobre el cual

³⁷Párrafo 19 de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 21 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE.

³⁸Párrafo 19 de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 21.1 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE.

³⁹Para una discusión de los enfoques de los países para abordar el uso indebido de convenios, incluyendo la sustancia sobre la forma y otras doctrinas judiciales, ver los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Ver también, Capítulo X, Uso indebido de los convenios tributarios, elusión y evasión tributaria, por Philip Baker.

⁴⁰Ver párrafo 19.2. de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, donde se menciona gran diversidad de estos instrumentos.

se hubiera llegado a un acuerdo en un contexto de libre competencia. En los Comentarios a los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE⁴¹ se hace referencia a la noción de relación especial del artículo 9, empresas asociadas. En cuanto a la clasificación de la parte excesiva del pago para fines domésticos y del convenio, todas las circunstancias relevantes deben tomarse en cuenta.⁴² Por ejemplo, si el pago fue hecho por una empresa a su accionista, la cantidad excesiva puede ser tratada como dividendo bajo la legislación doméstica del pagador y como un dividendo para efectos del convenio.⁴³

En el contexto de la administración del convenio tributario y desde un punto de vista práctico, también es importante mencionar que muchos convenios prevén diferentes tasas máximas de impuestos o ningún impuesto, para gravar diferentes tipos de intereses en el país fuente. Esto en parte se relaciona con el hecho de que, principalmente por razones prácticas y de cumplimiento, en la mayoría de los países el impuesto sobre los pagos de intereses transfronterizos se aplica mediante un impuesto de retención sobre el importe bruto de los intereses pagados. Esto podría llevar a una imposición muy alta de los acreedores si habían incurrido en gastos considerables para financiar el préstamo.⁴⁴ Una imposición tan alta podría trasladarse a los deudores como un interés mayor sobre los préstamos, que sería desfavorable para el negocio en el país fuente. En otros casos, existen diferentes razones económicas (como en el caso de préstamos públicos o de préstamos de los fondos de pensiones) para bajar la tasa en el convenio tributario y hacerlo más atractivo para los acreedores que podrían

⁴¹Párrafo 22 de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos 33 y 34 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE. Además de la referencia al artículo 9, también se menciona que está cubierta la relación de parentesco, matrimonio, y en general, cualquier comunidad de intereses distinta a la relación legal por el pago de intereses.

⁴²Párrafo 22 de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos 35 y 36 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴³Esto permite al país del pagador gravar hasta la tasa máxima sobre el importe bruto del pago en exceso, según se especifica para los dividendos en el convenio.

⁴⁴Como es el caso para las entidades financieras.

proporcionar financiamiento a proyectos en el país fuente. Este tema se describe con más detalle en los Comentarios a los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.⁴⁵

Si el monto del impuesto según el convenio en el país fuente, es menor que el monto del impuesto adeudado (principalmente a través de un sistema de retención de impuestos) según la legislación doméstica de ese país, será necesario tomar previsiones para permitir a los contribuyentes solicitar los beneficios del convenio. Esto es necesario en vista de la verificación de los requisitos para obtener los beneficios del convenio (por ejemplo, usufructos y cuando proceda, el tipo de interés). Tales procedimientos están considerados en la sección 4.4.

3.5 Regalías

Como se describe a continuación, hay diferencias fundamentales entre la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Convenio Modelo de la OCDE respecto al artículo 12, y en consecuencia este artículo plantea más problemas en cuanto a la administración del convenio tributario que los artículos anteriormente mencionados sobre otro tipo de ingresos.

En primer lugar, de acuerdo con el artículo 12 (1) de la Convención Modelo de la OCDE, los derechos de imposición sobre las regalías que se originan en un país del convenio y son pagados a un residente del otro país, que es el beneficiario efectivo de los ingresos, se asignan exclusivamente al país de residencia del beneficiario. Según el artículo 12 (1) y (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los derechos de imposición se comparten entre el país fuente y el país de residencia del beneficiario efectivo y la tasa máxima de imposición que el país fuente puede aplicar sobre el importe bruto de las regalías queda abierta para que se defina en las negociaciones del convenio tributario, como es el caso de los artículos sobre dividendos e intereses.

En el artículo 12 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas,⁴⁶ se considera que las regalías se generan en un país, para los

⁴⁵Párrafos del 11 al 17 de los Comentarios al artículo 11 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y los párrafos del 7.1 al 7.12 de los Comentarios al artículo 11 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁴⁶El artículo 12 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas

efectos del convenio, si son pagadas por un residente de ese país, o por un establecimiento permanente en ese país que pertenece a un residente del otro país del convenio. Por lo tanto, como en el caso de dividendos e intereses, el convenio determina el país fuente de las regalías.

Finalmente, según el artículo 12 (3) y (4) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE,⁴⁷ no hay limitación de los derechos de imposición del país fuente, si las regalías pagadas son atribuibles a un establecimiento permanente⁴⁸ en el país fuente que pertenece a una empresa residente en el otro país del convenio. En tales casos, el país fuente puede gravar plenamente las regalías como parte de los beneficios del establecimiento permanente. No se considerará más este tema dado que no hay ningún beneficio derivado del convenio respecto de los impuestos sobre las regalías en el país fuente.

En todos los casos donde se permite al país fuente gravar la renta, el país de residencia del beneficiario de la renta también puede gravar por completo dichos ingresos, pero luego debe proporcionar un mecanismo para eliminar la doble imposición por los impuestos pagados en el país fuente, de conformidad con el artículo 23 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

Aunque la definición del término regalías en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE es casi la misma, hay

contiene una regla similar para los casos en que el residente del otro país está cubierto por el artículo 14 de esa misma Convención Modelo (no incluida en el Convenio Modelo de la OCDE) y las regalías recibidas son atribuibles a una base fija que pertenece a esa persona en el país fuente.

⁴⁷El artículo 12 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas contiene una regla similar para los casos en que el residente del otro país está cubierto por el artículo 14 de esa misma Convención Modelo (no incluida en el Convenio Modelo de la OCDE) y las regalías recibidas son atribuibles a una base fija que pertenece a esa persona en el país fuente. También permite que se graven las regalías como parte de los beneficios de un establecimiento permanente en caso de que sean atribuibles de conformidad con el artículo 7 (1) (c) de esa Convención Modelo.

⁴⁸Este es el caso si el derecho de propiedad respecto de las regalías pagadas está efectivamente vinculado con dicho establecimiento permanente.

algunas diferencias importantes.⁴⁹ El elemento común en la definición es la cobertura de pagos de cualquier tipo por el uso o derecho de uso, de derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, incluyendo películas cinematográficas (denominadas regalías de derechos de autor), cualquier patente, marca, diseño o modelo, plan, fórmula secreta o proceso (denominadas regalías industriales), o de información sobre experiencia industrial, comercial o científica (frecuentemente referido como pagos de know-how y que básicamente cubre conocimientos y experiencias reservadas).

Sin embargo, según la Convención Modelo de las Naciones Unidas, la definición de derechos de autor también incluye los pagos por el uso, o derecho de uso, de películas o cintas para radio o televisión y la utilización o derecho de uso, de equipo industrial, comercial y científico (el último considerado como pagos por arrendamiento).

Además de estas diferencias importantes entre el texto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y del Convenio Modelo de la OCDE, hay problemas sustanciales de interpretación que se tratan detalladamente en los Comentarios a estos Convenios Modelo. Por lo tanto, existen considerables posibilidades de que la interpretación del concepto de regalías acorde a los convenios sea distinta de la interpretación según la legislación doméstica.⁵⁰

⁴⁹Ver artículo 12 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y artículo 12 (2) del Convenio Modelo de la OCDE.

⁵⁰Por ejemplo, los asuntos importantes pueden incluir:

- los límites entre ciertos tipos de derechos de uso y ventas parciales (por ejemplo la transferencia de derechos que constituye una propiedad distinta y específica);
- el límite entre regalías y pagos por servicios técnicos y también los contratos mixtos (algunos convenios incluyen disposiciones sobre los servicios técnicos en el artículo sobre regalías o incluyen un artículo específico respecto de estos servicios);
- los límites entre uso del *know-how*, servicios y arrendamiento en el contexto de satélites y otros medios de comunicación;
- los límites entre regalías y derechos sobre la distribución de productos y servicios;
- los aspectos específicos del uso y transferencia de varios tipos de programas de software;
- la clasificación de pagos en el contexto del comercio electrónico;

Por último, cabe señalar que en ambos Convenios Modelo se incluyó una disposición (artículo 12 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y artículo 12 (4) del Convenio Modelo de la OCDE) que deja claro que en el caso de una relación especial entre el beneficiario efectivo y el pagador, o entre ambos y otra persona, las disposiciones del artículo sólo se aplican a la parte de las regalías que corresponden a un acuerdo de precio según el principio de libre competencia.⁵¹

Aunque la definición de regalías es bastante amplia, aun así existen posibilidades de que el concepto doméstico y el concepto del convenio difieran debido a los problemas de interpretación mencionados anteriormente. Si el monto del impuesto según el Convenio en el país fuente es menor que el monto del impuesto de acuerdo con la legislación doméstica de ese país (principalmente a través de un sistema de retención), será necesario tomar previsiones para permitir a los contribuyentes solicitar los beneficios del convenio. Esto es necesario en vista de la verificación de los requisitos para obtener los beneficios del convenio (tales como, el beneficiario efectivo, y cuando proceda, los diferentes tipos de regalías). Tales procedimientos están considerados en la sección 4.4.

3.6 Ganancias de capital

El artículo 13 incluido en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE contiene varias características especiales:

- No hay ninguna definición de ganancias de capital en los Convenios Modelo de las Naciones Unidas o de la OCDE, debido a la diversidad de formas de gravar dichas ganancias en las legislaciones domésticas de los países.
- Las ganancias de capital relacionadas con diferentes tipos de activos están cubiertas.

- la determinación de varias tasas para los diferentes tipos de regalías. Para una discusión completa del tema, ver los Comentarios al artículo 12 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y los Comentarios al artículo 12 (2) del Convenio Modelo de la OCDE.

⁵¹Ver supra sección 3.4, donde una situación similar se discute respecto de los intereses.

- Hay diferencias importantes entre los Convenios Modelo respecto de la asignación de derechos de imposición sobre los ingresos por la venta de acciones.
- Para algunas ganancias, la asignación de derechos de imposición es compartida entre el país fuente y el país de residencia; sin embargo, en tales casos no hay ninguna limitación en el país fuente. Para otras ganancias, hay un impuesto exclusivo asignado al país de residencia.
- Los impuestos sobre estas ganancias por lo general se aplican sobre una base neta (ingresos brutos menos precio de compra o valor contable) y por lo tanto, en su mayoría tributan por liquidación, que puede conllevar problemas adicionales de aplicación.

Aunque no hay definición de ganancias de capital en los Convenios Modelo, los Comentarios aclaran el alcance de este concepto.⁵² Las ganancias de capital pueden incluir ganancias por enajenaciones u otras transferencias de propiedad, como en el caso de donaciones o sucesiones, y también en el caso de emigración del propietario y/o de los activos, y en algunos países, también en el caso de reevaluaciones de los valores en libros.

El artículo 13 (1), (2) y (3) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE se ocupan respectivamente de las ganancias transfronterizas por la tenencia de bienes inmuebles, de los activos que pertenecen directamente a un establecimiento permanente en otro país, y de los buques o aeronaves operando en tráfico internacional así como las embarcaciones usadas en el transporte por aguas interiores, incluyendo los bienes muebles relacionados con estas operaciones. La asignación de los derechos de imposición es igual que la asignación para los ingresos de dichas actividades según lo dispuesto en los artículos 6, 7 y 8 respectivamente. Si se aplica un impuesto que por lo general se aplica por liquidación, se mantienen los problemas subsecuentes de aplicación, que son el de ser informado de las transacciones y el de asegurar que el ingreso sea efectivamente gravable.

⁵²Párrafo 4 de los Comentarios al artículo 13 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando los párrafos del 5 al 11 de los Comentarios al artículo 13 del Convenio Modelo de la OCDE.

El artículo 13 (4) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE se refiere a las ganancias de capital que el residente de un país deriva de la venta indirecta de bienes inmuebles⁵³ ubicados en el otro Estado contratante del convenio, mediante la enajenación de acciones de una empresa que posee la propiedad (o en el caso de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, también intereses en otras entidades), siempre y cuando más del 50 por ciento del valor de esas acciones (o en el caso de Convención Modelo de las Naciones Unidas, el valor de los activos propiedad de dicha empresa o entidad) se derive directa o indirectamente de tales inmuebles. En tal caso, el país donde se encuentra el inmueble puede gravar sin limitación las ganancias derivadas de la venta de las acciones. La disposición pretende que no sea posible evitar la imposición en la fuente, según lo dispuesto en el artículo 13 (1), al poseer indirectamente el inmueble situado en el otro país por medio de una empresa u otra entidad y posteriormente enajenar las acciones u otras participaciones y no el inmueble.⁵⁴ Por lo general el impuesto se aplica mediante liquidación sobre el importe neto de la ganancia. Puede ser difícil aplicar los impuestos en el país fuente, en particular si la empresa o entidad es un residente de otro país, o si el vendedor o el comprador no es residente del país fuente, o en el caso de la venta de acciones o participaciones de empresas u otras entidades que, a su vez, controlan directa o indirectamente a través de

⁵³Referirse al artículo 6 (2) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE para la definición de bienes inmuebles. Esta definición también puede incluir ciertos tipos de derechos considerados como bienes inmuebles en el país correspondiente (ver *supra* secciones 2.2.1 y 3.2).

⁵⁴Mientras tanto, los asuntos de interpretación y de elusión relacionados con la aplicación del artículo 13 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas está siendo discutido por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas. Sobre el tema de elusión, si se llevan a cabo transacciones artificiales (tal como la estructuración de la venta de acciones, o contribuciones temporales de capital a la empresa u otra entidad para mantenerse por debajo del umbral de 50 por ciento), el objetivo principal sería evitar la aplicación de la disposición y combatir tal evasión con una disposición general anti-abuso incluida en la legislación doméstica si se diera en circunstancias en las cuales dicha elusión estaría contraviniendo el objeto y fin del convenio (ver los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la aplicación de las medidas domésticas anti-abuso).

una cadena corporativa, la empresa o entidad propietaria de los bienes inmuebles. Podría ser más fácil encontrar información útil para garantizar el cumplimiento de las obligaciones del vendedor si el comprador es residente en el país fuente, mientras que en el caso de un comprador no residente, podría ser difícil aplicar los requerimientos de informar o retener los impuestos derivados de las ganancias.

El artículo 13 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas también otorga un derecho ilimitado de gravar al país fuente en el caso de la enajenación que hace un residente del otro Estado contratante de acciones que son propiedad de una empresa residente en el país fuente. Sólo se aplica si el accionista posee directa o indirectamente por lo menos un cierto porcentaje (a determinar en las negociaciones) de las acciones en la empresa, en cualquier momento durante el período de doce meses anterior a la enajenación de las acciones. Normalmente el impuesto se cobra por liquidación sobre el importe neto de la ganancia y es igualmente difícil de aplicar en el país fuente.

En los demás casos sobre ganancias de capital realizadas por un residente de un Estado contratante del convenio, los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE asignan el derecho exclusivo de imposición a ese país (es decir, el país de residencia de la persona que realiza las ganancias).

En los casos donde las disposiciones del artículo 13 conducen a un derecho ilimitado de imposición para el Estado fuente, no parece existir ninguna razón para que el país fuente introduzca disposiciones específicas para permitir que el contribuyente solicite los beneficios específicos del convenio, dado que el país fuente puede aplicar plenamente su legislación doméstica.⁵⁵ Esto difiere de los casos en que el país fuente tiene un derecho de imposición según su legislación doméstica, pero el convenio asigna un derecho exclusivo de imposición al país de residencia (como por ejemplo, en el caso de la venta de acciones no cubiertas por las disposiciones antes mencionadas). En tales casos, será necesario tomar previsiones para garantizar que el contribuyente obtenga los beneficios del convenio. Estos puntos son tratados en la sección 4.5.

⁵⁵ Asumiendo que existe una obligación en ese país de pagar impuestos en estas situaciones de acuerdo con la legislación doméstica, que podría no ser siempre el caso.

3.7 Problemas de calificación

Como se describió anteriormente, en varios casos las definiciones del convenio de los distintos tipos de ingresos se refieren a la legislación doméstica, y cuando la definición doméstica es diferente entre los dos países del convenio, esto puede conducir a que los países apliquen distintos artículos del convenio. Si esto es causado por la aplicación de la legislación doméstica, esto se conoce como un conflicto de calificación en los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE.

Por ejemplo, si una empresa matriz recibe un pago por la liquidación de su filial en el otro país, dicho pago puede ser tratado de acuerdo con la legislación doméstica del país fuente como un dividendo (autorizando a ese país a recaudar el impuesto sobre ese dividendo hasta el porcentaje incluido en el artículo 10 del convenio), mientras que puede ser tratado como una ganancia de capital según la legislación doméstica del país de residencia (exclusivamente gravable en ese país si no está cubierto por una disposición como el artículo 13 (4) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, o como el artículo 13 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas). Por lo tanto, estos conflictos de calificación pueden causar una doble imposición si el país fuente quiere recaudar el impuesto permitido en el artículo 10, mientras que el país de residencia no proporcionaría un mecanismo para eliminar la doble imposición sobre ese impuesto. En los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE,⁵⁶ se considera que si el conflicto se presenta sólo como consecuencia de la aplicación de las distintas legislaciones domésticas, pero el país fuente aplica correctamente el convenio sobre el ingreso (en el ejemplo mencionado anteriormente, al no gravar los dividendos a una tasa más alta que aquella permitida en el artículo 10), el país de residencia luego debe otorgar el mecanismo para eliminar la doble imposición dado que el país fuente ha gravado el impuesto de acuerdo con el convenio.⁵⁷

⁵⁶Párrafos del 32.1 al 32.7 de los Comentarios al artículo 23 del Convenio Modelo de la OCDE.

⁵⁷Por otra parte, en la situación inversa (el país fuente considera que debe aplicarse el artículo de ganancias de capital, mientras que el país de residencia considera que debe aplicarse el artículo de dividendos), el país de residencia no estaría obligado a proporcionar el mecanismo para evitar la doble imposición ya que el país fuente considera que no deben gravarse los ingresos según las disposiciones del convenio.

Cabe mencionar que los conflictos de calificación todavía no han sido discutidos por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas y por lo tanto, los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas no toman ninguna posición con respecto a este asunto de interpretación.

Por último, cabe mencionar que la interpretación de la OCDE aplica sólo para aquellos conflictos que surgen de la aplicación de la legislación doméstica, y no para los que se dan por una interpretación diferente de los hechos o del propio convenio. En estos últimos casos, estos problemas sólo pueden ser tratados según el procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el artículo 25 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE. Por lo tanto, si existen conflictos de calificación, los países que no son miembros de la OCDE, como es el caso de casi todos los países en desarrollo, deben considerar si tal interpretación es aceptable para ellos al aplicar un convenio tributario o de otro modo confiar en el procedimiento de acuerdo mutuo para resolver los problemas pertinentes.

4. Marco legal, procedimientos administrativos para la concesión de beneficios del convenio a los contribuyentes y autoridades tributarias responsables

4.1 Enfoque adoptado — Perspectivas de los estados de fuente y de residencia

Los convenios tributarios tienen como objetivo principal evitar la doble imposición y, en consecuencia, eliminar los obstáculos a la movilidad transfronteriza de personas e inversiones. Esto se hace para promover el desarrollo económico de ambos países. Por lo tanto, si los convenios tributarios no se aplican correctamente, incluyendo la concesión de los beneficios para quienes tienen derecho a los mismos, se puede perder el propósito de los convenios tributarios. Por otra parte, los convenios tributarios también están destinados a prevenir la elusión y evasión, y los beneficios tributarios incluidos en estos convenios deben concederse únicamente a quienes tienen derecho a ellos.

Varios problemas necesitan solucionarse para aplicar adecuadamente los convenios tributarios. Estos problemas dependen de

diversos aspectos de la estructura legal de los países, así como los recursos técnicos y administrativos disponibles para las administraciones tributarias locales, y finalmente, el volumen de los flujos de ingreso transfronterizos que pueden determinar si es necesario desarrollar regulaciones y sistemas más sofisticados.

Los convenios tributarios no se refieren al problema de su aplicación y básicamente dejan este aspecto a la legislación doméstica de los países afectados. Sólo los artículos sobre dividendos, intereses y regalías incluyen disposiciones al respecto.⁵⁸ Estos artículos precisan que “las autoridades competentes de los Estados partes acordarán por mutuo acuerdo el modo de aplicación” de las disposiciones pertinentes. Sin embargo, los Comentarios sobre estas disposiciones indican que los países fuente son libres de aplicar su legislación doméstica dentro de los límites del convenio.⁵⁹

Se ha señalado en la literatura tributaria internacional, que en la práctica los países no siempre firman dichos acuerdos mutuos y que generalmente no hay enfoques estandarizados aceptados.⁶⁰ Por lo tanto, no es posible presentar un enfoque general aceptable que pueda aplicarse universalmente para tratar todos los aspectos de la aplicación de los convenios tributarios.

Por consiguiente, el enfoque más factible describe una especie de común denominador en las prácticas que normalmente siguen los países, tomando también en cuenta algunos desarrollos recientes en lo

⁵⁸Con respecto a los dividendos, ver artículo 10 (2) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE; con respecto a los intereses, ver artículo 11 (2) de ambos Convenios Modelo mencionados; y con respecto a las regalías, ver artículo 12 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Dado que el Convenio Modelo de la OCDE asigna derechos exclusivos de imposición al país de residencia del beneficiario del pago de la regalía, para el caso de las regalías no consideraron necesario incorporar una disposición similar.

⁵⁹Ver Capítulo I, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold.

⁶⁰Ver David W. Williams, Asociación Fiscal Internacional, Reporte general *Practical issues in the application of double taxation conventions*, Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXXIIIb, (Deventer, Países Bajos: Kluwer, 1998).

que respecta a la aplicación de los convenios.⁶¹ Por lo tanto, las siguientes secciones están dirigidas a ahondar en más detalle sobre estos asuntos y hacen algunas recomendaciones generales, tomando en consideración la naturaleza específica de los distintos tipos de ingresos y ganancias tratados en este Capítulo y cómo se perciben y administran por lo general los impuestos sobre esos ingresos y ganancias.

Aunque este Capítulo se enfoca en la aplicación del convenio en el país fuente, se discutirán brevemente los aspectos de la aplicación del convenio para eliminar la doble imposición en el país de residencia.⁶² En la próxima sección se tratarán los aspectos jurídicos y administrativos más comunes, incluyendo la organización de la administración tributaria; posteriormente continuará con un análisis más detallado de los posibles enfoques con respecto a la aplicación práctica de los convenios tributarios, que abordará las cuestiones pertinentes para cada tipo de ingreso y ganancia consideradas en este Capítulo.

4.2 Marco jurídico más específico y aspectos relativos a la administración tributaria

Como se mencionó anteriormente, es de gran importancia que el convenio tenga fuerza vinculante en el ordenamiento jurídico de los países involucrados y, si es necesario, legislación aplicable para la entrada en vigencia.

También es importante garantizar que existe una base jurídica adecuada para implementar decretos, reglamentos, etc. (emitidos por los oficiales responsables) sobre las modalidades para obtener los beneficios del convenio. En este sentido, puede hacerse referencia a los procedimientos por medio de los cuales se puede obtener una reducción de tasa, o exención de la retención sobre dividendos, intereses y regalías. Además, es importante para la aplicación de los convenios tributarios que la implementación de estos decretos o reglamentos incluyan plazos legales para solicitar los beneficios o la eliminación de la doble imposición prevista en el convenio. También es útil que dichos

⁶¹Ibíd.

⁶²Para una discusión exhaustiva de los aspectos relacionados con los mecanismos para eliminar la doble imposición, ver Capítulo III, Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera, por Peter A. Harris.

decretos o reglamentos mencionen los auditores (locales) tributarios o entidades relacionados con la aplicación del convenio específico. Para esto es importante tomar en cuenta tanto los tipos de impuestos involucrados y el nivel de conocimientos disponibles en la administración tributaria, así como la frecuencia en que se aplican los convenios en la práctica, que puede variar considerablemente entre los países, según el nivel de las inversiones internacionales y el número de convenios tributarios vigentes.

También en el ámbito de la aplicación de los convenios tributarios, la administración tributaria debe tener suficientes facultades para obtener toda la información pertinente y lograr la colaboración de los contribuyentes de modo que pueda valorar la solicitud para obtener los beneficios del convenio, y también las facultades para llevar a cabo fiscalizaciones si resulta que el contribuyente no tenía derecho a los beneficios del convenio específico. Por otro lado, también es importante desde la perspectiva del contribuyente, que pueda impugnar cualquier decisión con respecto a la obtención de los beneficios del convenio (en fuente) o respecto de la devolución de impuestos en un plazo determinado. Aunque estos aspectos pueden haber sido incluidos en la legislación tributaria vigente, dependiendo de las circunstancias puede ser deseable incluir disposiciones más específicas, o referirse a los mismos en los decretos o regulaciones específicas para la aplicación del convenio.

En cuanto a la organización de la administración tributaria, dependiendo de las circunstancias específicas del país en cuestión, se tendrá que determinar cuál es el órgano más conveniente para tratar con estos asuntos internacionales (tomando en cuenta el tipo de impuesto, el nivel de educación y habilidades lingüísticas de las diversas entidades tributarias) y si se requiere una reestructuración de las tareas de la división actual para poder aplicar correctamente los convenios tributarios. Por ejemplo, sería mejor que las decisiones relativas a la reducción de las tasas de retención sean tomadas por el fiscalizador encargado de administrar tales impuestos, que puede ser el fiscalizador responsable del impuesto sobre la renta de la empresa que paga el ingreso, mientras que las solicitudes de reembolsos de retenciones a los no residentes sería mejor que las trate un órgano específico encargado de la tributación de los no residentes.

Bajo todos los métodos y procedimientos utilizados, el derecho a los beneficios del convenio que tienen las estructuras específicas (por ejemplo, sociedades, fideicomisos, vehículos de inversión colectiva, fondos de pensiones y organizaciones de beneficencia) puede causar problemas.⁶³ Si no se resuelven en el convenio o en acuerdos mutuos interpretativos, según lo establece el artículo 25 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, estos temas tendrán que analizarse con las autoridades tributarias competentes sobre una base ad hoc. Si se encuentran soluciones, tal interpretación debe ser publicada e incluida en los correspondientes decretos, reglamentos, instrucciones para los formularios utilizados, etc. para la aplicación del convenio.

Se observará en lo sucesivo con más detalle la aplicación y el cumplimiento de los convenios, para cada categoría específica de los ingresos por inversiones y ganancias de capital.

4.3 Ingresos derivados de bienes inmuebles

En muchos países, el impuesto sobre la renta de bienes inmuebles se cobra por (auto) liquidación⁶⁴ y por lo general, los convenios tributarios asignan un derecho ilimitado de imposición sobre la renta de bienes inmuebles al país donde se ubica el bien.⁶⁵ Por lo tanto, en general no es necesario tomar previsiones específicas para conceder los beneficios del convenio a los no residentes en el país donde está situado el inmueble.

El asunto principal es cómo determinar que un bien inmueble es propiedad de un no residente y si el no residente generó ingresos por explotarlo. En este sentido, es importante la existencia de un registro público en el cual se registra la propiedad de bienes inmuebles. Además,

⁶³Ver Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

⁶⁴Estos ingresos pueden gravarse sobre una base neta (que requiere que el contribuyente demuestre los costos incurridos) o sobre una base de atribución de rentas (por ejemplo, el caso de una casa para vacacionar donde no hay flujos de efectivo sobre el cual puede imponerse una retención en la fuente).

⁶⁵Ver supra sección 3.2.

es fundamental que dicha información se encuentre disponible para la administración tributaria, así como también las medidas específicas de inteligencia tributaria (por ejemplo, búsqueda de los anuncios en los cuales se ofrece en alquiler el inmueble, que puede ser difícil si la propiedad se alquila a otro no residente).

Con respecto al fiscalizador o a la entidad responsable de administrar estos impuestos, en el caso de los no residentes con frecuencia se le asigna a una entidad especial que se encarga de estos contribuyentes.

Sin embargo, algunos países gravan con un impuesto de retención sobre el importe bruto de los ingresos (transfronterizos) del alquiler de los inmuebles.⁶⁶ En tales casos, el pagador del alquiler debe retener el impuesto y trasladarlo a las autoridades tributarias correspondientes.

Como se mencionó anteriormente, el derecho a gravar los ingresos derivados de bienes inmuebles por lo general se destina al país fuente sin limitación y, por lo tanto, no hay beneficios del convenio disponibles para el beneficiario no residente de los ingresos. La aplicación de retención de un impuesto puede ser difícil o incluso imposible, cuando los ingresos se pagan al propietario por medio de un no residente del país donde se encuentra el inmueble. Sin embargo, una vez que se conoce la existencia los ingresos derivados de un inmueble ubicado en un país, esa propiedad puede proporcionar a la administración tributaria los medios para recaudar los impuestos adeudados si no se han pagado de forma adecuada.

En cuanto a la situación inversa, cuando los residentes derivan ingresos de bienes inmuebles situados en el otro país, por lo general el artículo 23 del convenio,⁶⁷ incluye la obligación del país de residencia de proporcionar un mecanismo para eliminar la doble imposición sobre esos ingresos.

⁶⁶En algunos casos se otorga al contribuyente la posibilidad de someterse a imposición por liquidación sobre la base neta de los ingresos.

⁶⁷Ver artículo 23 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, sobre los métodos para eliminar la doble imposición. La eliminación de la doble imposición puede darse aplicando el método de exención por esos ingresos, o por medio del crédito por los impuestos pagados en el otro país sobre esos ingresos. Sobre esto, ver Capítulo III, Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera, por Peter A. Harris.

En caso de imposición por liquidación, parece útil solicitar al contribuyente mencionar explícitamente en la declaración de impuestos si aplica algún mecanismo para eliminar la doble imposición. En el caso de la autoliquidación, también sería deseable que dicha información se encuentre disponible, ya que las autoridades tributarias deben determinar el beneficio solicitado y, por lo tanto requieren verificar si el contribuyente tiene o no éste derecho.

Si los ingresos derivados de los bienes inmuebles en el otro país debieron declararse pero no se hizo, puede ser difícil para las autoridades del país de residencia obtener esta información. Las opciones de inteligencia fiscal son limitadas (pero pueden ser exitosas, por ejemplo, si el residente ha publicado anuncios para alquilar la propiedad), por lo que la solución podría ser el intercambio automático de información con respecto a la propiedad de bienes inmuebles.

4.4 Dividendos, intereses y regalías

Los aspectos de la aplicación del convenio tributario que se refieren a los dividendos, intereses y las regalías se abordarán en conjunto, ya que la mayoría de los países imponen una retención sobre el importe bruto de los pagos realizados a los no residentes. El agente de retención es responsable por la retención del monto correcto. Este sistema es, por supuesto, atractivo para las autoridades tributarias desde una perspectiva de simplicidad y de aplicación efectiva.

Debido a la asignación de derechos de imposición con respecto a estos tipos de ingresos según los convenios tributarios,⁶⁸ el país fuente por lo general está autorizado a gravar la renta solamente hasta un determinado porcentaje sobre el importe bruto. Si el impuesto en la fuente excede el nivel de impuestos permitido de acuerdo con el convenio, deben tomarse medidas para proporcionar una reducción o exención de impuestos en el país fuente tal y como lo establece el convenio.

Aunque, como se mencionó anteriormente, no hay procedimientos generalmente aceptados para otorgar los beneficios del convenio en los casos de pagos transfronterizos por dividendos, intereses y regalías, los países fuente por lo general aplican un sistema de reembolso o un sistema de reducción de retención en la fuente para así otorgar los

⁶⁸Ver supra secciones de la 3.3 a la 3.5.

beneficios a un residente del otro país del convenio, que es el beneficiario efectivo de los ingresos.

4.4.1 Método del reembolso

En el caso del método de reembolso, el impuesto es retenido de acuerdo a la legislación doméstica del país fuente y posteriormente, el beneficiario efectivo no residente puede presentar una solicitud de reembolso ante las autoridades tributarias si el monto retenido excede el límite establecido en el convenio tributario.⁶⁹ Por ejemplo, si un 30 por ciento de retención fue aplicado sobre el importe bruto del pago de acuerdo a la legislación doméstica, y el convenio tributario establece únicamente un derecho a gravar de hasta 10 por ciento sobre el importe bruto del pago, el reembolso ascendería al 20 por ciento. En el caso de las inversiones en portafolio, tales como valores, dichas solicitudes con frecuencia son formuladas por los intermediarios financieros de los contribuyentes, como los bancos. Estos intermediarios deben estar en capacidad de probar su autorización para actuar en nombre del contribuyente, por ejemplo, mediante una autorización por escrito del contribuyente.

En países donde con frecuencia se realizan las solicitudes de reembolso, por lo general se tramitan por medio de un formulario,⁷⁰ específicamente diseñado para proporcionar la información pertinente sobre cada categoría de renta. Los formularios pueden ser en papel o en formato electrónico.

Por lo general, la información que debe proporcionarse incluye al menos los siguientes elementos:

- Nombre, dirección, número de identificación tributaria⁷¹ y cuenta bancaria del beneficiario

⁶⁹Por lo general el fiscalizador que se encarga de los agentes de retención y las agencias especiales que tratan con los no residentes, es el competente para esto.

⁷⁰Generalmente el formulario va acompañado de las instrucciones, que proporcionan el plazo de prescripción para presentar la solicitud.

⁷¹También es aconsejable que se incluya el número de identificación tributaria en el país de residencia ya que puede promover el cumplimiento del contribuyente en el último país y permitir un intercambio efectivo de información entre las autoridades tributarias de los Estados contratantes.

- Monto de los ingresos y fecha en que fueron recibidos, y prueba del impuesto retenido
- Si las disposiciones del convenio distinguen entre varios tipos de dividendos, intereses y regalías a los cuales se aplican diferentes tasas según el convenio, una declaración indicando la categoría de ingresos y qué porcentaje del impuesto se considera aplicable
- Información sobre el porcentaje del capital social de su propiedad si es relevante para la identificación de la tasa de retención aplicable a los dividendos, y
- Declaración de las autoridades tributarias del país de residencia del beneficiario confirmando que la persona es residente de ese país (denominado certificado de residencia).⁷²

Pueden aplicar requisitos específicos adicionales, tales como una declaración por parte del receptor que es el beneficiario efectivo de los ingresos,⁷³ u otros requisitos en caso de disposiciones específicas anti-elusión.⁷⁴

Además del certificado de residencia, el contribuyente también podría tener que proporcionar un documento a las autoridades tributarias del país de residencia certificando que se cumplieron otros

⁷²Cabe mencionar que el valor de estos certificados ha sido cuestionado. Hay dudas, por ejemplo, para determinar si las autoridades tributarias del país fuente deberían basarse en estos certificados para decidir si otorgar los beneficios del convenio en las situaciones donde una entidad debe considerarse como transparente en el país de residencia (y, entonces las certificaciones sobre la residencia de los participantes en esa entidad pueden aportarse), pero como no transparente en el país de residencia (donde la entidad misma no será considerada como residente sujeto a impuestos en el país de residencia). Tales problemas relativos a la obtención de los beneficios del convenio han sido considerados en el Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

⁷³Los formularios modelo para hacer esta certificación han sido desarrollados por la OCDE en el marco del Acuerdo sobre beneficios del convenio y mejoras en el cumplimiento (TRACE, en inglés *Treaty Relief and Compliance Enhancement*) — Paquete de Implementación, que se abordan en la sección 4.4.3.

⁷⁴Ver Capítulo II, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

requisitos. Sin embargo, ya que esto representa una carga adicional para las autoridades tributarias, es muy importante que tales procedimientos sean acordados entre las autoridades competentes de los países del convenio. Con el fin de evitar el fraude con el uso de tales formularios, los países del convenio pueden acordar que los formularios debidamente certificados por las autoridades competentes del país de residencia del beneficiario sean enviados directamente a las autoridades competentes del país fuente.

También es recomendable que las autoridades tributarias del país fuente reglamenten este procedimiento y los formularios relacionados mediante decretos u otras regulaciones, que pueden ser publicados, por ejemplo en el Boletín Oficial del Estado. Algunos países convienen en un acuerdo mutuo con la autoridad competente del otro país, a intercambiar (un resumen de) estos procedimientos, que luego pueden ser publicados también en el otro país, en beneficio de sus contribuyentes.

El reembolso es un procedimiento atractivo para el país fuente desde un punto de vista presupuestario, ya que mantiene la retención hasta que la solicitud ha sido recibida, verificada y el reembolso devuelto. Sin embargo, no es atractivo para los inversionistas extranjeros, ya que inicialmente sólo reciben pagos reducidos por la retención aplicada según la legislación doméstica del país fuente. Esto es especialmente problemático si el reembolso no se aplica en un plazo razonable.

4.4.2 Metodo de reducción en la fuente

Con el fin de mejorar el atractivo de un país para los inversionistas, el método de reducción de impuestos en la fuente es cada vez más utilizado, y el método de reembolso se mantiene disponible en caso de que las formalidades no fueran finalizadas y comunicadas al agente de retención antes del momento del pago de los ingresos.

En términos generales, este método también funciona con formularios en papel o electrónicos similares a los mencionados en el caso de reembolso, incluyendo la certificación de la residencia del beneficiario emitida por las autoridades competentes del país de residencia. Después de que se presenta la solicitud, y la autoridad tributaria del

país fuente la verifica, la aprueba,⁷⁵ y envía la decisión (susceptible de ser impugnada) al contribuyente, o directamente al agente de retención, quien entonces puede aplicar de inmediato la limitación impuesta por el convenio y retener solamente la cantidad reducida de impuestos sobre los pagos realizados. Sin embargo, si el procedimiento se inicia en una etapa tardía, o si las autoridades implicadas no logran resolver la solicitud de manera oportuna, el agente de retención no podrá aplicar la reducción en el momento del pago y en este caso sería el método de reembolso el que se aplica.

Generalmente se debe enviar un formulario separado por cada pago; sin embargo, para ser eficientes, es cada vez más aceptado entre las autoridades tributarias competentes, especialmente en caso de pagos regulares, tales como los préstamos, licencias o participaciones que duran varios años, que el certificado de residencia y la aprobación sean válidos para un número de años. Sin embargo, en estos casos, el contribuyente debe dar aviso de inmediato a las autoridades tributarias pertinentes si cambian las circunstancias.

En algunos países los agentes de retención pueden decidir aplicar directamente la tasa reducida si consideran que el contribuyente ha demostrado que tiene derecho a estos beneficios. Sin embargo, los agentes de retención no son propensos a hacerlo, ya que si el contribuyente no residente resulta no tener derecho a los beneficios del convenio, el agente de retención podría ser considerado responsable y tendría que pagar a las autoridades tributarias el monto adicional adeudado, al igual que las multas.

Por último, en casos donde el Estado fuente tiene asignado el derecho de imposición sobre los dividendos, intereses y regalías, el país de residencia tendrá que proporcionar un mecanismo para eliminar la doble imposición, de conformidad con el artículo 23 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.⁷⁶ En general, el contribuyente tendrá que solicitar que se elimine la doble imposición

⁷⁵En este caso, probablemente el fiscalizador competente para las actividades del agente de retención.

⁷⁶La eliminación de la doble imposición puede darse aplicando el método de exención por esos ingresos, o por medio del crédito por los impuestos pagados en el otro país por esos ingresos. Sobre esto, ver Capítulo III, Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera, por Peter A. Harris.

presentando su declaración de impuestos o por autoliquidación. Si el ingreso debió haberse reportado y no se hizo, dicho fraude sólo se podría descubrir por inteligencia fiscal o a través del intercambio de información.

4.4.3 Acuerdo sobre beneficios del convenio y mejoras en cumplimiento (TRACE, en inglés *Treaty Relief and Compliance Enhancement*)

Es necesario recalcar que implementar los métodos descritos anteriormente puede ser difícil, tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias, y esto podría crear un obstáculo para que los contribuyentes reciban los beneficios de los convenios.

El 11 de febrero de 2013, la OCDE publicó el “Acuerdo sobre beneficios del convenio y mejoras en cumplimiento (TRACE) — Paquete de Implementación”⁷⁷ que trata sobre la aplicación de los beneficios del convenio con respecto a los dividendos e intereses sobre valores mantenidos a través de intermediarios financieros. Aunque este sistema puede ser muy caro y complejo para muchos países en desarrollo, es interesante mencionar algunas de sus principales características ya que aborda varios de los temas comentados anteriormente y contiene algunos formularios basados en las mejores prácticas, que podrían ser útiles en una forma adaptada para los países en desarrollo. El sistema está orientado a que el proceso para obtener los beneficios del convenio sea lo más eficiente posible al solicitar la reducción de la retención sobre dividendos e intereses, minimizando los esfuerzos y costos administrativos y, por otra parte, mejorando las capacidades de los países para asegurar que las obligaciones tributarias se cumplan adecuadamente.

A continuación se resumen algunas de las características principales del sistema:

- A los intermediarios autorizados⁷⁸ se les permite solicitar exenciones o tasas de retenciones reducidas en una “base

⁷⁷Disponible en <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/treatyreliefandcomplianceenhancementtrace.htm>.

⁷⁸Como por ejemplo instituciones financieras, vehículos de inversión colectiva así como filiales aprobadas.

agrupada” de forma anual para los inversionistas en su cartera. (El TRACE — Paquete de Implementación incluye solicitudes estandarizadas para la concesión del estatus y contratos modelo entre los intermediarios y el país fuente, incluyendo los procedimientos acordados y las normas sobre el alcance de la responsabilidad de los intermediarios en caso de una retención insuficiente, y también proporciona una revisión del cumplimiento de los intermediarios por revisores independientes).

- Las solicitudes se acompañarán de declaraciones estandarizadas del inversionista (en principio válido por cinco años) que contienen todos los elementos de información pertinente, como la identificación por nombre, dirección, números de identificación tributaria de los beneficiarios efectivos, y en el caso de entidades, el tipo de entidad, así como los certificados de residencia y el beneficiario de los ingresos, incluyendo la especificación de los tipos de ingresos y las exenciones o tasas reducidas aplicadas. Los formularios estandarizados de declaración para individuos y entidades están incluidos en el TRACE — Paquete de Implementación.⁷⁹
- El país fuente posteriormente intercambiará la información de forma automática con las autoridades tributarias del país de residencia de los inversionistas, que hará las verificaciones pertinentes e informará al país fuente en caso que ciertos contribuyentes no tengan derecho a los beneficios del convenio.⁸⁰

Por lo general, este procedimiento podría no estar disponible en el caso de entidades inversionistas específicas, tales como las sociedades de personas, vehículos de inversión colectiva, etc., hasta que su tratamiento tributario⁸¹ haya sido aclarado por las autoridades tributarias. Además, se reconoce que algunas normas domésticas específicas serán necesarias para implementar los elementos del paquete o aclarar ciertos aspectos del mismo.

⁷⁹Para acceder a estos formularios, ver supra nota 77.

⁸⁰Es recomendable que los Estados acuerden tiempos y modalidades por medio de un memorando de entendimiento específico.

⁸¹Para determinar si la entidad tiene derecho de solicitar los beneficios del convenio o si deben solicitarlos sus participantes.

4.5 Ganancias de capital

Como se ha comentado anteriormente en los puntos 2.2 y 3.6, se presentan muchas diferencias en la tributación de las ganancias de capital en los distintos países y, dependiendo del tipo de activos, existen diferentes reglas de asignación en los convenios tributarios.

En el caso del artículo 13 (1) y (2)⁸² de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, el país fuente tiene el derecho de imposición sobre las ganancias y, por lo tanto, no hay ningún derecho a la reducción de impuestos en el país fuente de acuerdo con el convenio tributario, y por ende no hay necesidad de procedimientos administrativos específicos para solicitar los beneficios del convenio.

En el caso del artículo 13 (3) de los Convenios Modelo, el país en el que se encuentra la sede de dirección efectiva tiene el derecho exclusivo de gravar las ganancias derivadas de la enajenación de buques y aeronaves utilizados en transporte por aguas interiores. Aun si un país fuente puede gravar estos beneficios de acuerdo con la legislación doméstica, debería abstenerse de hacerlo si la sede de dirección efectiva de la empresa se ubica en otro país. El impuesto sobre las ganancias de una empresa por lo general se determina por liquidación. En caso de la autoliquidación y de la liquidación por parte de las autoridades tributarias y suponiendo que no hay otros ingresos gravables en el país fuente, el contribuyente podría no estar obligado a presentar una declaración de impuestos, ya que según el convenio tributario, no hay ninguna tributación. Si un no residente tiene obligaciones tributarias según la legislación doméstica, la pregunta que surge es si la legislación doméstica obliga al no residente a reportar los ingresos y presentar una declaración o solicitud para obtener los beneficios del convenio. Esto dependerá de las disposiciones pertinentes en la legislación doméstica del país.⁸³

⁸²Estos párrafos se refieren respectivamente, a las ganancias derivadas de bienes inmuebles situados en el país fuente, y a las ganancias de las enajenaciones de bienes muebles de un establecimiento permanente situado en el país fuente.

⁸³Las ventajas de tener tales obligaciones es que las autoridades tributarias pueden revisar si el beneficio del convenio estaba justificado. Por otra parte, en los casos en lo que no se adeudan impuestos, se impondría una obligación administrativa.

Con respecto al artículo 13 (4) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, la situación es similar a aquella considerada en los párrafos 1 y 2 del presente artículo, porque el país fuente según el convenio, también puede gravar la totalidad de las ganancias por la enajenación de las acciones si se cumplen todas las condiciones previstas en las disposiciones del convenio. En tal caso, los contribuyentes tendrán que presentar una autoliquidación o una declaración de impuestos, dado que estas rentas también son gravables según la legislación doméstica tributaria. Por lo tanto, como no hay beneficios derivados del convenio que solicitar, no hay necesidad de procedimientos administrativos específicos.

El verdadero reto para las administraciones tributarias del país fuente es determinar la ganancia imponible si el vendedor no residente no ha reportado el ingreso. Esto sería un asunto de inteligencia tributaria. En este caso, un registro en cual se mantiene la información relativa a la propiedad de las acciones, o en el caso de un comprador doméstico que debe mantener los cambios de propiedad en el registro de accionistas del comprador, podrían direccionar a la administración tributaria hacia la obligación tributaria del no residente. Sin embargo, si las acciones de la empresa o de la entidad propietaria del inmueble no han sido enajenadas, sino que son las acciones de una empresa que es dueña, directa o indirectamente, de una empresa que posee bienes inmuebles, se vuelve muy difícil hacer cumplir las obligaciones tributarias domésticas.⁸⁴

En el caso del artículo 13 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas,⁸⁵ la situación para el país fuente es similar a la situación según el artículo 13 (4) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE. En este caso, el convenio asigna los derechos exclusivos de imposición al país fuente, y por lo tanto no es necesario tomar previsiones para otorgar los beneficios del convenio en el país fuente. Si, de acuerdo con la legislación doméstica, el vendedor

⁸⁴En caso de existir para los casos de venta indirecta de acciones o participaciones en otras entidades.

⁸⁵Esta disposición se refiere a la venta de acciones en una empresa residente del país fuente por un vendedor que es residente del otro Estado contratante, y que tiene una participación sustancial en la empresa durante un período específico de tiempo.

no residente está sujeto a impuestos, el problema nuevamente sería cómo aplicar esos impuestos si la ganancia no es reportada por el contribuyente.

Si el país fuente grava la venta de acciones de un residente del otro país del convenio, que no está cubierto por el artículo 13 (2) ó (4) de los Convenios Modelo (y tampoco por el artículo 13 (5) en el caso de un convenio que sigue la Convención Modelo de las Naciones Unidas) y el convenio asigna el derecho exclusivo de gravar esa ganancia al país de residencia,⁸⁶ entonces el beneficio del convenio tiene que ser otorgado por el país fuente. Como los impuestos sobre estas ganancias por lo general se gravan por liquidación, la solicitud de tal exención de impuestos en el país fuente podría realizarse ya sea al presentar una declaración de impuestos según un sistema de autoliquidación o cuando la información es proporcionada en una determinación de liquidación a las autoridades tributarias. En este caso también dependerá de la legislación doméstica si es necesario presentar la declaración de impuestos y si dichas ganancias deben reportarse aplicándose una exención de acuerdo con el convenio, o si solo debe reportarse el ingreso gravable después de aplicarse los beneficios del convenio.⁸⁷

En vista de los problemas que se generan de aplicar impuestos sobre las ganancias derivadas de la venta de acciones y especialmente en el caso de ventas indirectas de acciones cuando la legislación doméstica y el convenio lo permitan, algunos países han introducido en sus legislaciones domésticas requisitos de notificación, o incluso una obligación para el comprador de retener el impuesto sobre el importe bruto del precio de compra.

Si la sujeción a impuestos domésticos en la venta de acciones va más allá de lo permitido en un convenio tributario vigente, se necesitarán disposiciones para que el vendedor no residente reciba los beneficios del convenio. Por ejemplo, en el caso de la obligación que tiene el

⁸⁶Artículo 13 (5) del Convenio Modelo de la OCDE y artículo 13 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁸⁷En el último caso, la administración tributaria no tendría indicios que le indiquen que debe verificar si proceden los beneficios del convenio. Por otra parte, se evitarían cargas administrativas en los casos en los que no se adeudan impuestos.

comprador de retener, esto podría hacerse mediante una disposición legal del país fuente, que le permite al comprador abstenerse de retener el impuesto cuando cuenta con una autorización de la autoridad tributaria competente. Dependiendo de la organización de la administración tributaria, la autoridad competente podría ser el oficial responsable en el área donde el comprador reside, o una entidad especial de la administración tributaria que se encarga de la tributación de los no residentes.

Por último, si se asigna al país fuente el derecho de imposición en el artículo 13 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, el país de residencia, de conformidad con el artículo 23 de ambos Convenios Modelo, tendrá que proporcionar un mecanismo para eliminar la doble imposición.⁸⁸ Como se indica en las secciones anteriores, si esas ganancias debían declararse en el país de residencia y esto no se hizo, la inteligencia fiscal o el intercambio de información puede contribuir a combatir con éxito este fraude.

5. Aplicación

5.1 Aspectos generales

En esta sección, se discutirán los siguientes aspectos relativos a la aplicación:

- Aspectos legislativos
- Disponibilidad de la información
- Organización de la administración tributaria para aplicar la legislación doméstica, y los convenios tributarios, y
- Recaudación de impuestos.

Sólo un número seleccionado de estos aspectos será analizado, con respecto a los tipos de ingresos y ganancias cubiertas en

⁸⁸La eliminación de la doble imposición puede darse aplicando el método de exención por esos ingresos, o por medio del crédito por los impuestos pagados en el otro país por esos ingresos. Sobre esto, ver Capítulo III, Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera, por Peter A. Harris.

este Capítulo. Aspectos relativos a la legislación doméstica y el derecho internacional se tratarán por separado. En el contexto de este último, se considerará también la Ley para el Cumplimiento Fiscal de las Cuentas en el Extranjero (FATCA, en inglés Foreign Account Tax Compliance Act) que fue adoptada en los Estados Unidos en 2010⁸⁹ ya que puede tener un impacto en las instituciones financieras y las autoridades tributarias de los países en desarrollo.

5.2 Aspectos de la legislación doméstica

En relación con el marco jurídico doméstico, varios aspectos pueden ser importantes para la aplicación de los impuestos sobre los diferentes tipos de ingresos y ganancias que se tratan en este Capítulo.

Se consideraran los siguientes aspectos legislativos:

- ¿Es suficiente la base legal para aplicar los convenios tributarios (incluyendo la aplicación de las disposiciones sustantivas y formales, como por ejemplo, el intercambio de información y la asistencia en la recaudación)?
- ¿Se han utilizado los decretos, reglamentos o formularios (incluidas las instrucciones, por ejemplo, información sobre los plazos legales) emitidos para aclarar los procedimientos para solicitar los beneficios del convenio?
- ¿El concepto de bienes inmuebles se encuentra definido correctamente en la legislación doméstica y hay claridad con respecto a los derechos inmobiliarios?
- ¿Pueden gravarse, según la legislación doméstica, las ventas indirectas de bienes inmuebles a las que se refiere artículo 13 (4) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE?
- ¿Existe la obligación legal para registrar la propiedad de bienes inmuebles en registros públicos?
- ¿Existe una definición adecuada para los dividendos, tomando también en cuenta el financiamiento híbrido y los pagos

⁸⁹FATCA está destinada a hacer cumplir las obligaciones tributarias en los Estados Unidos de América de los contribuyentes estadounidenses que tienen cuentas en entidades financieras extranjeras que no han sido reportadas.

excesivos de interés y regalías en situaciones con partes relacionadas?

- ¿Existe legislación adecuada en materia de precios de transferencia para determinar qué constituye un pago excesivo entre partes relacionadas?
- ¿El concepto de interés está definido correctamente y existen reglas anti-abuso en el área de subcapitalización que permitan reclasificar el interés?
- ¿Es claro el concepto de regalías, indicando las diferencias entre derecho de uso y enajenación (parcial)? ¿Es clara la situación sobre los pagos por los programas de software? ¿Existe la distinción clara entre regalías y servicios técnicos?
- ¿Existe la obligación para las empresas de registrar la propiedad de las acciones?
- ¿En el caso de venta de acciones a empresas residentes, existe una regla fuente/sujeción a impuestos en la legislación doméstica como lo indica el artículo 13 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas?
- ¿Existe legislación general contra el abuso o una doctrina anti-abuso en la jurisprudencia?
- ¿Tiene la administración tributaria suficientes facultades para llevar a cabo fiscalizaciones y recabar información, incluyendo la que se encuentra en poder de los bancos?
- ¿Son adecuados los plazos de prescripción en las situaciones internacionales, donde puede tomar más tiempo que la información esté disponible?
- ¿Pueden los contribuyentes impugnar las decisiones ante los tribunales fiscales independientes para garantizar la correcta aplicación?
- ¿Deben gravarse ciertos impuestos mediante (auto) liquidación o mediante un sistema de retención de impuestos?
- ¿Deben establecerse ciertos requisitos de información para identificar hechos gravables o estar en condición de valorar si la aplicación que hicieron los contribuyentes del convenio es la correcta?

En materia de información, los siguientes puntos requieren atención (además de los que ya se indicaron en el listado anterior):

- ¿Está disponible y se utiliza la información sobre la propiedad de los bienes inmuebles situados en el país?
- ¿Está disponible y se utiliza la información sobre dividendos, intereses y regalías?
- ¿Está disponible en la administración tributaria información sobre asuntos tributarios internacionales (texto de los convenios celebrados, jurisprudencia, literatura, etc.)?
- ¿Puede utilizarse efectivamente la asistencia internacional en temas de intercambio de información?
- ¿Hay suficiente inteligencia fiscal para recabar la información pertinente sobre los diversos tipos de ingresos (por ejemplo, para determinar si las acciones fueron enajenadas por un beneficiario no residente)?

En este contexto, los siguiente puntos son relevantes con respecto a la organización de la administración tributaria:

- ¿Hay suficiente experiencia tributaria internacional en las unidades que se ocupan de los asuntos de tributación internacional?
- ¿Hay suficientes recursos disponibles para aplicar los convenios tributarios?
- ¿Deben atenderse ciertos asuntos tributarios internacionales en las unidades locales o por unidades especializadas (como, por ejemplo, imposición por liquidación de los no residentes y decisiones para permitir a los agentes de retención aplicar los beneficios del convenio en la fuente)?
- ¿Hay suficientes habilidades lingüísticas en las unidades que se ocupan de asuntos tributarios internacionales?
- ¿Hay una unidad de inteligencia tributaria independiente para recabar y distribuir información pertinente en materia tributaria internacional?

En cuanto a la recaudación de impuestos, los siguientes puntos merecen atención:

- ¿Se aplican adecuadamente los sistemas de retención de impuestos?

- ¿Pueden manejarse adecuadamente las situaciones internacionales?
- ¿Puede proporcionarse o solicitarse la asistencia internacional en la recaudación de impuestos?
- ¿Pueden manejarse adecuadamente los reembolsos y existen incentivos para devolverlos en plazos aceptables?

5.3 Aspectos del derecho internacional

Con respecto al marco legal internacional, los siguientes aspectos pueden ser importantes para hacer cumplir la tributación de los diferentes tipos de ingresos y de ganancias de capital:

- ¿Están los convenios tributarios asignando derechos tributarios a un país que no puede aplicarlos?
- ¿Contienen los convenios tributarios o los convenios de cooperación administrativa, disposiciones adecuadas sobre el intercambio de información?
- ¿Contienen los convenios tributarios o los convenios de cooperación administrativa, disposiciones adecuadas para la asistencia en la recaudación de impuestos?
- ¿Contienen los convenios tributarios disposiciones adecuadas anti-abuso para asegurar la correcta aplicación y cumplimiento de los impuestos?

5.4 Ley para el Cumplimiento Fiscal de las Cuentas en el Extranjero

Aunque se basa principalmente en la lucha contra la evasión de impuestos por los contribuyentes de Estados Unidos, es útil discutir brevemente La Ley para el Cumplimiento Fiscal de las Cuentas en el Extranjero (FATCA) promulgada en los Estados Unidos en 2010, ya que puede aplicarse en relación con las instituciones financieras en países en desarrollo cuyos titulares de cuentas son nacionales de los Estados Unidos.

Esta legislación tiene como objetivo la lucha contra la evasión fiscal de los contribuyentes estadounidenses mediante el uso

de cuentas (cuentas de depósito o de custodia) mantenidas en instituciones financieras extranjeras (FFIs), o cualquier capital o deuda en dichas instituciones financieras, o a través de ciertos servicios financieros extranjeros (NFFEs). Esta legislación impone, entre otras cosas, obligaciones para los FFIs y NFFEs de reportar. Por ejemplo, las FFIs deberían reportar al Servicio de Rentas Internas (IRS) de los Estados Unidos cualquiera renta de los Estados Unidos o renta de fuente extranjera de contribuyentes estadounidenses, directamente o por medio de entidades extranjeras, y en ese contexto revisar todas las cuentas mantenidas por la FFI y su grupo de afiliados, así como investigar las sociedades extranjeras pantalla y determinar si los contribuyentes de Estados Unidos son los beneficiarios efectivos. También deben retener y pagar al IRS el 30 por ciento de cualquier transferencia que hace una FFI hacia una FFI no participante o de los cuenta-habientes no cooperativos (recalcitrantes). Las FFIs no cooperadoras se enfrentarán a una retención del 30 por ciento sobre los pagos por dividendos, intereses, regalías y otros pagos periódicos de fuente de Estados Unidos; la retención sería sobre los ingresos brutos de la venta o enajenación de bienes que pueden producir intereses o dividendos en los Estados Unidos. Para abordar los problemas de la legislación doméstica extranjera para cumplir con FATCA, así como simplificar la aplicación práctica y reducir los costos de cumplimiento de las FFIs, se han firmado o van a firmarse, acuerdos intergubernamentales, entre Estados Unidos y 50 jurisdicciones, basados en modelos de acuerdos intergubernamentales (IGA, en inglés *intergovernmental agreement*), según los cuales, las FFIs proporcionan información a las autoridades tributarias en su propio país, que luego serían transferidas al IRS vía intercambio de información.

Uno de los dos modelos IGA prevé la reciprocidad de las obligaciones, obligando así a Estados Unidos a proporcionar información sobre los residentes del otro país.

Aunque el enfoque de FATCA es diferente a la finalidad que tienen los convenios tributarios, que es proporcionar los beneficios de un convenio a sus propios residentes (es decir, eliminar la doble imposición) o a los residentes de otro país (es decir, reducción de la tributación en la fuente) que tienen derecho a tales beneficios, existen ciertos puntos comunes entre FATCA y la aplicación de los convenios

tributarios, por ejemplo, en el área de la documentación requerida, formularios, etc. El grupo TRACE, que desarrolló el sistema TRACE presentado en la sección 4.4.3, también está trabajando en asegurar que la presentación de informes según los requisitos de TRACE sea compatible con otros regímenes de presentación de informes, como por ejemplo FATCA, con el fin de reducir los costos de implementación para todas las partes involucradas.

Capítulo VIII

Resolución de conflictos: el procedimiento de acuerdo mutuo

HUGH J. AULT*

1. Introducción

1.1 Funcionamiento del procedimiento de acuerdo mutuo

El artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo¹ (Convención Modelo de las Naciones Unidas) es una disposición procesal muy importante para la aplicación y ejecución de los convenios bilaterales basados en dicha Convención Modelo. Prevé el establecimiento de un “Procedimiento de Acuerdo Mutuo” (PAM) que permite a las partes del convenio cumplir con las disposiciones sustantivas que asignan los derechos de imposición. El PAM es administrado por las “autoridades competentes,” que por lo general son designadas en el artículo 3 (e) de los convenios basados en la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Es muy importante aclarar quiénes son las personas que serán designadas como autoridades competentes. Por lo general, provienen del Ministerio de Finanzas o de la administración tributaria (es decir, la rama gubernamental responsable de los Estados contratantes). Usualmente, son las personas responsables de administrar el convenio y el PAM según el artículo 25, que establece las reglas y principios acordados para asegurar que se cumplan adecuadamente los objetivos del convenio. El papel de las autoridades competentes en el artículo 25 es “procurar resolver” por mutuo acuerdo las dificultades

*Profesor Emérito de Derecho, Escuela de Derecho de Boston College, Estados Unidos de América.

¹Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

o dudas que surjan en la aplicación del convenio. Se aplica en relación con todos los artículos del convenio.

Con el fin de garantizar el correcto funcionamiento del convenio, el artículo 25 otorga derechos a los contribuyentes que consideran que no están siendo gravados conforme a sus normas, para solicitar que las autoridades competentes resuelvan la situación de acuerdo con dichas normas, ya sea unilateralmente o en consulta con el otro Estado contratante del convenio. Los casos iniciados por el contribuyente representan la mayor parte de los casos tramitados al amparo del artículo 25. Los casos se refieren por lo general a conflictos sobre precios de transferencia, atribución de beneficios a un establecimiento permanente de acuerdo con el artículo 7, la existencia de un establecimiento permanente o la residencia de una persona o empresa. El acceso al PAM debe interpretarse de forma amplia, ya que es esencial para el buen funcionamiento del convenio.

Además de los casos iniciados por los contribuyentes, las autoridades competentes también pueden buscar resolver cualquier “duda e incertidumbre” relativa a la aplicación del convenio, por ejemplo para definir el significado común de un concepto indefinido, asegurando así su aplicación uniforme. Finalmente, existe una amplia disposición que permite a las autoridades competentes consultar entre sí los casos sobre eliminación de la doble imposición que no fueron previstos en el convenio.

El resto de este Capítulo describe en detalle las distintas situaciones en las que el PAM puede utilizarse para garantizar el funcionamiento correcto del convenio. Dos fuentes importantes de documentos adicionales sobre el PAM son la Guía de las Naciones Unidas para el Procedimiento de Acuerdo Mutuo en los convenios tributarios² (Guía de las Naciones Unidas para el PAM) y el Manual sobre los Procedimientos Efectivos de Acuerdo Mutuo (MEMAP) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)³, los cuales serán abordados más adelante.

²El último borrador está disponible en http://www.un.org/esa/ffd/seventhsession/CRP_4_clean.pdf.

³Disponible en <http://www.OCDE.org/ctp/dispute/manualoneffective-mutualagreementprocedures-index.htm>.

1.2 Cómo funciona el PAM

El artículo 25 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas permite a las autoridades competentes comunicarse directamente entre sí, ya sea por vía escrita u oral. Esto evita las reglas formales de trámite complicado que regulan las comunicaciones intergubernamentales y permite un intercambio eficiente entre las dos autoridades tributarias. Las comunicaciones pueden tomar varias formas, incluyendo reuniones presenciales, intercambios de documentos, documentos de posiciones y otras formas de contactos informales. El artículo 25 (4) prevé que las dos autoridades competentes pueden desarrollar procedimientos bilaterales para abordar en detalle las diversas preguntas que son necesarias para implementar el PAM. Toda la información intercambiada conforme al PAM está sujeta a los requisitos de confidencialidad del artículo 26.

1.3 Resultados del PAM

En el caso de un PAM iniciado por el contribuyente, el resultado normal es un acuerdo entre las autoridades competentes en cuanto a cómo debe aplicarse el convenio al caso del contribuyente, de modo que ambas autoridades apliquen la misma interpretación del convenio. Normalmente, el contribuyente tiene el derecho de aceptar los resultados del PAM y renunciar a los recursos domésticos en las dos jurisdicciones o de rechazar el PAM y resolverlo acudiendo a la vía legal de acuerdo con los sistemas legales domésticos. Como se indica en la sección 4 siguiente, si el convenio contempla el arbitraje, el PAM resultante puede involucrar un proceso de arbitraje complementario.

En el caso de un procedimiento iniciado por una autoridad competente, el resultado usual será la publicación de algún tipo de aviso indicando cómo los dos Estados van a aplicar el convenio. Los casos sobre la eliminación de la doble imposición que no están contemplados en el convenio, los cuales son escasos, pueden resolverse para un contribuyente específico o con la emisión de algún tipo de guía general. Un ejemplo sería el tratamiento que se le da a un residente de un tercer país que tiene un establecimiento permanente en ambos Estados contratantes pero que, a falta de un vínculo de residencia, no tiene derecho para solicitar que se elimine la doble imposición en ninguno de los Estados.

1.4 Relación entre el PAM y las soluciones de la legislación doméstica.

Como se prevé específicamente en el artículo 25 (1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE⁴ (Convenio Modelo de la OCDE)⁵, el PAM en principio está disponible para el contribuyente, en adición a las opciones que ofrece la legislación doméstica. Por lo tanto, es importante aclarar la relación exacta entre los dos mecanismos para evitar la doble imposición, que es un asunto de la legislación doméstica. Si un tribunal doméstico ya ha llegado a una decisión en el caso, podría ser vinculante para la autoridad competente y por lo tanto no estar en condiciones de brindar alguna solución unilateral. Además, su capacidad para tratar con el otro Estado en el PAM puede limitarse a buscar obtener una solución para eliminar la doble imposición en el otro Estado. Cuando la aplicación del mecanismo doméstico y del PAM está disponible para el contribuyente, deben existir reglas que establezcan la relación entre los dos sistemas. Algunos Estados exigen al contribuyente renunciar a todos los derechos que tiene según la legislación doméstica antes que las autoridades acepten un caso de PAM, pero esta práctica no es habitual. Los Estados que adoptan esta posición quieren evitar dedicar recursos y esfuerzos para encontrar una solución mediante el PAM que el contribuyente podría rechazar en última instancia. Es más común que el contribuyente solamente esté obligado a suspender la aplicación de soluciones en su legislación doméstica mientras que se está aplicando el PAM al caso. En tales casos, es importante que el contribuyente tome las medidas necesarias según lo exige la legislación doméstica (obtener una extensión de plazos, presentar un amparo, etc.) para que mantenga disponible los recursos de la legislación doméstica, si al final el PAM no produce un

⁴Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Paris: OCDE, 2010) (hojas sueltas).

⁵Cualquier referencia a la Convención Modelo de las Naciones Unidas y sus Comentarios son de la versión actualizada de 2011, a menos que se indique lo contrario. Del mismo modo, las referencias que se hagan al Convenio Modelo de la OCDE y sus Comentarios son de la versión de 2010, a menos que se indique lo contrario.

resultado satisfactorio. Alternativamente, es posible que se suspenda o aplaze el período en que el reclamo del PAM es oportuno (ver sección 2.2.3) mientras que el procedimiento doméstico está en proceso. Sin importar el enfoque que se tome, es importante tener reglas claras tanto para el contribuyente como para la administración tributaria sobre la relación entre los dos procedimientos.⁶

2. PAM iniciado por el contribuyente

2.1 General

La gran mayoría de los casos de PAM implican una denuncia presentada por el contribuyente a quien no se le está gravando de conformidad con las normas sustantivas del convenio que asignan la jurisdicción impositiva entre los dos Estados contratantes, resultando en una doble imposición contraria al propósito del convenio. Esto puede implicar un conflicto ya sea con el Estado fuente en cuanto a si ese país tiene el derecho de gravar según el convenio o con el Estado de residencia en cuanto a determinar cuándo es necesario que proporcione mecanismos para eliminar la doble imposición.

2.2 Requisitos básicos para un PAM iniciado por un contribuyente

Para hacer una solicitud de PAM, el artículo 25 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE requiere que el contribuyente sea residente de uno de los Estados contratantes y que indique que una acción por parte de uno o ambos Estados le resulta o “resultará” en una tributación no conforme al convenio. La solicitud se presenta al Estado del cual el contribuyente es residente, incluso si la denuncia se refiere a los gravámenes impuestos por el otro Estado. Cabe señalar que el contribuyente tiene derecho a solicitar un PAM si las acciones “resultarán” en una imposición inapropiada. No es necesario que el contribuyente ya haya sido gravado. Así, por ejemplo, si una ley ha sido promulgada y al aplicarse a los contribuyentes, en su opinión, resultará en una imposición inadecuada, el contribuyente

⁶Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafos del 72 al 77.

puede solicitar un PAM siempre y cuando tenga o espera tener ingresos del tipo previsto por la ley recién aprobada.

2.2.1 Información necesaria

Para iniciar el PAM, el contribuyente que lo solicita debe proporcionar la información necesaria para la evaluación del caso por parte de las autoridades competentes. Algunos países han desarrollado un procedimiento formal que debe seguir el contribuyente en sus solicitudes de PAM. Mientras que los requisitos varían, la siguiente información básica es necesaria para que la solicitud de PAM sea procesada.⁷

- (a) Nombre, dirección y cualquier número de identificación tributaria del contribuyente;
- (b) Nombre, dirección y cualquier número de identificación tributaria de los contribuyentes extranjeros relacionados (para los casos de precios de transferencia);
- (c) La administración tributaria extranjera involucrada y si procede, la oficina de la administración tributaria regional que realizó, o se propone realizar el ajuste;
- (d) El artículo del convenio que según el contribuyente no está siendo aplicado correctamente, y una explicación sobre cómo considera el contribuyente que debe aplicarse e interpretarse el artículo;
- (e) Los años o períodos fiscales involucrados;
- (f) Resumen de los hechos, incluyendo la estructura, términos y plazos de todas las transacciones pertinentes y de las relaciones entre las partes relacionadas (el contribuyente debe advertir a la autoridad competente cómo pueden haber cambiado los hechos durante o después del período fiscal correspondiente y de cualquier dato adicional que surja después de la presentación de la solicitud de PAM);
- (g) Análisis de los asuntos para los cuales se requiere asistencia de la autoridad competente y las normas legales pertinentes, lineamientos, directrices u otras (incluyendo cualquiera que pueda ser contraria al análisis del contribuyente). El

⁷Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 94.

análisis debe referirse a todos los asuntos específicos planteados por cualquier administración tributaria, así como los montos de los ajustes (en ambas monedas e incluyendo cálculos, si aplica);

- (h) Para los casos de precios de transferencia, cualquier documentación necesaria de acuerdo con la legislación doméstica de los contribuyentes del Estado de residencia (cuando el volumen de la documentación de precios de transferencia de un contribuyente es grande, la autoridad competente puede determinar que es suficiente una descripción o resumen de la documentación pertinente);
- (i) Copia de cualquier otra solicitud de PAM pertinente y los documentos asociados presentados, o que serán presentados ante la autoridad competente del otro Estado contratante, incluyendo copias de correspondencia con la otra administración tributaria, copias de informes, objeciones, etc., presentadas en respuesta a la acción o acción propuesta por la administración tributaria del otro Estado contratante (las traducciones de los documentos pertinentes pueden ser útiles y, cuando la documentación es voluminosa, la autoridad competente puede determinar que es suficiente una descripción o resumen de dicha documentación);
- (j) Declaración que indica si el contribuyente o un predecesor ha hecho una solicitud previa ante la autoridad competente de cualquier Estado contratante respecto a la misma o sobre un asunto o asuntos similares o relacionados;
- (k) Cronograma con los plazos y períodos de prescripción en cada jurisdicción (ya sea impuesta por la legislación doméstica o por el convenio tributario) con respecto a los períodos fiscales por los cuales se solicita el PAM (en casos de múltiples contribuyentes, un cronograma para cada contribuyente);
- (l) Declaración que indica si el contribuyente ha presentado una nota de objeción, el aviso de apelación, solicitud de reembolso o cualquier otro documento comparable en cualquiera de las jurisdicciones pertinentes;
- (m) Declaración indicando si la solicitud de PAM del contribuyente implica temas que actualmente son considerados

o fueron considerados anteriormente por las autoridades tributarias de cualquier Estado contratante como parte de un acuerdo anticipado de precios de transferencia, decisión administrativa o procedimientos similares.

Cuando el contribuyente no proporcione suficientes pruebas o no colabore en la producción de la información necesaria, se justifica a la autoridad competente suspender la solicitud, o de ser necesario, no aceptar el caso.

2.2.2. Requisitos de pago

El artículo 25 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE no requiere que los contribuyentes hayan pagado el impuesto antes de realizar la solicitud de PAM. De hecho, en algunos casos la solicitud puede ser oportuna incluso antes de que se cobre el impuesto. Aunque algunos Estados requieren que el impuesto se pague previo al comienzo del PAM, la mejor práctica consiste en suspender o diferir la obligación de pagar el impuesto durante el período del PAM.⁸ Cuando la autoridad competente determina que la solicitud de PAM del contribuyente es justificada, no sería coherente con los principios básicos de una resolución de PAM, obligar al pago anticipado de la obligación tributaria en conflicto. Si al final prevalece la postura del contribuyente y el impuesto pagado por adelantado se devuelve, el contribuyente habrá sufrido la pérdida de valor del dinero en el tiempo por ese pago. Mientras que estos problemas pueden resolverse mediante la aplicación de pagos de intereses y cargos en algunos casos, es más simple y más coherente con los objetivos subyacentes del PAM no exigir el pago. Esto puede requerir en algunos casos cambios en la legislación doméstica del país para asegurar que el cobro puede ser suspendido durante el PAM.

2.2.3 Plazos para el PAM iniciado por el contribuyente

El artículo 25 (1) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE establece que el contribuyente debe presentar el caso del PAM dentro de tres años de la primera “notificación” de la acción

⁸MEMAP, mejores prácticas número 21.

tomada por uno de los Estados que resultará en una imposición no acorde con el convenio. Este requisito es para proteger a las administraciones tributarias de impugnaciones tardías por la aplicación de las normas del convenio. El período de tres años es solamente una recomendación y los Estados por supuesto son libres en sus negociaciones bilaterales de acordar un período diferente. El período también puede estar relacionado a las normas domésticas sobre la prescripción de tales impugnaciones. A este respecto, cabe señalar que el contribuyente podría interponer una solicitud de PAM tan pronto sea claro que podría darse una imposición inadecuada (ver supra sección 2.2). Esto puede ocurrir sustancialmente antes de la notificación de la acción con la que se inicia el cómputo del plazo de tres años.

La determinación de qué constituye exactamente una “notificación” a efectos de establecer el período en el cual un contribuyente puede presentar una solicitud es muy importante y se aclara en los Comentarios a los Convenios Modelo.⁹ Por lo general la notificación será el acto de imposición, por ejemplo, el pago de un monto que está sujeto a un impuesto de retención o la emisión de una actuación de liquidación o una determinación oficial sobre recaudación. En general en los casos de autoliquidación la presentación de una declaración de impuestos por parte del contribuyente en sí no constituye una notificación. Debe haber alguna acción por parte de las autoridades tributarias, como por ejemplo rechazar una solicitud de reembolso o emitir el aviso de una obligación que alerta al contribuyente que la imposición no está conforme al convenio.

2.3 Evaluación de la solicitud de PAM por la autoridad competente

Cuando se presenta una solicitud de PAM que cumple con los requisitos mencionados anteriormente ante la autoridad competente del país de residencia, se debe determinar “si la objeción parece justificada.”¹⁰

⁹Párrafo 21 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 21 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹⁰Artículo 25 (2) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

Aun cuando este lenguaje parece dar amplio poder de decisión a la autoridad competente del país de residencia, en la práctica los motivos por los cuales se ha denegado una solicitud son bastante limitados y la mejor práctica es ser flexible en aceptar solicitudes de PAM.¹¹ En algunos casos, podría existir un impedimento en la legislación doméstica para aceptar el caso, pero esto debería ser una situación poco usual.¹² Algunos Estados niegan el acceso al PAM cuando se determinó que la transacción en cuestión es “abusiva” por ejemplo, cubierta por una disposición doméstica anti-evasión. Sin embargo, los Comentarios a las Convenciones Modelo¹³ indican que esto por lo general no debe ser una base para negar el acceso. Por otro lado, algunos Estados podrían denegar el acceso al PAM cuando hay violaciones de la legislación doméstica que implican sanciones significativas. Si este es el caso, debería indicarse claramente en el convenio. Si conceder la razón al contribuyente atentaría contra una decisión judicial que la autoridad tributaria está obligada a respetar, la solicitud de PAM podría rechazarse (ver sección 1.4).

2.4 Resolución unilateral

Cuando se acepta una solicitud de PAM, el artículo 25 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE establece que en primera instancia, el país de residencia debe intentar resolver el caso unilateralmente, por ejemplo, mediante la concesión de un crédito tributario o dando una exención que sería justificada en las circunstancias particulares del caso. Si una resolución unilateral no es exitosa, la autoridad competente del Estado de residencia entra en contacto con la autoridad competente del otro Estado contratante para iniciar conversaciones bilaterales.

¹¹MEMAP, mejores prácticas número 9.

¹²Párrafo 27 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 27 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹³Párrafo 26 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 26 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

2.5 Estructura de las negociaciones bilaterales de PAM

Si el Estado de residencia requerido no puede resolver unilateralmente la imposición inadecuada, usualmente inicia comunicaciones con el otro Estado para buscar una solución a la imposición inadecuada que alega el contribuyente en su solicitud. Aunque estos pasos pueden variar y pueden establecerse según los procedimientos previstos en el artículo 25 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, por lo general el primer paso en este proceso es que el Estado de residencia desarrolle un documento exponiendo sus puntos de vista sobre el caso. El documento de posición inicial típicamente cubriría los siguientes puntos:¹⁴

- (a) Nombre, dirección y número de identificación tributaria (si existe) del contribuyente que hace la solicitud de PAM y de las personas relacionadas en el otro Estado contratante (si procede) y la base para determinar la relación;
- (b) Información de contacto del oficial de la autoridad competente a cargo del caso de PAM;
- (c) Resumen de los asuntos presentados, los hechos relevantes y la base para la acción de la administración tributaria que es objeto de la solicitud de PAM;
- (d) Los años o períodos fiscales involucrados;
- (e) El monto involucrado y el impuesto correspondiente para cada año, si corresponde;
- (f) Descripción completa de los asuntos presentados, las acciones y ajustes pertinentes de la administración tributaria y la legislación nacional y artículos pertinentes del convenio;
- (g) Si es pertinente y apropiado, los cálculos y datos de respaldo (pueden incluir datos e informes financieros y económicos utilizados por la administración tributaria, así como informes y registros relevantes del contribuyente).

Después de la recepción del documento inicial de la autoridad competente del Estado de residencia, el otro Estado puede considerar útil proporcionar una respuesta o una refutación. Este documento

¹⁴Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 170.

se centraría en responder los asuntos planteados en el documento de posición inicial y debería incluir:¹⁵

- (a) Qué puede aceptarse de lo indicado en el documento de posición inicial;
- (b) Las áreas o temas en que las autoridades competentes están de acuerdo o en desacuerdo;
- (c) Solicitud de cualquier información o aclaración adicional requerida;
- (d) Información adicional u otra considerada relevante para el caso pero no presentada en el documento de posición inicial; y
- (e) Propuestas alternativas y debidamente justificadas para resolver el caso.

Tras este intercambio inicial de posiciones, las autoridades competentes continuarán sus comunicaciones, que normalmente terminan en una reunión presencial en la cual podría lograrse una resolución final del caso. Si no se llega a un acuerdo exitoso, y se aplica la alternativa B del artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los problemas que impiden la resolución del caso pueden presentarse a un arbitraje.

2.5.1 Participación del contribuyente en el proceso de PAM

El contribuyente tiene derecho a presentar una solicitud de PAM según el artículo 25 de ambos Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, pero una vez iniciado el proceso, es una relación de gobierno a gobierno. No obstante, el éxito del PAM requiere una estrecha colaboración entre el contribuyente y las autoridades competentes. El contribuyente proporciona la información necesaria a la autoridad competente de su Estado de residencia, que a su vez, comunica esa información al otro Estado. Puede ser necesario solicitar más información o aclaraciones de los contribuyentes. Dependiendo de la situación, las autoridades competentes podrán permitir al contribuyente presentar escritos o realizar presentaciones en uno o ambos Estados. Estas

¹⁵Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 173.

presentaciones también pueden contener propuestas del contribuyente para la resolución del caso. Sin embargo, la participación directa del contribuyente en las negociaciones de la autoridad competente no sería apropiada, dados los diferentes intereses de las partes, aunque indicaciones oportunas al contribuyente sobre del estado de las negociaciones sería útil para que el caso avance.¹⁶

2.6 Implementación del resultado del PAM

2.6.1 General

Cuando las negociaciones del PAM han alcanzado un acuerdo en cuanto a la adecuada interpretación y aplicación del convenio al caso, se requieren varios pasos antes de la implementación del PAM. En primer lugar, el acuerdo debe ser aceptado por el contribuyente. El acuerdo alcanzado por las autoridades competentes no es vinculante para el contribuyente, pero debe ser aceptado antes de que se pueda implementar. Además, si el contribuyente había iniciado o aún tiene derecho para iniciar procedimientos judiciales domésticos, es apropiado en este momento, que el contribuyente renuncie a cualquier derecho que tenga de entablar otros procesos judiciales para que pueda beneficiarse de una solución que consiste en una interpretación y aplicación uniforme del convenio.¹⁷ Sin embargo, si el contribuyente decide esperar hasta la conclusión de los procesos judiciales antes de aceptar el acuerdo, no se le garantiza que el acuerdo propuesto continuará estando disponible.¹⁸ Además, es posible condicionar el acuerdo a la aceptación por parte del contribuyente dentro de un plazo determinado.

La situación jurídica del acuerdo y los pasos necesarios para su implementación dependerán de las normas procesales aplicables en los dos Estados. Sin embargo, el artículo 25 (2) de los Convenios Modelo

¹⁶Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafos del 149 al 154.

¹⁷Párrafo 45 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que cita el párrafo 45 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

¹⁸Pie de página 49 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

de las Naciones Unidas y de la OCDE indica específicamente que un acuerdo se aplicará sin perjuicio de cualquier plazo en la legislación doméstica. Esta obligación podría requerir cambios en la legislación doméstica para proporcionar una excepción específica para los ajustes que resulten de un acuerdo.

2.6.2 Intereses

En muchos casos, el acuerdo alcanzado en el PAM incluirá posibles cargos de interés sobre los impuestos vencidos y pagos de intereses sobre los reembolsos. Los Estados difieren sobre cómo tratar los reembolsos y cargos por intereses de acuerdo con el artículo 25.¹⁹ El tratamiento de los intereses puede variar según los sistemas domésticos de los dos países. A pesar de estas dificultades, sería deseable desde el punto de vista del funcionamiento efectivo del PAM, que se establezca un tratamiento simétrico de los cargos por intereses y gastos en la implementación del acuerdo.

2.7 Aplicación del PAM a casos que surgen según el artículo 9 sobre precios de transferencia

La mayoría de casos de PAM se presentan en el contexto del artículo 9 y de precios de transferencia. En estos casos, hay algunas consideraciones especiales que deben tomarse en cuenta. Los casos de PAM relacionados con, por ejemplo, la existencia de un establecimiento permanente o la atribución de los beneficios entre un establecimiento permanente y la sede central, encierran habitualmente una doble imposición llamada “jurídica”; los mismos ingresos del mismo contribuyente están siendo gravados por ambos Estados. Sin embargo, en el caso del artículo 9, donde no hay un acuerdo sobre el precio de transferencia entre entidades relacionadas, la doble imposición resultante es “económica,” es decir, el mismo ingreso económico es gravado en manos de dos contribuyente distintos. Por lo tanto, cuando se realiza un ajuste de precios de transferencia para aumentar los ingresos de

¹⁹Párrafo 49 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que cita el párrafo 49 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

una de las partes relacionadas, ese mismo ingreso económico también habrá sido gravado por el Estado en manos del contribuyente residente. La aplicación del artículo 25 a esta situación implica algunas consideraciones especiales.

2.7.1 Ajustes “correspondientes” o “correlativos”

La Convención Modelo de las Naciones Unidas y muchos convenios vigentes contienen una disposición especial en el artículo 9 (2) sobre la doble imposición económica potencial. Este párrafo prevé que cuando un Estado hace un ajuste sobre las ganancias de sus contribuyentes (el ajuste “primario”) para reflejar lo que a su juicio debe ser el precio de transferencia adecuado, el otro Estado “deberá” hacer un ajuste apropiado (el ajuste “correspondiente” o “correlativo”) a los impuestos de la parte relacionada en su jurisdicción. De este modo se eliminará la doble imposición potencial de los mismos ingresos económicos.

Pareciera que el ajuste primario que hace el primer Estado requiere que el otro Estado tome en consideración la determinación del primero para establecer el precio de transferencia apropiado. Sin embargo, el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 9 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE, indica que el segundo Estado sólo tiene que aceptar el ajuste si lo considera justificado “en el principio y en cuanto al monto.” Si no es el caso, es decir, si el segundo Estado no está de acuerdo con el ajuste primario hecho por el primer Estado, entonces el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 10 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, deja claro que en este caso el PAM puede utilizarse para determinar si el ajuste es “justificado” y apropiado en su monto. De esta manera, el PAM estará disponible para eliminar la doble imposición económica. Sin embargo, aun cuando, en general un Estado está dispuesto a realizar un ajuste correspondiente, el artículo 9 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas determina que tal ajuste no es necesario si una de las partes involucradas en el ajuste primario está sujeto a una sanción por fraude, negligencia grave o dolo.

Algunos convenios, especialmente aquellos firmados antes de 1977, no contienen el artículo 9 (2). No obstante, el párrafo 9 de los

Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 11 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE, considera que la doble imposición económica resultante de los ajustes de precios de transferencia no está dentro del “espíritu” del convenio y por lo tanto debería resolverse con un PAM incluso en ausencia del artículo 9 (2) del convenio. No todos los Estados comparten este punto de vista y es importante aclarar este punto en la aplicación del convenio.

2.7.2 Ajustes “secundarios”

Una vez que se ha acordado en un PAM un ajuste para los ingresos de las dos partes, hay que saber cómo implementarlo. En efecto, con base en el ajuste, el efectivo o los activos reales que se indican en los libros del contribuyente no corresponden al monto de los ingresos ajustados. El párrafo 44 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se ocupa de algunas de estas situaciones. Así, por ejemplo, si un ingreso se atribuye a una empresa matriz por el pago de servicios prestados a una filial relacionada, y se grava a la empresa matriz, sería posible que la filial haga un reembolso a la empresa matriz por el “exceso” de efectivo que obtuvo como resultado del ajuste. Esto podría preverse al permitir que la empresa matriz establezca un crédito por el importe en exceso que la filial podría pagar a la empresa matriz sobre una base tributaria neutral en los Estados fuente y de residencia. Otras técnicas están disponibles para resolver estos ajustes.

2.7.3 Otros problemas procesales en los casos del artículo 9

Dado que un ajuste de precios de transferencia puede ser propuesto por cualquier Estado, y como el artículo 25 reconoce que la doble imposición económica debe ser cubierta por un PAM, el contribuyente de cualquier Estado podría requerir el proceso mutuo para eliminar la doble imposición desde su Estado de residencia. Por ejemplo, supongamos que el Estado S propone aumentar las ganancias de S Co., una empresa residente en el Estado S, debido a un ajuste de precios de transferencia. Supongamos también que esos beneficios ya han sido gravados por el Estado P en las manos de P Co., una empresa relacionada y residente en el Estado P, basándose en el precio de transferencia

determinado originalmente. Por lo tanto, P Co. podría solicitar un PAM desde su Estado de residencia. Si el Estado P, de hecho estuvo de acuerdo con el ajuste primario propuesto por el Estado S, la doble imposición económica resultante podría solucionarse de manera unilateral con un ajuste correspondiente, como se indica en el artículo 25. Si, como es más probable, el Estado P no está de acuerdo con el ajuste, entonces estaría obligado a contactar al Estado S para iniciar consultas bilaterales. Asimismo, S Co., el contribuyente a quien se practicó el ajuste primario, también podría hacer una solicitud para un PAM en el Estado S, otra vez sobre la base de la doble imposición económica derivada del ajuste. Por lo tanto, en casos de precios de transferencia, los procedimientos administrativos deben adaptarse a las situaciones en las cuales ambos contribuyentes tienen el derecho de solicitar un PAM.

3. Las “mejores prácticas” en la estructuración de un PAM

Tanto la Guía de las Naciones Unidas para el PAM y el MEMAP ofrecen una guía muy útil en la estructuración e implementación del PAM. Esta guía está enmarcada en términos de mejores prácticas y se construye a partir de la experiencia con el PAM de los países desarrollados y en desarrollo. Las recomendaciones, por supuesto, deben evaluarse tomando en cuenta los antecedentes y el contexto de cada país, pero proporcionan información valiosa sobre cómo hacer el PAM más efectivo.

3.1 Elaborar directrices y procedimientos para el acceso del contribuyente al PAM (Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 92)

Para que el PAM funcione eficientemente, debería ser lo más transparente y accesible posible para los contribuyentes. El artículo 25 no establece reglas u otras directrices para el contribuyente que desee hacer uso del PAM. Sin embargo, los países han determinado que el PAM puede promoverse al ser un proceso tan transparente y libre de formalidades como sea posible. Idealmente, un país debe desarrollar y dar a conocer las formas apropiadas, formato e instrucciones sobre cómo plantear la solicitud del PAM, los plazos que deben cumplirse y orientación en cuanto a los demás requisitos formales.

3.2 Las autoridades competentes deben hacer todos los esfuerzos para resolver los casos sobre principios y una base justa (Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 49)

Es importante que las autoridades competentes aborden cada caso con una visión consistente de los hechos y las circunstancias y de los principios legales y económicos aplicables. Cada caso debe ser decidido con base en sus propios méritos y, por lo tanto, los mismos principios pueden generar resultados diferentes en diferentes casos. El papel de las autoridades competentes es alcanzar una solución para el caso que resuelva la doble imposición potencial, y no simplemente intentar encontrar la solución más ventajosa desde el punto de vista de la recaudación. Podría requerirse flexibilidad para lograr un compromiso adecuado en un caso determinado.

3.3 Los acuerdos en una fiscalización no deben obligar al contribuyente a renunciar al recurso posterior del PAM (Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 80)

En algunas jurisdicciones, es una práctica frecuente incluir en un acuerdo derivado de una fiscalización que el contribuyente no acudirá posteriormente al PAM para resolver la misma situación. En efecto, dos partes, el contribuyente y una administración tributaria, excluyen a la otra administración tributaria de considerar el caso. Esto puede conducir a una doble imposición y al desarrollo de principios inadecuados sobre los cuales se resuelven los casos, causando a largo plazo un sistema en cual se obstaculiza la cooperación adecuada para resolver la doble imposición internacional.

3.4 Separación del PAM y las funciones de fiscalización (Guía de las Naciones Unidas para el PAM, párrafo 62)

Aunque existen muchas maneras de organizar un PAM que se ajuste a la estructura general de la administración tributaria, se ha encontrado deseable separar el PAM de las funciones de liquidación y fiscalización. Es importante que la función del PAM sea independiente y objetiva, enfocándose en aplicar el convenio y eliminar la doble imposición

internacional. Esto requiere la “mentalidad diferente” de un fiscalizador, cuyo foco principal del trabajo y la relación con el contribuyente tiende a ser algo diferente. Los criterios para evaluar si un PAM fue exitoso deben versar sobre el tiempo para resolver los casos y el logro de resultados con principios y objetivos y no, por ejemplo, el monto de ingresos recaudados.

3.5 Uso liberal del PAM según el artículo 25 (3) (MEMAP, mejores prácticas 1)

En la práctica, la mayor parte de los PAM involucra aquellos iniciados por el contribuyente que busca una solución a una imposición que no es conforme al convenio, pero también es importante que las autoridades competentes aprovechen al máximo la autoridad que tienen para emitir directrices e interpretaciones de aplicación general, en virtud del artículo 25 (3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Esto puede ayudar a prevenir conflictos innecesarios sobre estos asuntos futuros en el contexto de un caso concreto, y permite a los contribuyentes organizar mejor sus asuntos.

4. El arbitraje según el artículo 25 (5)

4.1 Introducción

El artículo 25 (2) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE establece que, cuando una solicitud de PAM iniciada por el contribuyente se presenta, la obligación de las autoridades competentes es de “esforzarse” por resolver el caso de acuerdo con el PAM. Mientras que las autoridades competentes harán todo lo posible para resolver el caso siguiendo los principios, y mientras que la mayoría de los casos encontrarán soluciones, inevitablemente habrá algunos en los que a pesar de los esfuerzos realizados de buena fe, no se alcanzará ningún acuerdo. Como resultado, a menos que pueda darse una resolución consistente del caso en los tribunales nacionales de los países involucrados, habrá una doble imposición y por ende no se cumplirá uno de los propósitos principales del convenio. En respuesta a este problema, en 2010 el Convenio Modelo de la OCDE introdujo el párrafo 5 del artículo 25, que establece que cuando las autoridades competentes

no han sido capaces de resolver un caso de PAM dentro de los dos años desde que se presentó a uno de ellos, los asuntos que impiden llegar a un acuerdo serán sometidos a una junta de arbitraje independiente. La Junta resolverá los asuntos involucrados y luego, según el procedimiento de la OCDE, las autoridades competentes procederán con un PAM que asegurará que la tributación está conforme con el convenio. Los detalles del procedimiento de la OCDE y su relación con la Convención Modelo de las Naciones Unidas se discuten más abajo, pero es importante entender que el principio del procedimiento de arbitraje que se describe en la Convención Modelo de la OCDE no es una alternativa al PAM, sino que más bien proporciona un mecanismo complementario para aplicarlo de forma más efectiva.

4.2 El arbitraje y la Convención Modelo de las Naciones Unidas

Los pros y los contras del arbitraje fueron ampliamente debatidos por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas, y la Convención Modelo de las Naciones Unidas contiene dos versiones del artículo 25, la alternativa A que no contiene una disposición sobre arbitraje, y la alternativa B que contiene una disposición sobre arbitraje basada en el Convenio Modelo de la OCDE, pero con algunas diferencias. Dado que este tema es de gran importancia para los países en desarrollo que consideran si debe incluirse o no alguna forma de arbitraje en los convenios, es útil examinar en detalle las consideraciones que el Comité expresó.²⁰

“La decisión de incorporar en un convenio bilateral un procedimiento de acuerdo mutuo sin arbitraje obligatorio, como en la alternativa A, o con arbitraje obligatorio, como en la alternativa B, depende de las consideraciones normativas y administrativas de cada Estado Contratante y sus experiencias en materia de procedimientos de acuerdo mutuo. Los países deben analizar por adelantado las ventajas y desventajas del arbitraje obligatorio o voluntario (ver párrafo siguiente) y evaluar si el arbitraje

²⁰Párrafos del 3 al 5 de los Comentarios al artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

es o no adecuado para ellos. Los países con experiencia limitada con los procedimientos de acuerdo mutuo podrían tener dificultades para determinar las consecuencias de incorporar el arbitraje en un procedimiento de acuerdo mutuo y podrían decidir simplemente rechazar el arbitraje en ese momento. No obstante, podrían incluir también el arbitraje pero aplazar su entrada en vigor hasta que cada país haya notificado al otro que la disposición debe entrar en vigor. Esos países podrían decidir también que, a pesar de su falta de experiencia, tienen interés en incorporar el arbitraje en un procedimiento de acuerdo mutuo a fin de garantizar a los contribuyentes que un caso presentado en el marco del párrafo 1 del artículo 25 se solucionará mediante acuerdo mutuo a no ser que un contribuyente rechace ese procedimiento.

Los miembros del Comité a favor de la alternativa A resaltaron principalmente las siguientes consideraciones y argumentos:

- sólo un número pequeño de casos se someten al procedimiento de acuerdo mutuo de acuerdo a los párrafos 1 y 2 del artículo 25 y muy pocos permanecen sin resolverse;
- los recursos legales domésticos pueden resolver los pocos casos que las autoridades competentes no son capaces de resolver a través del procedimiento de acuerdo mutuo;
- debido a la falta de experiencia con los procedimientos de acuerdo mutuo en muchos países en desarrollo, el arbitraje sería injusto para esos países cuando el conflicto se produce con países más experimentados;
- los intereses de los países, que son tan fundamentales para sus políticas públicas, difícilmente podrían ser salvaguardados por árbitros privados en materia tributaria; no puede esperarse que los árbitros compensen la falta de experiencia en muchos países en desarrollo;

- es difícil garantizar la neutralidad e independencia de los posibles árbitros;
- es muy difícil encontrar árbitros experimentados;
- el arbitraje obligatorio es costoso y por lo tanto no es adecuado para los países en desarrollo y países en transición;
- no es de el interés de un Estado limitar su soberanía en materia tributaria mediante el arbitraje obligatorio.

Los miembros del Comité a favor de la variante B resaltaron principalmente las siguientes consideraciones y argumentos:

- a pesar del hecho que sólo un número pequeño de casos permanecen sin resolver, cada uno de estos casos representa una situación donde no hay ninguna solución para un caso en el que una autoridad competente considera que existe imposición no conforme al convenio y en donde podría haber doble imposición significativa;
- el arbitraje ofrece más certeza a los contribuyentes de que sus casos pueden resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo y contribuye a la inversión transfronteriza;
- los recursos domésticos no pueden resolver adecuada y rápidamente los conflictos relativos a la aplicación de los convenios bilaterales (riesgos de decisiones judiciales inconsistentes en ambos países y de interpretación unilateral del convenio con base en la legislación doméstica);
- la obligación de llegar a una solución en un período de tiempo determinado puede hacer que las autoridades competentes lleguen al acuerdo dentro de este periodo;
- con base en la experiencia con el Convenio sobre Arbitraje de la Unión Europea, recurrir al arbitraje obligatorio debe ser algo inusual y los costos relacionados deben ser bajos; además, como el arbitraje

ofrece más certeza a los contribuyentes, reduce el número de apelaciones “preventivas” costosas y de procedimientos internos inciertos;

- los árbitros tienen que tomar una decisión bien fundada e imparcial; en consecuencia, se puede ajustar los niveles de conocimientos de los países y superar la posible falta de experiencia de algunos países;
- existen árbitros calificados e imparciales de diversas procedencias (funcionarios, jueces, académicos y profesionales) y de varias regiones (incluso de los países en desarrollo);
- es de interés de un Estado limitar su soberanía en materia tributaria mediante arbitraje obligatorio.”

Por lo tanto, cada país debe considerar los factores señalados en el desarrollo de su propio enfoque sobre el arbitraje. En algunos casos, la legislación doméstica, la política o las disposiciones constitucionales pueden generar dudas sobre la capacidad del Estado para celebrar convenios que contienen una cláusula de arbitraje, y estos factores también deben ser considerados.

Desde que se introdujo la disposición de la OCDE en 2010, un número creciente de países, incluidos los países en desarrollo, han incluido algún tipo de cláusula de arbitraje en los convenios y esta experiencia creciente también debe tomarse en consideración. Algunos convenios que no tienen ninguna cláusula de arbitraje exigen que si el otro Estado contratante del convenio entra en un convenio con otro Estado contratante que tiene una cláusula de arbitraje, entonces ese asunto debe considerarse en el convenio existente sin necesidad de más formalidades.

4.3 Diferencias entre las versiones del artículo 25 (5) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE

Antes de examinar en detalle las disposiciones del artículo 25 (5) (alternativa B) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, es útil señalar algunas diferencias importantes entre los enfoques de la OCDE y de las Naciones Unidas. Ambos tienen como objetivo obtener

una resolución final del PAM, pero difieren significativamente. En general, el enfoque de las Naciones Unidas otorga mayor poder a las autoridades competentes, pero esto es a expensas de asegurar que finalmente se logrará un PAM.

4.3.1 Período en el cual las autoridades competentes deben resolver un caso PAM

En el Convenio Modelo de la OCDE, si las autoridades competentes no han llegado a un acuerdo en un plazo de dos años a partir de la presentación inicial del caso por parte del contribuyente, los asuntos que están impidiendo la resolución deben ser sometidos al proceso de arbitraje. La Convención Modelo de las Naciones Unidas prevé un período de tres años.

4.3.2 ¿Quién somete el caso a arbitraje?

De acuerdo con el enfoque de la OCDE, el contribuyente tiene el derecho de solicitar que los asuntos no resueltos del caso sean sometidos al arbitraje. En la versión de las Naciones Unidas, el caso es sometido a arbitraje si una autoridad competente desea que el caso sea arbitrado. Así, si ambas autoridades competentes no quieren tener el caso en arbitraje, pueden evitar una resolución final del caso y podría quedar sin resolver y ocasionar una doble imposición. En este sentido, desde el punto de vista del contribuyente, el procedimiento de las Naciones Unidas no es realmente obligatorio.

4.3.3 Finalidad de la decisión

Según el Convenio Modelo de la OCDE, una vez que la decisión de arbitraje ha sido tomada y comunicada a las autoridades competentes, éstas están obligadas a aplicar la decisión y resolver el PAM. En la disposición del Convenio Modelo de las Naciones Unidas, inspirada en una disposición similar del Convenio sobre Arbitraje de la Unión Europea, las autoridades competentes podrían apartarse de la decisión de los árbitros si alcanzan un acuerdo dentro de los seis meses de haberse dado el acuerdo de arbitraje. Por lo tanto, todavía están obligadas a llegar a un acuerdo, pero su resultado puede ser distinto del acuerdo que se basó en la decisión arbitral.

4.3.4 Forma de decisión

Ambos Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE han publicado un Modelo de Acuerdo Mutuo sobre el arbitraje (Acuerdo Modelo), donde exponen muchos de los aspectos técnicos y de procedimiento del arbitraje. Bajo el enfoque de la OCDE, la regla “predeterminada” o generalmente aplicable, es que los árbitros deben dar una justificación razonada de su decisión. Hay una forma alternativa de “normalizar” la decisión que se basa en el enfoque conocido como la “última mejor oferta” o “béisbol,” en el cual cada autoridad competente somete su resultado deseado y el árbitro simplemente elige una de las dos opciones sin ninguna opinión motivada justificando el resultado. En el Acuerdo Modelo de las Naciones Unidas, el enfoque de la “última mejor oferta” es la regla base, aunque la autoridad competente puede optar por utilizar el formato “independiente.”

4.4 Características básicas de la disposición de arbitraje de las Naciones Unidas

4.4.1 Método adicional de resolución de conflictos

Como se mencionó anteriormente, la función esencial del artículo 25 (2) es asegurar que el PAM llegue a una conclusión satisfactoria y que elimine la imposición que no está conforme a la correcta interpretación y aplicación del convenio, según la opinión de las dos autoridades competentes. No representa un procedimiento “autónomo” de resolución alternativa de conflictos. El resultado final del procedimiento de acuerdo con el artículo 25 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas es un acuerdo al cual se aplican los principios normales del PAM. No es diferente de un acuerdo obtenido sin haber recurrido al arbitraje. En cierto sentido, todo el PAM en sí mismo ya es una alternativa a la resolución no coordinada de la disputa en los tribunales nacionales. Los requisitos procesales que se desarrollan en el artículo y en el anexo que lo acompaña deben entenderse en este sentido.

4.4.2 Plazos para presentar la solicitud de arbitraje

El artículo 25 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas proporciona que una solicitud con asuntos no resueltos, no puede

someterse a arbitraje antes de haber transcurrido tres años después de la presentación del caso por el contribuyente que solicitó resolver un asunto por un PAM. La solicitud se puede realizar en cualquier momento después del período de tres años, es decir, la autoridad competente que quiera iniciar el procedimiento de arbitraje puede esperar más allá del período de tres años para ver si el PAM puede resolverse a través de los medios habituales. Cabe recordar (ver sección 2.2 anterior) que el contribuyente puede solicitar un PAM tan pronto como él considera que una acción de uno de los Estados contratantes “resultará” en una imposición no conforme al convenio. Cuando se ha presentado una solicitud en estas circunstancias, no hay derecho de solicitar arbitraje en ese momento. El período de tres años, que debe transcurrir antes de poder solicitar el arbitraje, es a partir de que el contribuyente ha presentado un caso en el cual las acciones de uno de los Estados han resultado en una imposición inadecuada.

4.4.3 Relación entre el arbitraje y los procedimientos legales domésticos

El artículo 25 (5) de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE excluye expresamente del arbitraje cualquier asunto sobre el cual un tribunal o juzgado administrativo se ha pronunciado en cualquier Estado. Esta restricción es necesaria porque en la mayoría de los países las autoridades competentes no están en capacidad de invalidar una decisión judicial. En tal situación, las autoridades competentes no estarían en condiciones de implementar un PAM basado en una decisión arbitral que sería diferente de la decisión judicial. En los países donde las autoridades competentes pueden apartarse de una decisión judicial en un PAM, esta restricción no puede ser incluida en el texto del artículo 25.

Con respecto a los procedimientos judiciales domésticos en curso que se refieren a los asuntos en conflicto, muchos Estados permiten que el procedimiento sea suspendido si se solicita un PAM y posteriormente obligan al contribuyente a terminar el procedimiento judicial como condición para aceptar la resolución del PAM (véase la sección 2.6.1). El mismo enfoque debe tomarse con respecto a un acuerdo alcanzado por medio de un arbitraje de asuntos no resueltos. Después del arbitraje, el contribuyente estaría obligado a renunciar a

cualquier recurso disponible en la legislación doméstica y entonces el acuerdo aceptado sería vinculante para ambas autoridades competentes y para el contribuyente. Por supuesto, este problema no surgirá para los países que exigen la renuncia de los recursos legales domésticos como condición para aceptar una solicitud de PAM.

4.5 Aspectos de procedimiento del arbitraje según el artículo 25 (alternativa B)

4.5.1 General

No existen otros requisitos de procedimientos en el artículo 25 (5) (alternativa B) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el único requisito es que los problemas no resueltos sean sometidos a un arbitraje después de un período de tres años a partir de la presentación del caso. En cambio, establece que las autoridades competentes deberán resolver la “forma de aplicación” de esta disposición por mutuo acuerdo. Una muestra de acuerdo precisando una serie de normas de procedimiento se adjunta como anexo en los Comentarios al artículo 25 (5) (alternativa B). Generalmente, es similar al Acuerdo Modelo utilizado en el Convenio Modelo de la OCDE, pero como se mencionó anteriormente en la sección 4.3.4, el Acuerdo Modelo de las Naciones Unidas utiliza la “última mejor oferta” como el formato básico para el proceso, aunque las autoridades competentes pueden acordar utilizar un enfoque de “opinión independiente.” Además, se prevé un monto mínimo bajo el cual el arbitraje no estaría disponible y también requiere que los árbitros designados sean capaces de certificar su independencia e imparcialidad.

4.5.2. La solicitud de arbitraje

Cuando las autoridades competentes no han sido capaces de llegar a un acuerdo para resolver un caso dentro de tres años desde el momento en que el contribuyente presentó el caso, uno de ellos tiene el derecho de solicitar que los asuntos no resueltos sean sometidos a arbitraje. Esta remisión de asuntos no resueltos al arbitraje es obligatoria y no depende de un acuerdo previo con la otra autoridad competente. Como se indicó anteriormente, la función de arbitraje en el artículo 25

no es la de decidir el caso mismo, sino sólo los asuntos que impiden que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo mutuo. La introducción del arbitraje permite alcanzar una resolución satisfactoria del caso sometido a PAM, que está siendo bloqueado por la falta de acuerdo sobre ciertos asuntos.

4.5.3. Los términos de referencia

Los términos de referencia establecen la base jurisdiccional para el proceso de arbitraje y los asuntos que se decidirán en el proceso arbitral. Las autoridades competentes están obligadas a establecer los términos de referencia dentro de tres meses de la solicitud de arbitraje.²¹ Los términos de referencia pueden proporcionar normas procesales adicionales para regular el proceso de arbitraje. Los términos de referencia deben ser comunicados a la persona que ha presentado el caso, que supuestamente habría sido consultado durante su formulación.

4.5.4 Selección de los árbitros

Después de que los términos de referencia han sido establecidos y comunicados a la persona que ha presentado el caso, las autoridades competentes tienen tres meses cada una para designar un árbitro.²² El Acuerdo Modelo no establece condiciones especiales para los árbitros, pues se asume que todas las partes están interesadas en el nombramiento de personas calificadas. Puede designarse a un funcionario del gobierno, siempre y cuando no haya estado directamente involucrado en las etapas previas del caso. Como una regla predeterminada para lidiar con la situación donde una de las autoridades competentes no

²¹Párrafo 1 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 2 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 (alternativa B) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 1 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

²²Párrafo 1 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 2 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 (alternativa B) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 1 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

llevó a cabo la designación oportunamente, el Acuerdo Modelo faculta al Presidente del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas para designarlo.²³ Después de su nombramiento, los dos árbitros designados tienen dos meses para designar a un tercer árbitro, que fungirá como el Presidente del tribunal arbitral. Otra vez, como un mecanismo predeterminado, si los árbitros son incapaces de nombrar a un Presidente, el Presidente del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas puede designar a alguien para esa posición. Los árbitros pueden desarrollar cualquier norma procesal o probatoria que estimen necesaria más allá de las establecidas en los términos de referencia. La información proporcionada a los árbitros estará sujeta a las mismas exigencias de confidencialidad que normalmente aplican a las autoridades competentes. El acuerdo bilateral establecerá la remuneración de los árbitros y los árbitros designados deberán certificar que no hay circunstancias que podrían dar lugar a dudas en cuanto a su independencia o imparcialidad.²⁴

4.5.5 Participación del contribuyente

El arbitraje previsto en el artículo 25 (5) está estructurado como una extensión del PAM. Dado que es básicamente un procedimiento de gobierno a gobierno con la intención de lograr una implementación consistente del convenio, el derecho del contribuyente a participar en el proceso es limitado. Por lo tanto, el Acuerdo Modelo establece que los contribuyentes tendrán los mismos derechos que tendrían en un PAM para presentar su caso por escrito a los árbitros. Sin embargo, el Acuerdo Modelo prevé que puede realizarse una presentación oral si se cuenta con autorización de los árbitros. Este grado limitado de participación es consistente con el hecho de que el contribuyente, al concluirse el procedimiento, tiene el derecho de rechazar el acuerdo

²³Párrafo 1 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE y párrafo 2 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 (alternativa B) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, citando el párrafo 1 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE.

²⁴Párrafo 1 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 (alternativa B) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

final que se basa en la decisión arbitral. El proceso de llegar a una decisión básicamente depende de las autoridades competentes.

4.5.6 Decisión arbitral

Como se indicó anteriormente, la versión del Acuerdo Modelo de las Naciones Unidas toma como posición predeterminada durante el procedimiento arbitral, el enfoque conocido como la “última mejor oferta.” En este enfoque, cada autoridad competente hace una propuesta para la resolución del asunto en conflicto a la junta arbitral y dicha junta elige una u otra de esas propuestas. Los árbitros reciben sólo un tiempo limitado para tomar la decisión y no dan una explicación completa y por escrito de la decisión sino únicamente “razones cortas” explicando la decisión.²⁵ El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas eligió este enfoque como el más rápido y menos costoso. Sin embargo, según los términos de referencia, las autoridades competentes pueden seleccionar una “opinión independiente” si lo desean. Este enfoque tiene la ventaja de proporcionar una explicación más completa sobre la decisión y posibilita que la decisión sea una guía para la resolución de casos futuros relacionados con el mismo asunto. Si se adopta un enfoque de opinión independiente, también sería posible con la aprobación de las autoridades competentes y de los contribuyentes, publicar una versión escrita de la decisión. Esto también ayudaría a resolver casos en el futuro.

4.5.7 Aplicación de la decisión

Cuando el procedimiento de arbitraje ha resuelto los asuntos que impedirían la emisión de un acuerdo, el caso es devuelto a las autoridades competentes. De acuerdo con la Convención Modelo de las Naciones Unidas, cuando la decisión ha sido comunicada a las autoridades competentes, todavía tienen un período de seis meses en el cual pueden acordar una solución diferente de aquella obtenida por el panel de

²⁵Ver párrafo 6 del Acuerdo Modelo incluido en el párrafo 2 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 (5) (alternativa B) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

arbitraje, siempre y cuando esa solución llegue a un acuerdo de común entendimiento sobre la aplicación e interpretación del convenio.

4.5.8 Costos

El Acuerdo Modelo establece que en general, cada autoridad competente soportará sus propios costos en relación con el arbitraje. Por lo tanto cada autoridad competente asumirá los costos del árbitro que ha designado. Igualmente se pueden compartir los costos del tercer árbitro y otros gastos generales. El Acuerdo Modelo también reconoce que cuando exista una disparidad significativa en el nivel de desarrollo de los dos Estados, es posible ponerse de acuerdo sobre otros métodos de asignación de costos.²⁶

4.5.9 Arbitraje “voluntario”

En algunos casos, los países no están en disposición de comprometerse con el arbitraje obligatorio descrito anteriormente que permite a una autoridad competente forzar la resolución de un caso mediante el arbitraje. En tales situaciones, un país puede desear incluir una disposición para un supuesto arbitraje “voluntario” bajo el cual, si un caso no ha sido resuelto después de cierto período, las autoridades competentes y el contribuyente podrán acordar que el caso sea sometido a un proceso de arbitraje. Este procedimiento proporciona más control a las autoridades competentes sobre los asuntos que se someten a arbitraje. Sin embargo, este procedimiento no puede asegurar que un caso ultimadamente se resolverá, lo que es la función básica de la disposición sobre arbitraje. Además, la experiencia en el pasado con este tipo de cláusula de arbitraje ha revelado que no es efectiva para conseguir la resolución de los casos.

²⁶Párrafo 32 del Anexo de los Comentarios al artículo 25 (alternativa B) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

Anexo: ejemplos y análisis de casos de PAM

Ejemplo 1: Caso PAM artículo 5/artículo 7

Escenario A

La empresa R, residente del Estado R, maneja un negocio en el Estado R y en el Estado S. Durante el año en cuestión, se obtuvo un beneficio total de 100 y todos los beneficios fueron declarados en el Estado R y ninguno en el Estado S. El Estado S posteriormente liquidó 25 de impuesto sobre los beneficios de la empresa R, afirmando que las ganancias eran atribuibles a la actividad de la empresa R en el Estado S. Como resultado de la liquidación, la empresa R está potencialmente sujeta a doble imposición “jurídica” sobre los 25 de beneficios en el Estado R y el Estado S. Dentro de los tres años de la liquidación en el Estado S, la empresa R presenta una solicitud de PAM para eliminar la doble imposición en el Estado R, su Estado de residencia, alegando que no está siendo gravada “conforme al convenio” de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25, ya que sus actividades comerciales en el Estado S eran “auxiliares o preparatorias” y por lo tanto no constituyen un establecimiento permanente según el artículo 5 (4) (e). La autoridad competente del Estado R acepta la solicitud según el artículo 25 (1), y la considera justificada; ha sido presentada dentro de tres años de la notificación de la carga impositiva, la empresa R ha proporcionado toda la información relevante en cuanto a sus actividades en el Estado S y no hay razones para no aceptar el caso.

Examinando los hechos del caso, el Estado R considera que no puede resolver el caso unilateralmente y entra en contacto con la autoridad competente del Estado S. Presenta su posición al Estado S, esbozando su visión de los hechos y la ley y sus conclusiones. Después de las negociaciones y el intercambio de documentos de posición, los Estados S y R acuerdan que la empresa R no tiene un establecimiento permanente en Estado S y acuerdan un PAM que establece esa conclusión.

Escenario B

Los hechos son los mismos que en el escenario A, pero después de negociaciones, las autoridades competentes determinan que la empresa R sí

tiene un establecimiento permanente en el Estado S, pero no están de acuerdo sobre la cantidad de ingresos que debe atribuirse al establecimiento permanente del Estado S. Solicitan información adicional al contribuyente sobre las funciones realizadas en el Estado S, los activos allí involucrados y los riesgos asumidos. Después de negociaciones adicionales, resuelven en un PAM que el Estado S tiene derecho a gravar 15 de los beneficios. El contribuyente tiene la opción de aceptar el PAM con la atribución de los beneficios acordados por las autoridades competentes o si ha asegurado apropiadamente su derecho a entablar recursos judiciales en el Estado S, puede intentar obtener una resolución judicial en el Estado S para determinar que no había ningún establecimiento permanente o que menos beneficios deben ser atribuidos al Estado S. Suponiendo que la empresa R prefiere aceptar el PAM, debe renunciar a cualquier derecho que tiene a entablar recursos judiciales adicionales en el Estado R y en el Estado S. La empresa R tendría entonces derecho a un reembolso en el Estado R sobre 15 de beneficios gravados allí y no reportados en el Estado S. Dependiendo de las reglas domésticas del Estado R y del Estado S, la empresa R debería pagar intereses sobre la deuda en el Estado S y tendría derecho a intereses sobre el reembolso en el Estado R. El PAM también puede incluir soluciones a los problemas de intereses.

Escenario C

Los hechos son los mismos que en el escenario B, excepto que transcurrieron tres años desde que la empresa R presentó su caso y las autoridades competentes del Estado R y del Estado S aún no han sido capaces de resolver el caso. Si el convenio entre el país R y el país S sigue la alternativa B del artículo 25 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, una de las autoridades competentes podría solicitar que los problemas no resueltos en el caso sean sometidos a arbitraje, suponiendo que no hay ninguna decisión previa de las autoridades judiciales o administrativas de cualquiera de los Estado involucrados en el caso.

Ejemplo 2: Caso PAM artículo 9

La empresa R en el Estado R produce vehículos a un costo de 100 y los vende a la empresa S, una subsidiaria constituida en el Estado S, a un

precio de 150, declarando y pagando impuestos sobre 50 de beneficios en el Estado R. La empresa S compra los vehículos en 150 y los vende en 175, declarando un beneficio y pagando impuestos sobre 25 al Estado S. El país S fiscaliza a la empresa S y se propone ajustar el precio pagado por los coches a 125 basándose en el artículo 9 del convenio aplicable, alegando que el precio de transferencia de 150 no era el precio de plena competencia. El convenio entre el Estado S y el Estado R sigue la Convención Modelo de las Naciones Unidas y contiene el artículo 9 (2). Como resultado, hay doble imposición económica, dado que 25 de beneficios están siendo gravados en el Estado R y en el Estado S, aunque en manos de distintos contribuyentes.

La empresa R podría presentar una solicitud según el artículo 25 (1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y requerir al Estado R hacer un ajuste “correspondiente” o “correlativo” reduciendo en 25 los beneficios de acuerdo con el ajuste “primario” realizado por el Estado S sobre los beneficios de la empresa S. Si el Estado R está de acuerdo con la determinación del precio de transferencia que hizo el Estado S, podría emitir una resolución unilateral del caso.

Sin embargo, el Estado R sólo tiene que hacer un ajuste correspondiente unilateral si determina que el ajuste principal del Estado S estaba “justificado tanto en principio como en cantidad.” Asumiendo que el Estado R no está de acuerdo con la determinación del precio de plena competencia que hizo el Estado S, entonces el proceso de las negociaciones bilaterales que se describe en la sección 2.5 podría dar inicio.

Suponiendo que el Estado S y el Estado R aceptan después de negociaciones, que el precio de plena competencia apropiado era 135 y las empresas R y S están de acuerdo con ese resultado, podría implementarse un acuerdo en esos términos para reducir el impuesto de la empresa R y aumentar en proporción el impuesto a la empresa S. El acuerdo también puede solucionar el problema de los intereses en ambos Estados. Sin embargo, después de este ajuste, la empresa R aún ha recibido de la empresa S un monto de 15 en exceso. Es posible estructurar un ajuste “secundario” que permitiría regresar los fondos en exceso a la empresa S sobre una base tributaria neutral.

Capítulo IX

Intercambio de información

DIANE M. RING*

1. Introducción

El intercambio de información en materia tributaria se ha convertido en una de las características más discutidas y promovidas del sistema tributario internacional. En los últimos años, el G20 ha alentado a los países a que intensifiquen el intercambio de información en materia tributaria y ha instruido a las organizaciones internacionales para que coordinen y faciliten este esfuerzo. En abril de 2013, el G20 agradeció por los “avances realizados hacia el intercambio automático de información, el cual se espera, sea el estándar, e instó a todas las jurisdicciones a avanzar hacia el intercambio de información de forma automática con sus socios de convenios.¹ Del mismo modo, en junio de 2013, el G8 emitió un comunicado también abogando por el intercambio automático multilateral como “nuevo y único estándar global” haciendo hincapié en que “es importante que todas las jurisdicciones, incluidos los países en desarrollo, se beneficien de este nuevo estándar de intercambio de información.”² Reconociendo las limitaciones que enfrentan los países en desarrollo, este comunicado instó a la OCDE “a trabajar para asegurar que los sistemas y procesos relevantes sean lo más accesibles posible para permitir a todos los países implementar

*Profesora de Derecho, Escuela de Derecho de Boston College, Estados Unidos de América.

¹Comunicado, Reunión de Ministros de Finanzas y Gobernadores del Banco Central, Washington, 18 - 19 de abril de 2013, disponible en <http://g20.org/documents>.

²Comunicado del G8, 2013 Lough Erne, párrafo 26 (18 de junio de 2013), disponible en <http://www.whitehouse.gov/the-press-office/2013/06/18/g-8-leaders-communicate>, o en https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207771/Lough_Erne_2013_G8_Leaders_Communicate.pdf.

este nuevo estándar.”³ En virtud de la atención generalizada que se ha dado al intercambio de información, ha dejado de ser de interés solo para un número limitado de jurisdicciones. Todos los países y sus funcionarios tributarios de nivel nacional, deben tener una comprensión sólida sobre la discusión y las prácticas en el amplio contexto del intercambio de información, un conocimiento práctico de los diversos mecanismos de intercambio de información, y una apreciación de los problemas e inquietudes que pueden ser de especial interés para los países en desarrollo. Por otra parte, los países en desarrollo deben tener en cuenta lo necesario para cumplir con su obligación de intercambiar información, cómo puede beneficiar el intercambio de información a sus propias jurisdicciones, y cuáles características de estos acuerdos son las más críticas para ellos.

En el nivel más amplio, el intercambio de información se refiere al intercambio de información tributaria (ya sea información específica sobre el contribuyente, o información más general relacionada con los impuestos) de un país a otro, para ayudar a la jurisdicción requirente⁴ en la implementación y administración de sus leyes tributarias. El intercambio de información sólo puede llevarse a cabo de conformidad con un acuerdo existente entre las dos jurisdicciones (tales como, pero no limitado a, un convenio bilateral sobre doble tributación) que contenga una disposición que autorice el intercambio de información. Más allá de esta descripción básica del intercambio de información, existen muchos detalles que son cruciales para el funcionamiento y el alcance de las disposiciones sobre el intercambio de información. Como se discute en este Capítulo, hay modelos de acuerdos y cláusulas disponibles, que sirven como punto de partida para los países que buscan negociar un acuerdo de intercambio de información. Sin embargo, los países deberían estar atentos a la gran diversidad de variaciones en tales disposiciones. Los Comentarios que acompañan a los diferentes Modelos proporcionan una buena fuente para la revisión y evaluación de gran parte de estas variaciones potenciales.

³Ibíd.

⁴En este Capítulo, el país que solicita información a otro país se conoce como el “Estado requirente” y el país al que le solicitan proporcionar la información se conoce como el “Estado requerido.”

2. Visión general sobre el intercambio de información

2.1 Características esenciales

El intercambio de información puede ser analizada a través de tres características fundamentales: (a) el marco legal bajo el cual el intercambio de información se llevará a cabo (los términos del acuerdo y los derechos y responsabilidades de los firmantes); (b) la infraestructura doméstica relevante del país para el intercambio de información (legal, reglamentaria, administrativa y técnica); y (c) el cumplimiento y la aplicación del acuerdo. Todos los países deben considerar cuidadosa y explícitamente estos tres elementos, tanto desde su propia perspectiva como desde la del otro Estado contratante, al evaluar el efecto de su participación en el intercambio de información. El actual estándar básico internacional sobre el intercambio de información establece que el intercambio (de conformidad con el acuerdo) sea por solicitud, y que la información sea previsiblemente pertinente para la administración o fiscalización de los impuestos del Estado requirente. La información debe intercambiarse independientemente de las normas sobre el secreto bancario e independientemente de si el Estado requerido (el Estado al que se le solicita proporcionar la información) tiene un interés doméstico en la información solicitada. Aunque la norma actual se refiere al intercambio de información “por solicitud”, es fundamental observar que la fuerte tendencia hacia el futuro es el intercambio automático de información, como lo sugiere el G8 y el G20 (ver sección 1), y como se refleja en el informe de la OCDE sobre intercambio de información presentado en la cumbre del G8 en junio de 2013.⁵

2.1.1 Marco legal

Como se señaló en la sección 1, el intercambio de información debe darse dentro del contexto de un acuerdo entre dos Estados. Si no existe tal acuerdo entre los dos países, el intercambio de información

⁵OCDE, *A Step Change in Tax Transparency*, junio de 2013, párrafo 5 (un informe preparado a solicitud del G8 para “analizar cómo las jurisdicciones pueden apoyarse en acuerdos bilaterales de intercambio automático para implementar efectivamente el intercambio automático de información de cuentas financieras ... en un contexto multilateral”).

no puede ocurrir. Como se discute en la sección 2.3, hay varios tipos de acuerdos que pueden servir de base para el intercambio de información. Estos acuerdos pueden ser bilaterales o multilaterales. Tienen muchas similitudes en su estructura básica y en su finalidad respecto al intercambio de información, pero existen diferencias importantes que son discutidas en la sección 2.3 y en las secciones 5.1 a 5.4. Sin embargo, todos los acuerdos detallan los derechos y responsabilidades de los firmantes (por ejemplo, cuándo y cómo se puede obtener la información, cuándo y cómo debe ser proporcionada). En concreto, estos acuerdos determinan: (a) qué tipos de impuestos comprende el acuerdo (es decir, sobre cuáles impuestos se puede intercambiar información para ayudar en la administración y aplicación de las leyes tributarias); (b) de cuáles contribuyentes se puede solicitar/recibir información; (c) cómo se toma la decisión de intercambiar información (es decir, sobre la base de una solicitud que hace un país, a través de un proceso de intercambio automático, o de forma espontánea por el país que tiene la información); (d) qué información debe proporcionar el Estado requirente con el fin de asegurar el intercambio en virtud del acuerdo; (e) de qué forma se transmitirá la información; (f) cuáles deberes tiene el Estado requerido para buscar información que no está fácilmente disponible; (g) en qué circunstancias puede negarse un país a intercambiar información cuando la solicitud se hace de conformidad con un acuerdo aplicable; (h) cuáles son los límites que tiene el Estado requirente para usar la información; (i) cuáles son los deberes del Estado requirente en relación con la información recibida (es decir, los deberes para proteger la privacidad); y (j) quién asume los gastos de obtención y transmisión de la información.

Las decisiones que se toman con respecto a cada uno de estos elementos dan forma al acuerdo que prevé el intercambio de información. Un acuerdo puede promover el intercambio robusto y activo de la información, o puede hacer que el intercambio de información sea poco probable y difícil de lograr. Un acuerdo puede tener un alcance más amplio, ayudando extensamente en la aplicación de los impuestos, o un alcance mucho más limitado, apuntando solamente a un aspecto tributario específico.

2.1.2 Infraestructura doméstica

La infraestructura doméstica de cada país es tan importante como el acuerdo bajo el cual tendría lugar el intercambio de información. En un sentido amplio, esta infraestructura incluye el marco legal doméstico, la estructura de las normas no tributarias, las instancias administrativas del sistema tributario y la capacidad técnica de las autoridades tributarias y de los contribuyentes, y afectará la capacidad y voluntad de un país para cumplir con cualquier compromiso del intercambio de información. Parte del trabajo del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para fines fiscales⁶ ha sido examinar la infraestructura doméstica de las jurisdicciones y evaluar el grado en que son compatibles con el intercambio efectivo de la información y de lo contrario, indicar cuáles cambios serían recomendables. Tres ejemplos pueden ilustrar este punto.

Primero, si un país tiene legislación doméstica que exige el secreto bancario, no puede cumplir con sus obligaciones según el típico acuerdo moderno sobre intercambio de información, independientemente de las regulaciones domésticas, leyes, prácticas o requisitos aplicables al secreto bancario. El país tendrá que implementar cambios al nivel de la legislación doméstica que regula el secreto bancario con el fin de participar de manera efectiva en un acuerdo que prevé el intercambio de información. Segundo, si un país no cuenta actualmente con legislación doméstica y procedimientos vigentes para proteger la información de los contribuyentes, el desarrollo de dicha legislación y procedimientos será esencial para cumplir con las obligaciones del país en cualquier acuerdo para salvaguardar la información tributaria recibida de otro Estado. Tercero, dependiendo del nivel actual de experiencia, tecnología, recursos humanos y conocimientos de la administración tributaria de un Estado, puede haber algunas dificultades para adquirir, organizar, compartir y hacer uso de la información de los contribuyentes. Una variedad de recursos (incluyendo los ofrecidos por organizaciones internacionales) están dirigidos a ayudar a los países a desarrollar su capacidad de administración tributaria, para que puedan ser más eficaces en la gestión de todo su sistema tributario, incluyendo su capacidad para intercambiar información y recibir información de una manera productiva.

⁶Mayor información respecto al Foro Global y sus trabajos está disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

2.1.3 Cumplimiento/implementación de un acuerdo sobre intercambio de información

A la larga, celebrar acuerdos sobre intercambio de información en materia tributaria tiene poco impacto si no se utilizan las disposiciones de intercambio, o si las solicitudes de información se desestiman de forma rutinaria, ya sea directa o indirectamente (por ejemplo, con retrasos, datos de mala calidad, o por impugnar las solicitudes sin fundamento). Los Estados deberían considerar si ellos y sus socios en los acuerdos, se han comprometido con el proceso y los objetivos del intercambio de información. Este compromiso se reflejará en la forma en que se redactan las disposiciones del acuerdo, en cómo buscan garantizar los Estados que están en capacidad de cumplir a nivel nacional con el acuerdo y en última instancia, a través de la experiencia con solicitudes reales.

2.2 Temas principales

Varios temas clave se relacionan con los tres componentes principales del intercambio de información descritos anteriormente (el marco legal, la infraestructura doméstica, y el cumplimiento/implementación de un acuerdo sobre intercambio de información). Debido a la influencia dominante y la importancia de estos temas clave, es útil identificarlos por separado. Estos son: (a) la confidencialidad con respecto a la información de los contribuyentes; (b) compromiso significativo y participación; (c) capacidad real de cumplir con las obligaciones del acuerdo; (d) habilidad real de hacer cumplir los derechos en el acuerdo y utilizar de forma efectiva la información recibida; y (e) responsabilidad de los costos en el marco del acuerdo. Aunque el significado de algunos de estos asuntos puede ser claro, es importante señalar brevemente su importancia específica para la práctica del intercambio de información, puesto que moldean en gran medida el debate, el diseño y las políticas al respecto.

2.2.1 Confidencialidad

Históricamente, la confidencialidad ha sido una de las mayores preocupaciones con respecto al intercambio de información. Los Estados han resistido celebrar acuerdos con jurisdicciones que no proporcionan una estructura legal adecuada y prácticas administrativas que apoyan

el deber de tratar la información como privada, de limitar quiénes tienen acceso a la información y de limitar los fines para los cuales se utiliza la información.

2.2.2 Compromiso significativo

La pregunta sobre el compromiso “obligatorio” se refleja en el lenguaje de los Comentarios al artículo 26, intercambio de información, de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo⁷ (Convención Modelo de las Naciones Unidas). El párrafo 9 de los Comentarios, por ejemplo, destaca la obligación asumida por los Estados en virtud del artículo 26 para participar en el intercambio “efectivo” de información. El párrafo señala que los Estados no pueden eludir las obligaciones del artículo 26 “mediante demoras injustificadas, o imponiendo requisitos de procedimiento no razonables o gravosos, o tomando medidas en forma deliberada que le impidan tener en su poder información que de otro modo estaría obligado a proporcionar.”

2.2.3 Capacidad real

Puede darse una ausencia de intercambio efectivo de información por barreras no intencionales, incluyendo los límites administrativos del sistema tributario del país y de su administración tributaria. Los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas establecen que un país desarrollado no puede “negarse a proporcionar información a un país en desarrollo alegando que éste carece de capacidad administrativa comparable a la del país desarrollado.”⁸

2.2.4 Habilidad real

Los países en desarrollo pueden estar especialmente preocupados por su capacidad para beneficiarse de un acuerdo que contempla el

⁷Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

⁸Párrafo 1.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

intercambio de información. Para estos países es importante tener en cuenta este punto al momento de la negociación de acuerdos y cuando buscan mejorar la capacidad de la administración tributaria doméstica.

2.2.5 Costo y equilibrio

Cumplir con las solicitudes de intercambio de información tiene costos. En un convenio de doble tributación, los Estados suelen considerar el equilibrio relativo entre los dos Estados contratantes tanto de las disposiciones individuales como del convenio en su conjunto. Con respecto a una cláusula sobre intercambio de información, si las solicitudes de información son por lo general balanceadas, el costo es un problema menos importante. Pero, cuando las solicitudes no son balanceadas (por ejemplo, un Estado hace más solicitudes de información que el otro) y/o cuando uno de los Estados contratantes tiene más limitaciones en su capacidad administrativa, el costo o carga se vuelve relevante. Esta situación es más probable en el contexto de un acuerdo entre un país desarrollado y un país en desarrollo. Los Estados pueden responder a este riesgo al momento de elaborar las disposiciones sobre intercambio de información, desarrollando una infraestructura más fuerte (que podría mejorar tanto la capacidad de proporcionar información así como la capacidad de utilizar la información).

2.3 Opciones para el intercambio de información

Aunque un acuerdo entre dos Estados que buscan intercambiar información es la base necesaria para el intercambio, hay una serie de mecanismos legales disponibles. En primer lugar, los convenios de doble tributación suelen tener disposiciones sobre intercambio de información (como el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas). Es importante revisar cuidadosamente los términos de los convenios bilaterales de doble tributación más antiguos. Las disposiciones redactadas hace años podrían no incluir el lenguaje clave utilizado hoy día, que tiene por objeto garantizar el intercambio efectivo de la información. Por ejemplo, las disposiciones más antiguas pueden no ser tan claras en cuanto a si una jurisdicción puede basarse en una norma doméstica de secreto bancario para negarse a cumplir una solicitud de información.

En segundo lugar, los acuerdos bilaterales sobre intercambio de información en materia tributaria (TIEA, en inglés *tax information exchange agreement*) también pueden servir como fundamento legal para el intercambio de información. Es muy importante tener claro el alcance limitado de los TIEAs. A diferencia de los convenios bilaterales de doble tributación, los TIEAs solo tratan el intercambio de información. No cubren otros asuntos que se encuentran típicamente en un convenio de doble tributación. Los TIEAs se examinan con más detalle en la sección 5.2.

En tercer lugar, una variedad de acuerdos multilaterales también pueden contemplar el intercambio de información. Tales acuerdos multilaterales incluyen la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (discutido en la sección 5.3) y varios acuerdos multilaterales regionales (discutidos en la sección 5.4).

3. Contexto contemporáneo del intercambio de información

Cualquier Estado que considera el intercambio de información (ya sea a través de convenios bilaterales de doble tributación, TIEAs u otros acuerdos) debe hacerlo con una comprensión del contexto tributario, político y comercial actual, según los cuales se negocian e implementan estas disposiciones. Con el fin de entender los antecedentes del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que es el centro de este Capítulo, es necesario revisar los antecedentes que dan origen al desarrollo de este artículo y de sus Comentarios.

Las disposiciones sobre el intercambio de información no son nuevas. Durante décadas, estos artículos se han incluido en los Modelos de convenios de doble tributación y en los convenios bilaterales de doble tributación.⁹ Los acontecimientos de finales de la década

⁹El intercambio de información tiene sus raíces en el proyecto de Convención Bilateral de Asistencia Administrativa en Materia Tributaria de la Liga de las Naciones de 1927. Por lo tanto, como se indica en la sección 2.3, los tratados más antiguos tienen disposiciones de intercambio de información, aunque sus ámbitos y condiciones pueden diferir significativamente de las versiones más recientes.

de 2000 crearon un contexto y un trasfondo completamente nuevo para las discusiones sobre intercambio de información. Desde entonces, ha habido una proliferación de acuerdos de intercambio de información individuales (es decir, TIEAs).¹⁰ No sólo se ha dirigido la atención hacia la existencia de acuerdos sobre intercambio de información (independientes o como parte de los convenios), sino que se ha incrementado la atención sobre la realidad del intercambio de información. Este último análisis ha considerado los detalles (legal, práctico, tecnológico y relacionado con las políticas) cruciales para ir de un “acuerdo» para intercambiar información, al intercambio real de información pertinente y útil en el momento oportuno. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para fines fiscales (a través de su proceso de revisión de pares) examina el nivel del compromiso de un país con el intercambio de información y las cuestiones operativas relacionadas (es decir, el formato de la solicitud, recabar y transmitir datos e identificar a los contribuyentes). La actividad reciente en relación con el intercambio de información (incluyendo el trabajo del Foro Global y el surgimiento de los TIEAs) no puede ser comprendida plenamente sin la apreciación de los principales acontecimientos en la política fiscal de la década pasada y las principales crisis de reputación, que desencadenaron un nuevo debate sobre intercambio de información.

3.1 Trabajo sobre competencia fiscal y el desarrollo de un modelo TIEA

Durante la década de 1990, la competencia fiscal transfronteriza se convirtió en un tema principal en el debate fiscal internacional. Varias jurisdicciones expresaron su preocupación porque otros países estaban participando en la competencia fiscal, usando normativa y características de su sistema tributario para atraer a las empresas y/o flujos de capital a través de su jurisdicción. Una de las grandes preguntas en el momento era cuándo y bajo qué circunstancias era “inapropiado” este esfuerzo competitivo. En 1998, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó un informe titulado “Competencia fiscal perniciosa: Un Problema Global Emergente.” En parte, el informe trata de distinguir las medidas competitivas “nocivas” de aquellas que serían “aceptables” (por ejemplo, la decisión de una

¹⁰Los TIEAs se discuten en la sección 5.2.

jurisdicción de imponer un gravamen a una tasa baja sobre una amplia base de ingresos). La falta de información es uno de los cuatro factores que el informe de la OCDE destaca como evidencia de competencia fiscal perjudicial. Específicamente, el informe señaló:

“La capacidad o la voluntad de un país para proporcionar información a otros países es un factor clave en la decisión sobre si el efecto de un régimen operado por ese país tiene el potencial de causar efectos nocivos. Un país puede verse limitado en el intercambio de información, para efectos de la aplicación de un tratado tributario, así como para la aplicación de la legislación interna, a causa de leyes de secretismo que impiden a las autoridades tributarias la obtención de información para otros países, de contribuyentes que se benefician de la operación de un régimen fiscal preferente. Además, incluso cuando no existen leyes formales de secreto, las políticas o las prácticas administrativas pueden impedir el intercambio de información. Por ejemplo, el país puede determinar cómo cuestión de política administrativa que ciertas transacciones o relaciones entre una empresa y sus clientes sean un secreto empresarial que no necesita ser revelado en virtud al artículo 26, apartado 2 (c) del Convenio Modelo de la OCDE, o el país con el régimen fiscal preferente podría no querer cooperar con otros países en el suministro de información. Dichas leyes, políticas administrativas, prácticas o falta de cooperación pueden sugerir que el régimen fiscal preferente constituye la competencia fiscal nociva.”¹¹

El informe continúa discutiendo el impacto de las prácticas y normas del secreto bancario sobre el intercambio efectivo de información:

“El acceso limitado que algunos países tienen a la información de un banco con fines fiscales (por ejemplo, a causa de normas del secreto bancario) es cada vez más

¹¹OCDE *Competencia Fiscal Perniciosa: Un Asunto Global Emergente*, párrafo 64 (1998).

inadecuado para detectar y prevenir el abuso de los regímenes fiscales preferentes nocivos por parte de los contribuyentes. El Comité ha encargado una encuesta de prácticas de los países en materia de acceso a la información bancaria a efectos fiscales.”¹²

El informe concluye con una serie de recomendaciones (unilaterales, bilaterales y multilaterales) para los países que intentan frenar los efectos de la competencia fiscal perniciosa. Entre estas recomendaciones¹³ se encuentran sugerencias para fortalecer las normas y prácticas sobre el intercambio de información.¹⁴ No sorprende que el informe de la OCDE generara controversia. Como respuesta a algunos de esos desafíos, la OCDE aumentó su atención hacia el intercambio de información en los años siguientes. En 2002, la OCDE publicó un Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria destinado a proporcionar un marco para el intercambio de información con las jurisdicciones consideradas “paraísos fiscales” o con otros países con los que no existe un convenio bilateral de doble tributación vigente. En los siguientes años solo se firmaron algunos TIEAs.

3.2 La “retención en la fuente” como alternativa para el intercambio de información

Al mismo tiempo que las cuestiones de información fueron el foco de atención de la OCDE, la Unión Europea (UE) debatía preguntas similares. En 2001, los países de la UE comenzaron a desarrollar un proyecto para prevenir que los contribuyentes residentes en la UE oculten (y no declaren) sus ingresos derivados de activos que se encuentran fuera de su país de residencia. Ciertamente, el intercambio de información era una solución posible al problema de los contribuyentes que no declaraban ingresos en su jurisdicción de residencia. Sin embargo, surgieron ciertas objeciones planteadas por varios Estados al

¹²Ibíd., párrafo 65.

¹³Las recomendaciones incluían normas más estrictas para sociedades extranjeras controladas y normas especiales para los vehículos de inversión. OCDE *Competencia Fiscal Perniciosa: Un Asunto Global Emergente*, párrafos del 96 al 100 y 103 (1998).

¹⁴Ibíd., párrafos del 106 al 107, 112 y del 114 al 117.

intercambio de información (basándose en parte, en normativa sobre secreto bancario). La solución acordada, que fue proporcionada por la Directiva del Consejo de la UE de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses,¹⁵ permitió que Austria, Bélgica y Luxemburgo retuvieran impuestos para la jurisdicción de residencia en lugar de proporcionar información a esa jurisdicción. Esta opción sería posible solo para un “período de transición”, reconociendo que la retención no es un sustituto adecuado para el intercambio de información, porque no puede garantizar que la jurisdicción de residencia conozca el monto en la cuenta (que podría nunca haber sido declarada por el contribuyente).

3.3 La crisis del secreto bancario y el surgimiento de los TIEAs

A pesar de que hubo movimiento alrededor del intercambio de información durante la primera mitad de la década de 2000, la situación cambió dramáticamente en 2008 con la aparición de dos escándalos de alto perfil sobre evasión de impuestos en Europa. Estos escándalos cambiaron la percepción pública del secreto bancario, de una percepción centrada en la privacidad y seguridad financiera a una basada en una imagen fraudulenta (y con frecuencia criminal) de evasión de impuestos en el país de residencia y con la colaboración de los bancos.

En los años siguientes a estos escándalos, el número de TIEAs firmados aumentó dramáticamente. Antes de los escándalos se habían firmado menos de 30; para el año 2012, se habían firmado más de 500, pero el significado de estas cifras requiere cierto escrutinio (algunos países, identificados con frecuencia como “paraísos fiscales” han firmado TIEAs con otros “paraísos fiscales” en lugar de hacerlo con las jurisdicciones importantes que exportan capital). Relacionado con lo anterior, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para fines fiscales (que surgió de un grupo de trabajo y foro de la OCDE, y que ahora cuenta con aproximadamente 120 miembros) empezó a participar en la revisión de pares de la legislación doméstica de los países y las prácticas relevantes sobre transparencia e intercambio de información.

¹⁵Directiva 2003/48/EC del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses, 3 de junio de 2003.

4. Intercambio de información de acuerdo con el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas

4.1 Introducción

El objetivo del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas es proporcionar un marco explícito (en el contexto de un convenio bilateral de doble tributación) para que un Estado contratante del convenio pueda solicitar o recibir información del otro Estado contratante, que sería útil o relevante para ayudar a administrar o para hacer cumplir la legislación doméstica de un país o las disposiciones del convenio. Si bien el artículo 26 ha sido modificado en 2011 para proporcionar una mayor claridad sobre ciertos aspectos, los Comentarios que lo acompañan tienen un valor incalculable brindando mayores detalles, ejemplos y un lenguaje alternativo.

4.1.1 Razones para intercambiar información

Antes de considerar los detalles del régimen de intercambio de información en los convenios de doble tributación, es importante tener claro por qué los países podrían querer intercambiar información. Este conocimiento sería importante para evaluar el compromiso con el proceso, y el tipo de información que quieren obtener y utilizar. El proceso de intercambio de información puede proporcionar a los países acceso a información relativa a los activos, cuentas e ingresos de sus contribuyentes en otra jurisdicción. Esta información es especialmente valiosa cuando esos contribuyentes no han declarado los ingresos u otra información doméstica, según sus obligaciones. Aunque el uso de la información que se intercambia pueda ser más relevante hoy dado los escándalos bancarios, hay otros contextos en los que los Estados pueden solicitar información para implementar de forma más efectiva su propia legislación tributaria. Un país puede tratar de verificar si las deducciones realizadas por el contribuyente contra la imposición doméstica son válidas. Por otra parte, el Estado requirente puede tratar de determinar si un contribuyente es, residente del otro Estado contratante, o si posee ciertas entidades o activos, o lleva a cabo transacciones significativas de modo que el país deba respetar la transacción tal y como la reportó el contribuyente. Cualquier información

sobre estos puntos podría alterar significativamente el tratamiento tributario que el Estado requirente considera apropiado de acuerdo con su legislación.

El interés en el intercambio de información no está limitado a las economías desarrolladas. Teniendo en cuenta las estimaciones actuales sobre los montos (y porcentajes) de riqueza de los hogares de muchos países en desarrollo mantenidos en centros *offshore*, estos países pueden considerar que el intercambio de información es esencial para la lucha contra la fuga de capitales y la evasión fiscal. Además, en muchos países en desarrollo se llevan a cabo operaciones de las empresas multinacionales (EMN), en las cuales se podrían estar aplicando precios de transferencia. De acuerdo con la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), en 2012 el flujo global de inversión extranjera directa “hacia las economías en desarrollo, por primera vez en la historia, superó la de los países desarrollados, por casi 130 mil millones de dólares de los Estados Unidos de América.”¹⁶ Información valiosa sobre las actividades de una EMN y los flujos financieros con partes relacionadas, así como los datos de toda la industria, puede estar disponible en la jurisdicción de un Estado contratante del convenio. Las disposiciones sobre el intercambio de información dan al país en desarrollo acceso a esos datos.

Para muchos Estados, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es una parte importante de la base imponible. Las disposiciones sobre intercambio de información que alcanzan al IVA (como por ejemplo, el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas) pueden ayudar a una jurisdicción en la lucha contra el fraude carrusel en el IVA¹⁷ (por ejemplo, mediante la verificación de los créditos aplicados

¹⁶*Global Investment Trends Monitor*, No. 11, 23 de enero de 2013, Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

¹⁷El fraude carrusel es una versión del fraude carrusel intracomunitario (MITC, en inglés *missing trader intra-Community*). Por ejemplo, en un caso sencillo de fraude carrusel, el contribuyente A en el País A transfiere los bienes al Contribuyente B en el país B. Los bienes están sujetos a una tasa cero al salir del país A, por lo tanto el Contribuyente B no paga el IVA. El Contribuyente B transfiere los bienes al Contribuyente C (también en el país B) y recauda el IVA sobre la transferencia a C. Sin embargo, el Contribuyente B no transmite el IVA recaudado al país B, y “desaparece” con el

por sus contribuyentes residentes). Los Estados también pueden beneficiarse al solicitar informaciones específicas de no contribuyentes, en un intento por comprender mejor una industria en particular para un proceso de fiscalización, o para entender los nuevos esquemas de elusión y evasión fiscal.¹⁸ Los párrafos 10.1 y 10.2 de los Comentarios al

dinero recaudado. Posteriormente, C transfiere nuevamente las mercancías al Contribuyente A en otra transacción de tasa cero (de ahí la circularidad de un “carrusel”) y el Contribuyente C aplica el crédito por el IVA que pagó. Así, el país B que acredita el IVA que no recaudó, pierde en la transacción circular. El fraude carrusel es discutido más ampliamente en el Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE, *Tax Repayments: Maintaining the Balance Between Refund Service Delivery, Compliance and Integrity* (mayo de 2011), disponible en <http://www.oecd.org/ctp/administration/48384654.pdf>. Discusión y análisis adicional puede encontrarse en Grupo de Acción Financiera Internacional, *Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud* (23 de febrero de 2007) (señalando hallazgos de fraude carrusel fuera de la UE, incluyendo ejemplos en México y Ucrania) disponible en <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf>.

¹⁸Por ejemplo, el intercambio de información constituye la parte central del trabajo del Centro de Información Internacional Conjunta sobre Refugios (JITSIC). JITSIC es una organización de membresía limitada dirigida al intercambio de información (a través de las redes de convenios de doble tributación de los miembros de JITSIC) con respecto a nuevos y emergentes refugios tributarios. JITSIC se formó en 2004, basado en un memorando de entendimiento entre los cuatro fundadores (a saber, Australia, Canadá, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y los Estados Unidos de América). Cinco Estados adicionales se unieron a partir de entonces (a saber, China, Francia, Alemania, Japón y la República de Corea). La idea central de JITSIC es ayudar a la administración tributaria en cada Estado miembro para que juntos compartan información con el objetivo de identificar y detener la elusión fiscal. El intercambio de información se realiza a través de mecanismos en los convenios bilaterales de los miembros. Los Estados miembros se prestan asistencia mutua mediante el intercambio de información, tanto en relación con los temas específicos que están viendo con sus contribuyentes, como también sobre amplios patrones, tendencias o estrategias. Intercambiar información de este tipo permite a las jurisdicciones conocer con anterioridad los nuevos esquemas y orientar de forma más eficiente la fiscalización de los contribuyentes. Otras jurisdicciones, incluyendo los países en desarrollo, podrían establecer redes similares, tal vez sobre la base regional.

artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas proporcionan muchos ejemplos de razones por las cuales un Estado puede solicitar información para la administración y la aplicación de su legislación tributaria. Estos ejemplos no son exclusivos, sin embargo, ofrecen a los países en desarrollo una amplia gama de circunstancias en las que pueden considerar valioso la posibilidad de solicitar información para la administración de sus impuestos.

Finalmente, la existencia de una disposición sobre el intercambio de información o de un acuerdo puede facilitar la relación de cumplimiento entre los dos Estados, lo cual ofrecería a los países en desarrollo la posibilidad de optimizar su trabajo de fiscalización y les da la oportunidad de conocer una variedad de procesos y temas de fiscalización. Las dos versiones de esta relación son la fiscalización simultánea y la fiscalización conjunta.

(a) Fiscalización simultánea:

Una creciente fuente de información para los Estados en relación con los contribuyentes es la fiscalización simultánea. En su Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios, la OCDE afirma:

“La fiscalización tributaria simultánea es un acuerdo entre dos o más países para fiscalizar de manera simultánea e independiente, cada uno en su propio territorio, la situación tributaria de los contribuyentes (o de un contribuyente) en el que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que puedan obtener de este modo. (...) Como herramienta para el cumplimiento y control usada por las administraciones tributarias, las comprobaciones tributarias simultáneas son efectivas en los casos en que pueda existir elusión y evasión fiscal internacional. La fiscalización puede tener lugar en el ámbito de la imposición directa o indirecta. Las inspecciones fiscales simultáneas contribuyen a descubrir la explotación o el abuso de las leyes y procedimientos existentes en un país (...) Las comprobaciones

tributarias simultáneas pueden reducir la carga asociada al cumplimiento por parte de los contribuyentes, al coordinar las consultas de las autoridades tributarias de los diferentes Estados y evitar la duplicidad. También puede jugar un papel importante a la hora de evitar la doble imposición y de este modo evitar la necesidad de recurrir posteriormente a un procedimiento de acuerdo mutuo regulado por una disposición similar al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE”¹⁹

A la fecha, una serie de países han participado en fiscalizaciones simultáneas. Es importante señalar que las fiscalizaciones/comprobaciones simultáneas son diferentes de las fiscalizaciones conjuntas. En el caso de las primeras, las fiscalizaciones por sí solas son independientes y los contribuyentes pueden compartir historias diferentes con las diferentes autoridades tributarias involucradas. La dimensión de “coordinación” de las fiscalizaciones simultáneas se deriva de países que trabajan juntos en sus solicitudes y recabando información.

(b) Fiscalización conjunta:

En el caso de una fiscalización conjunta, la fiscalización en sí es un sólo proceso realizado conjuntamente por los Estados participantes. Requiere niveles de cooperación y compromiso diferentes. Además, los detalles prácticos, tales como la determinación de un año fiscal, se deben resolver para que la fiscalización conjunta sea factible. Como resultado, actualmente las fiscalizaciones conjuntas no son comunes, pero los países están expresando un interés mayor en desarrollar y expandir su uso. La OCDE describe una fiscalización conjunta de la siguiente manera:

“La fiscalización conjunta puede ser descrita cuando dos o más países se reúnen para formar un único

¹⁹OCDE, Manual para la Aplicación de las Disposiciones relativas al Intercambio de Información con fines Tributarios, Módulo 5, Fiscalizaciones Simultáneas (enero 2006), disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36648057.pdf>.

equipo de fiscalización con la intención de estudiar un tema (s) o transacción (es) de una o más entidades (tanto personas jurídicas como personas físicas) sujetas a impuestos con actividades comerciales transfronterizas, quizás incluyendo transacciones transfronterizas con compañías afiliadas relacionadas organizadas en los países participantes, y en el que los países tienen un interés común o complementario; donde el contribuyente hace presentaciones y comparte información con los países, y el equipo incluye los representantes de las Autoridades Competentes de cada país. La fiscalización conjunta se puede activar para todas las actividades de cumplimiento que pueden ser acomodadas a través del (...) proceso descrito por la autoridad competente en los convenios tributarios entre las administraciones tributarias que participan.”²⁰

Como se discutió en la sección 2.1.1, en la medida en que un país tenga interés en obtener información de otros Estados, es necesario que tenga, ya sea un convenio bilateral de doble tributación con una disposición comparable al artículo 26, un TIEA, o un convenio multilateral apropiado. La solicitud será denegada sin un acuerdo vigente de este tipo que proporcione el marco legal para la solicitud.²¹

²⁰OCDE, Foro sobre Administración Tributaria, *Joint Audit Report* (septiembre de 2010), disponible en <http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>.

²¹Por ejemplo, el 23 de enero de 2011, Liechtenstein negó la solicitud de las autoridades tributarias de India con respecto a cierta información sobre activos de contribuyentes de la India que declararon se encontraban en ese país. Liechtenstein basó su rechazo en la ausencia de cualquier convenio o TIEA que pudiera servir de base legal para el cumplimiento de la solicitud. Ver, Randall Jackson, *Liechtenstein Refuses to share Info with India*, 61 *Notas Fiscales Internacionales* 336 (31 de enero de 2011). El 28 de marzo de 2013, Liechtenstein y la India firmaron un TIEA efectivo para los períodos fiscales iniciados en o después del 1 de abril de 2013.

4.1.2 Las expectativas del intercambio de información de acuerdo con el artículo 26

Los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas son explícitos al establecer el tenor de cómo debe interpretarse y aplicarse la disposición. El objetivo es doble: lograr que el alcance del intercambio de información sea amplio²² y efectivo. En 2011, el artículo 26 (1) se revisó para establecer que “las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que sea previsiblemente pertinente para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o para la administración o la ejecución de la legislación interna de los Estados contratantes.”²³ Tener el “derecho” a cierta información sin un mecanismo de intercambio que sea efectivo (es decir, uno que asegure que la información correcta es recabada y entregada a tiempo y en un formato accesible) es casi inútil. Aunque los Comentarios al artículo 26 ofrecen una alternativa para la frase “previsiblemente pertinente” estas opciones están destinadas a permitir a los Estados contratantes seleccionar el texto que consideren claro para cumplir la meta del intercambio efectivo de información.

4.2 La operación del intercambio según el artículo 26

El artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas tiene seis párrafos que buscan esbozar los elementos clave del intercambio de información: el deber de intercambiar, el deber de proteger la información recibida, los motivos sobre los cuales una solicitud de intercambio puede ser rechazada, y las razones que no constituyen una adecuada base para negarse al intercambio. Aunque estos detalles se analizan a continuación, se debe hacer hincapié en que los cambios de 2011 al artículo 26, fueron principalmente diseñados para aclarar la intención del alcance de las disposiciones. Entre estos cambios estuvo la inclusión del artículo 26 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que impide que el secreto bancario sirva como justificación para negarse a intercambiar información. Como sugieren

²²El párrafo 1 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas indica que este artículo “establece las normas que han de permitir intercambiar información en la mayor medida posible.”

²³La frase “previsiblemente pertinente” sustituyó al término “necesario.”

los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo, los países pueden tener opiniones diferentes sobre si estos cambios del 2011 son de fondo o interpretativos.

4.2.1 Preguntas básicas sobre el intercambio de información

Como se analizó en la sección 2.1.1, las disposiciones como el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas proporcionan todos los detalles legales que subyacen al proceso de intercambio. Pero hay cuatro preguntas básicas que marcan el contorno del intercambio de información: (a) ¿Quién puede solicitar información? (b) ¿De quién se puede solicitar información? (c) ¿Qué información se puede solicitar? (d) ¿Sobre cuáles impuestos se puede solicitar información? La redacción tanto del artículo 26 como de los Comentarios es clara en estos puntos. Las autoridades competentes de los dos Estados contratantes sirven como enlace para las comunicaciones en el intercambio de información. Por lo tanto, es la autoridad competente de un Estado requirente el que comunica la solicitud, y esta solicitud se comunica a la autoridad competente del Estado requerido. Además, las dos autoridades competentes, de conformidad con el artículo 26 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, pueden acordar juntos “los métodos y técnicas” con respecto al intercambio de información.

La siguiente pregunta es definir sobre quién se puede solicitar la información. El párrafo 8.2 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas señala expresamente que la persona sobre la cual se solicita la información no necesariamente tiene que ser residente o llevar a cabo actividades económicas en el Estado requerido. Uno de los ejemplos en los Comentarios, es particularmente interesante por el enfoque reciente sobre evasión tributaria y las cuentas bancarias en el exterior (*offshore*). El párrafo 8.2 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas ofrece un ejemplo de una solicitud apropiada, donde el Estado requirente solicita información de la cuenta bancaria de una persona que no es residente del Estado requirente, ni del Estado requerido. Por lo tanto, el intercambio de información no se limita a la información de las personas comprendidas en el artículo 1 del convenio.

La tercera pregunta básica, relativa al tipo de información que puede ser solicitada, que fue el objeto de algunos de los cambios que

se hicieron en 2011 al artículo 26. En 2011, se modificó el texto del artículo 26 (1) de información que era “necesaria” para cumplir con las disposiciones del convenio o para la administración de la legislación doméstica, a información que es “previsiblemente pertinente” para esos fines. El propósito explícito de la redacción actual es aclarar que el Estado requirente no tiene que demostrar al Estado requerido que necesita la información para que el Estado requerido tenga el deber de proporcionarla. Este cambio de 2011 se caracteriza en los Comentarios por no ser sustancial, sino más bien para “eliminar dudas” y “aclarar” la redacción anterior.²⁴

Los Comentarios también proporcionan ejemplos concretos del tipo de datos que se pueden solicitar, señalando específicamente que no necesariamente deben ser datos de un contribuyente. Estos ejemplos ilustran el papel de los asesores tributarios y financieros, que muchas veces facilitan cierta evasión. Los Comentarios señalan que los Estados podrán intercambiar información con respecto a “planes agresivos o abusivos de elusión de impuestos, como los promovidos por algunas empresas internacionales de contabilidad.”²⁵ El otro ejemplo importante consiste en el suministro de datos generales relativos a toda una industria, tales como la información con respecto al sector petrolero, el pesquero, el farmacéutico o el bancario.²⁶ Este ejemplo enfatiza los esfuerzos de algunos países que exploran estrategias de evasión y elusión tributaria que pueden ser únicas para un determinado sector económico. Como los países buscan ser eficientes en la lucha contra la evasión de impuestos, necesitan estar al tanto y compartir información sobre los nuevos patrones y prácticas de evasión de impuestos que los grupos de contribuyentes están llevando a cabo. Como se observa en la sección 4.1, un ejemplo formal de este esfuerzo es el Centro Internacional de Información Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC) — un grupo de nueve países (Alemania, Australia, Canadá, China, Estados Unidos de América, Francia, Japón, la República de

²⁴Párrafo 4 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²⁵Párrafo 7.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²⁶Párrafo 7.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

Corea del Sur y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte). Parte de la misión del JITSIC es coordinar y compartir información (incluyendo los nuevos refugios fiscales) con el objetivo de frenar la elusión fiscal. Es posible que los países en desarrollo lleguen a acuerdos similares.

La cuarta pregunta se refiere al tipo de impuestos comprendidos (es decir, los impuestos sobre los cuales se puede hacer una solicitud de información). Al igual que en la pregunta de quién se puede solicitar información, el alcance de los impuestos que están comprendidos por el artículo 26 es más amplio que la lista de impuestos que, por lo general están comprendidos por el convenio de doble tributación. Por lo tanto, el Estado no sólo puede solicitar información para la aplicación del convenio en sí, o para los impuestos identificados en el artículo 2, sino que también puede solicitar información sobre todos los demás impuestos domésticos (incluyendo impuestos sub-nacionales).²⁷ La redacción de los Comentarios para esta parte del artículo 26 (1) refleja la realidad de que un alcance tan amplio respecto de los impuestos comprendidos, puede hacer que el intercambio sea oneroso o legalmente difícil para algunos Estados. En tales casos, los Comentarios establecen una redacción alternativa que se limita a los impuestos comprendidos por la Convención y otros impuestos que fueron listados por los Estados contratantes.²⁸

4.2.2 Ejemplos de información que podría intercambiarse según el artículo 26

(a) Intermediarios financieros:

Un intermediario financiero (IF) invierte el dinero de sus clientes en el Estado A, que requiere mantener registros respecto del beneficiario efectivo, pero que por lo general no solicita esos registros para hacer cumplir la legislación doméstica. El Estado B sospecha que algunos titulares beneficiarios del IF son

²⁷Párrafo 26 (1) y párrafo 8 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²⁸Párrafo 8.1 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

residentes del Estado B. El Estado B puede solicitar al Estado A información sobre los contribuyentes identificados del IF.²⁹

(b) Filiales extranjeras no residentes:

Un residente del Estado A tiene filiales ubicadas en el Estado B y en el Estado C. El Estado B considera que la subsidiaria del Estado B ha estado desviando o trasladando beneficios a la filial del Estado C. El Estado B podría solicitar que el Estado A proporcione información sobre los beneficios y los gastos de la filial en el Estado C. La legislación doméstica del Estado A obliga a una empresa matriz a llevar registros de las transacciones de la filial extranjera.³⁰

(c) Clasificación de entidades:

El Estado A busca gravar con un impuesto sobre la renta a una entidad que reclama el estatus de sociedad de personas. El Estado A puede solicitar al Estado B información que pueda ser útil al Estado A para clasificar apropiadamente a la entidad. Dicha información puede incluir la forma en que el Estado B clasifica a la entidad para efectos tributarios.³¹

(d) Rentas exentas:

Un residente del Estado A tiene una cuenta bancaria en el Estado B. De acuerdo con la legislación doméstica del Estado B los ingresos están exentos de impuestos. El Estado A puede solicitar al Estado B proporcionar información sobre el monto de ingresos (intereses) que devengó la cuenta.³²

²⁹Párrafo 10.2 (e) de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁰Párrafo 10.2 (f) de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³¹Párrafo 10.2 (g) de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³²Párrafo 10.2 (d) de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

4.2.3 Objeciones al intercambio de información — Justificadas

Todo Estado que sea firmante de un convenio de doble tributación debe responder a las siguientes preguntas: ¿cuáles son los motivos justificados para negarse a cumplir con una solicitud? Y, a la inversa, ¿cuáles son los motivos injustificados para negarse? La respuesta del artículo 26 y sus Comentarios a estas preguntas reflejan el esfuerzo por tomar en consideración los aspectos prácticos, legales y administrativos del Estado requerido, así como también la misión del artículo 26 de lograr llevar a cabo un intercambio efectivo de información. El objetivo final es permitir que el convenio y la legislación doméstica tributaria se apliquen y se cumplan de forma adecuada. La discusión en los Comentarios respecto a los motivos para oponerse a una solicitud de información considera la experiencia práctica en la aplicación del artículo 26. En particular, los países se han basado en una gran variedad de argumentos, entre ellos el secreto bancario o financiero, para rechazar una solicitud de información.

El artículo 26 (3) incluye tres subpárrafos que señalan las circunstancias por las cuales no es necesario cumplir con un requerimiento: (a) cuando para cumplirlo se requiere “aplicar medidas incompatibles con las leyes y prácticas administrativas” del Estado requirente o requerido; (b) cuando la información “no puede obtenerse conforme a la legislación o los procedimientos administrativos normales” del Estado requirente o requerido; y (c) cuando el cumplimiento revelaría secretos comerciales, etc., o sea contrario al orden público. Los Comentarios son importantes para proporcionar el contexto adecuado para definir el significado y el alcance de estas excepciones, la forma en que deben ser aplicadas y la variedad de contextos en los que el intercambio no puede ser negado.

En primer lugar, un Estado puede negarse a proporcionar la información solicitada en una forma específica si esa forma no está “reconocida o permitida en su legislación o en sus prácticas administrativas.”³³ Sin embargo, para limitar el uso de esta objeción, los Comentarios confirman que negarse a cumplir con una solicitud de información en una determinada forma, no excusa al Estado requerido de proporcionar la información.

³³Párrafo 5.1 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

El siguiente aspecto tiene un matiz particular. Los Estados no están obligados a proporcionar información si al cumplir con la solicitud crea un conflicto con la legislación doméstica o las prácticas administrativas.³⁴ Sin limitaciones adicionales, esta excepción podría reducir significativamente el valioso intercambio de información, especialmente el intercambio de información orientado a los tipos de evasión y abusos reflejados en los escándalos bancarios a partir de 2008. Por ejemplo, una ley doméstica sobre secreto bancario prevalecería sobre la solicitud de información de las cuentas mantenidas en el Estado requerido. Por lo tanto, en 2011, tal como se describe a continuación, el artículo 26 se modificó para establecer que cierta legislación doméstica no podría utilizarse como justificación para rechazar una solicitud de intercambio de información.

¿Cuáles serían entonces las justificaciones apropiadas para que un Estado pueda negarse a proporcionar información debido a un conflicto con la legislación doméstica/prácticas administrativas? Un buen ejemplo puede ser el caso en el que, en virtud de sus propias leyes, el Estado requerido no está autorizado a apoderarse de documentos privados de un contribuyente sin permiso de los tribunales. No es necesario que el Estado requerido lleve a cabo un secuestro sin permiso judicial para cumplir con la solicitud de información al amparo del convenio aun cuando el Estado requirente pueda hacerlo en su propio país.³⁵

Los Estados también pueden negarse a proporcionar información si el cumplir con tal solicitud permite al Estado requirente evitar las restricciones impuestas por su propia legislación y gobierno. En otras palabras, el Estado requirente no puede utilizar una solicitud para eludir su propia legislación. Dicho esto, las diferencias menores en la legislación y prácticas administrativas no previenen el intercambio. La pregunta central es si el Estado requirente estaría en capacidad de responder de forma adecuada a una solicitud comparable y proporcionar información similar (incluso si los procedimientos o pasos son ligeramente diferentes).³⁶

³⁴Artículo 26 (3) (a) y (b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁵Artículo 26 (3) (a) y (b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafo 16 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁶Artículo 26 (3) (a) y (b) de la Convención Modelo de las Naciones

Un motivo importante para negar el intercambio de información es la excepción a las “comunicaciones confidenciales.” Esta excepción cubre las comunicaciones, tales como aquellas entre un abogado y su cliente que se encuentran protegidas por la legislación doméstica. Sin embargo, no cubre documentos o registros entregados a un representante legal, ni tampoco cubre las comunicaciones si el representante legal participó en un plan para evadir o eludir impuestos.³⁷ Los Comentarios ofrecen una redacción alternativa para los Estados a los que les preocupa que las modificaciones introducidas en 2011 al artículo 26 sobre el secreto bancario (discutido más adelante) obstaculicen los esfuerzos legítimos del Estado para proteger el secreto profesional entre el Abogado y su cliente. Los Estados pueden agregar contenido al artículo 26 (5), estableciendo expresamente que las comunicaciones legítimas entre el abogado y su cliente continuarán estando protegidas del intercambio de información cuando están protegidas como tales por la legislación doméstica del Estado requerido.³⁸

Los Comentarios advierten a los Estados que las excepciones por “secretos comerciales” del artículo 26 (3) (c) no deben interpretarse de forma amplia pues entraría en conflicto con la visión principal del artículo 26. Por lo tanto, un Estado no debe abstenerse de proporcionar información porque pueda resultar vergonzoso, generar mala publicidad o incrementar los impuestos. La excepción del secreto comercial no comprende de forma general la información financiera. Además, la información considerada como “secreto” no es en sí misma un obstáculo para ser divulgada. Un Estado puede revelar información secreta si el Estado requerido concluye que no es probable que se divulgue al público o a los competidores en virtud de la disposición de confidencialidad del artículo 26 (2), que asigna como un deber del Estado requirente proteger la información recibida y utilizarla solamente de cierta forma.³⁹

Unidas; párrafos 18 y 18.1 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁷Párrafos 21.02, 21.3 y 27.6 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁸Párrafo 27.7 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁹Párrafos 22.1, 22.2 y 22.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

4.2.4 Objeciones al intercambio de información — No justificadas

El artículo 26 y sus Comentarios no sólo pretenden aclarar cuáles motivos son buenos para negarse a proporcionar información, sino que también busca aclarar aquellos que no lo son. El cambio más importante en este sentido es el nuevo texto del artículo 26 (5), introducido en 2011. De acuerdo con esta redacción, se le prohíbe a los Estados ampararse en legislación sobre secreto bancario para negarse a proporcionar información. Así, el artículo 26 (5) invalida el artículo 26 (3), en la medida en que el secreto bancario fuera la justificación ofrecida de conformidad con el artículo 26 (3). Para algunos Estados, este cambio al artículo 26 es importante y significativo.⁴⁰

Un ejemplo de una justificación inapropiada para negarse a intercambiar información en virtud del secreto bancario se da cuando un contribuyente sujeto a impuestos en el Estado A tiene una cuenta bancaria en el Estado B, y el Estado A — en el contexto de examinar la declaración de renta de un contribuyente — solicita al Estado B proporcionar “toda la información sobre los ingresos de la cuenta y de los activos” en poder del banco. El Estado B no puede negarse amparado en su legislación sobre secreto bancario y debe cumplir con la solicitud.⁴¹

Del mismo modo, el artículo 26 es bastante explícito sobre la invalidez de otro argumento en contra del intercambio de información; que la información sea de una persona no residente de cualquiera de los Estados contratantes. El artículo 26 (1) rechaza categóricamente este argumento.

Un tema que ha surgido en el contexto de la negativa para proporcionar información, es la importancia y el papel de la conducta delictiva en cualquier Estado. Como punto de partida, el artículo 26 no exige un ilícito, es decir un Estado requirente podrá recabar información incluso si la información no se refiere a un delito según su legislación. Así, por ejemplo, un Estado podrá solicitar información

⁴⁰Párrafos 4.1, 27.2 y 27.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁴¹Párrafo 28 (b) de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

sobre un contribuyente en el contexto de una investigación civil (es decir, no penal) de ese contribuyente. Los Comentarios proporcionan una redacción alternativa para aquellos Estados contratantes que deseen solicitar al Estado requirente investigar un asunto penal antes de que ese Estado pueda solicitar la información. Sin embargo, hasta esa redacción alternativa es explícita cuando afirma que la criminalidad solo es relevante en el Estado requirente. Bajo ninguna circunstancia es necesario o relevante que la conducta sea delictiva en el Estado requerido. Esta distinción es importante porque la experiencia previa con el artículo 26, ha revelado diferencias significativas entre las opiniones de las jurisdicciones respecto de lo que constituye un delito fiscal. En la aplicación de algunos convenios tributarios bilaterales, los Estados se han negado a proporcionar información sobre la base de que la conducta que está siendo examinada no es un delito de acuerdo con la legislación doméstica del Estado requerido.

No sorprende que, dada la amplia cobertura de impuestos por los cuales se puede solicitar información en virtud del artículo 26, los Comentarios confirman que un Estado no puede negarse a proporcionar información alegando que no aplica ese tipo de impuesto. Por ejemplo, si el Estado A solicita información al Estado B, la cual sería útil para que el Estado A pueda hacer cumplir su IVA, el Estado B no puede negarse a cumplir con la solicitud argumentando que no grava con el IVA.⁴²

Por último, el artículo 26 (4) es explícito al establecer que un Estado no puede negarse a proporcionar información alegando que dicha información no tiene ningún uso. De acuerdo con los Comentarios, esta adición hecha en 2011 a la Convención Modelo de las Naciones Unidas, fue tomada directamente del Convenio Modelo de la OCDE.⁴³ Los Comentarios señalan la preocupación de que algunos Estados contratantes puedan argumentar que legalmente no están en condición de proporcionar información que no requieran ellos mismos para sus propios efectos tributarios (a pesar de la redacción del artículo 26 (4)). Como respuesta a esta preocupación, los Comentarios

⁴²Párrafo 16.2 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁴³Párrafo 26 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

ofrecen una redacción alternativa. Esta redacción alternativa explícitamente requiere que cada Estado contratante se comprometa a garantizar, mediante legislación, reglamentación o actos administrativos, que su autoridad competente tendrá facultades suficientes para recabar la información para efectos del intercambio en el convenio.⁴⁴

4.2.5 Protección de datos

No sorprende que, si los Estados están suministrando información sobre los contribuyentes a otra jurisdicción, puedan tener algún interés en asegurar cómo será utilizada y difundida esa información. ¿De qué se preocupan estos Estados? Los riesgos van desde preocupaciones comerciales “benignas” (que la información estará disponible para la competencia del contribuyente) hasta abusos más graves (que la información tributaria y financiera será utilizada para facilitar conductas criminales y/o para amenazar o acosar al contribuyente). El artículo 26 (2) se refiere directamente a la protección de datos, exigiendo al Estado requirente tratar la información recibida como confidencial de la misma manera que lo hace con la información doméstica. Adicionalmente, el artículo establece específicamente límites a la divulgación de la información recibida, de modo que la misma esté disponible para las personas «que participen en la estimación de la base imponible o la recaudación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos (...) o la supervisión» de los impuestos mencionados en el artículo 1. Estas personas a quienes se les ha revelado la información de conformidad con el convenio, pueden utilizar la información únicamente para estos fines tributarios. La redacción del artículo 26 (2) contempla la divulgación de la información intercambiada en «actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales.» Los Comentarios identifican varios puntos sobre los cuales los Estados pueden tratar de aclarar la redacción en su convenio, ya sea para restringir el alcance del artículo 26 (2) o para ampliar su uso. En concreto, los Estados pudieran: (a) objetar en el convenio bilateral, que la información que se intercambia se vuelva pública en los tribunales; (b) permitir de forma expresa en el convenio bilateral, que la información pueda ser compartida con un tercer país; o (c) proporcionar un mecanismo para permitir que

⁴⁴Párrafo 26.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

la información que se intercambia se utilice para otros fines por el Estado requirente. También se deben prever los detalles que rodean los mecanismos técnicos por los cuales la información se intercambia y se entrega (por ejemplo, los sistemas electrónicos de datos), para que sean desarrollados por las autoridades competentes atendiendo los asuntos relacionados con la protección de los datos.⁴⁵

4.2.6 Cómo se puede intercambiar la información

Una de las preguntas centrales de funcionamiento en relación con el intercambio de información es cómo se llevará a cabo este proceso de intercambio. Gran parte del efecto real de la cláusula de intercambio de información de un convenio tiene que ver con las opciones de implementación acordadas en el convenio y en las negociaciones sobre los detalles del intercambio de información que llevan a cabo las autoridades competentes. En principio, el artículo 26 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas insta a las autoridades competentes a desarrollar conjuntamente los métodos y técnicas para el intercambio de información. Esta disposición no se observa directamente en el Convenio Modelo de la OCDE, pero se presume.

Existen tres formas básicas para intercambiar información: (a) por solicitud; (b) intercambio por rutina/automático; y (c) intercambio espontáneo. El texto del artículo 26 contempla claramente el intercambio de información “por solicitud” como mínimo. Por ejemplo, el artículo 26 (4) comienza su redacción: “si un Estado contratante solicita información.” Reconociendo que el intercambio de información por lo menos cubre esta categoría, pero podría no extenderse a las otras dos, los Comentarios proporcionan una redacción alternativa para agregar al final del artículo 26 (6). Esta redacción aclararía que los Estados contratantes acordaron intercambiar información por solicitud, y también de forma automática y espontánea, según lo establezcan las autoridades competentes.⁴⁶ Como se indicó en las secciones 1 y 2.1, hay una fuerte tendencia a utilizar más el intercambio automático, que

⁴⁵Párrafos 5.2, 12.2, 13.2 y 13.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁴⁶Párrafo 29.2 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

se está convirtiendo rápidamente en el estándar internacional. Este es un factor importante que los países en desarrollo deben tener en cuenta al estructurar las disposiciones legales sobre intercambio en los convenios y en la legislación doméstica.

Mientras que la Convención Modelo de las Naciones Unidas y las prácticas relacionadas con convenios de los países continúan fomentando un intercambio significativo de información, surge una preocupación con respecto a las cargas impuestas al Estado requerido, particularmente cuando ese Estado es un país en desarrollo. Cumplir con una o varias solicitudes, puede ser una carga, por lo menos en relación con la capacidad de la administración tributaria de ese Estado. Los Comentarios reconocen este riesgo:

“Algunos miembros del Comité han manifestado su inquietud por la posibilidad de que las solicitudes de información que hagan los países desarrollados a los países en desarrollo impongan una carga excesiva a los departamentos tributarios de los países en desarrollo, debido a la capacidad diferente de sus administraciones tributarias para obtener y proporcionar información. Esa inquietud podría mitigarse disponiendo que los gastos extraordinarios relacionados con una solicitud de información corran a cargo del Estado requirente. En ese contexto, la cuestión de si los gastos relacionados con la obtención de información solicitada son extraordinarios no se determinaría con referencia a un monto fijado en términos absolutos, sino en relación con el presupuesto general del departamento tributario al que se solicitara la información.”⁴⁷

Los Comentarios ofrecen una redacción opcional para el artículo 26 (6) que permitiría al Estado requerido trasladar ciertos gastos para proporcionar información al Estado requirente:

“Los gastos extraordinarios en que se incurra para facilitar la información correrán a cargo de la parte contratante que la solicite. Las autoridades competentes de las

⁴⁷Párrafo 29.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

partes contratantes consultarán entre sí previamente si se prevé que los gastos en que se incurra para proporcionar información con respecto a una solicitud determinada sean extraordinarios.⁴⁸

Aunque los Comentarios no proporcionan un ejemplo de transferencia de gastos, tal escenario podría incluir lo siguiente. Asumamos que el Estado A, es un país desarrollado y hace una solicitud de acuerdo con el artículo 26 de su convenio bilateral de doble tributación con el Estado B para obtener información sobre ciertos contribuyentes. El Estado B, es un país en desarrollo y tiene que incurrir en gastos extraordinarios para satisfacer esta solicitud, incluyendo: (a) honorarios razonables cobrados por terceros expertos que asistirán en el cumplimiento de la solicitud; y (b) los gastos por litigio en los que incurrió el Estado B en respuesta a las apelaciones presentadas por las entidades financieras del Estado B, que están en poder de los datos pertinentes solicitados por el Estado A. El Estado B, de conformidad con la redacción adicional del artículo 26 de su convenio con el Estado A (y según se especifica en cualquier memorando de entendimiento negociado por las autoridades competentes), solicita al Estado A un reembolso por estos gastos extraordinarios.

Los Comentarios actuales del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas incluyen del párrafo 6 al 25 de los Comentarios anteriores al artículo 26. Estos párrafos adicionales examinan con más detalle: (a) los tres mecanismos de intercambio; (b) múltiples acuerdos entre países (es decir, procedimientos especiales para los casos en los cuales tres países son parte de una red de convenios); (c) una práctica de consultas periódicas entre las autoridades competentes para revisar y resolver preguntas sobre el intercambio de información; y (d) mecanismos de transmisión. Estos párrafos adicionales pueden servir como base en las discusiones entre las autoridades tributarias sobre la aplicación del artículo 26.⁴⁹ Por último, el éxito de un programa de intercambio de información dependerá de los detalles operativos, como sistemas electrónicos compatibles de intercambio y

⁴⁸Párrafo 29.4 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁴⁹Párrafo 30 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

la identificación universal de los contribuyentes, así como los insumos (es decir, la calidad y el volumen de los datos).

En un nivel muy práctico, para participar en el intercambio de información y otras disposiciones administrativas del convenio, un Estado debe designar quién en su gobierno (usualmente la administración tributaria) servirá como su “autoridad competente.” La autoridad competente es el representante del Estado que trabaja con el otro Estado contratante en la implementación del tratado, incluyendo el intercambio de información. Por lo general, una solicitud de información no se origina en la autoridad competente. Más bien, alguien en la administración tributaria (por ejemplo, un auditor de impuestos o fiscalizador) iniciará la solicitud. Cada Estado diseñará su propio proceso interno para hacer llegar la petición inicial a la autoridad competente. Es entonces que la autoridad competente del Estado requirente hace la solicitud a la autoridad competente del Estado requerido. La autoridad competente del Estado requerido trabajará de acuerdo con su propio proceso para confirmar que la solicitud cumple con las disposiciones del convenio, para posteriormente recabar la información y, en última instancia transmitirla a la autoridad competente del Estado requirente (que luego envía la información al oficial correspondiente que inició la solicitud). Las autoridades competentes de los dos Estados contratantes podrán celebrar un memorando de entendimiento para establecer con mayor detalle el proceso para realizar solicitudes y proporcionar información de conformidad con las disposiciones sobre el intercambio de información.

4.3 Comparación con el Convenio Modelo de la OCDE

Es valioso y también inevitable hacer una comparación entre la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos⁵⁰ (Convenio Modelo de la OCDE). Existe por supuesto, una importante superposición entre ambos Modelos de Convenio y el artículo 26 de cada uno de ellos. Los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE al artículo 26 se

⁵⁰Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Paris: OCDE, 2010) (hojas sueltas).

consideran “relevantes” para la interpretación del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.⁵¹

Deben observarse algunas de las diferencias entre los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE.

(a) Alcance y objeto del intercambio de información:

El artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas fue revisado en 2011 para establecer de forma explícita que la información sería intercambiada para ayudar a prevenir la “elusión y evasión de impuestos.” La diferencia entre la elusión y la evasión ha sido un punto de contención entre algunos Estados contratantes en cuanto a la aplicación de las disposiciones sobre el intercambio de información. El texto del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas tenía como finalidad aclarar lo que existía en los Comentarios — que abordar ambos problemas es una meta apropiada para los Estados y un papel adecuado para el intercambio de información. Aunque los Comentarios al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE identifican de manera similar a la elusión y la evasión como objetivos de la acción propia de los Estados, el artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE no contiene ese lenguaje de forma explícita.

(b) Tipo de información que se intercambia:

De acuerdo con los Comentarios al artículo 26, de ambos Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, el intercambio de información no se limita a “la información específica de los contribuyentes.” Por lo tanto, se puede intercambiar información sobre esquemas tributarios abusivos, de sectores económicos o de la administración tributaria. Un punto interesante a señalar en esta etapa, es que en julio de 2012⁵² se adi-

⁵¹Párrafos 1.2 y 7.2 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁵²Como un asunto técnico, estos cambios ya son parte del Convenio Modelo de la OCDE. Sin embargo, no serán publicados hasta la próxima actualización del Convenio Modelo de la OCDE y sus Comentarios (probablemente en 2014).

cionó una redacción a los Comentarios de la OCDE que permite “la identificación de grupos” en una solicitud de intercambio de información. El Comité de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación de las Naciones Unidas actualmente está considerando el intercambio de información con respecto a grupos de contribuyentes y la inquietud relacionada con las “expediciones de pesca” (*fishing expeditions*). Una solicitud de información sobre un “grupo” de contribuyentes que no están individualmente nombrados siempre ha sido visto como problemático por algunos países que temen que el proceso de intercambio de información pueda ser utilizado para “expediciones de pesca”—buscando información sin ninguna idea específica o clara de un contribuyente que sea objeto de la solicitud que hace la administración tributaria del Estado requirente. La OCDE ha tratado de formular una posición que articula cuándo y cómo sería apropiada una solicitud grupal. La nueva redacción de la OCDE de 2012 citada a continuación, puede ser útil para estas preguntas:

“El estándar de “previsiblemente pertinente” puede satisfacerse tanto en los casos que tratan de un contribuyente (si es identificado por su nombre o de otra manera) o cuando se trata de varios contribuyentes (si son identificados por su nombre o de otra manera). Cuando un Estado contratante emprende una investigación sobre un determinado grupo de contribuyentes de acuerdo con sus leyes, cualquier solicitud relacionada con la investigación servirá para ‘la administración o para la aplicación’ de su legislación tributaria doméstica y por lo tanto cumplir con los requisitos del párrafo 1, siempre y cuando cumpla con el estándar de ser “previsiblemente pertinente.” Sin embargo, cuando la solicitud se refiere a un grupo de contribuyentes que no han sido identificados individualmente, será más difícil establecer que la solicitud no es una expedición de pesca, ya que el Estado requirente no puede apuntar la investigación a un contribuyente en particular, que en la mayoría de los casos disiparía por sí solo la noción de que la

solicitud es aleatoria o especulativa. En tales casos, por lo tanto, es necesario que el Estado requirente proporcione una descripción detallada del grupo y los hechos y circunstancias específicas que dieron origen a la solicitud, una explicación de la legislación aplicable y por qué hay razón para creer que los contribuyentes del grupo de quienes se solicita información, no han cumplido con dicha ley. También requiere que se demuestre que la información solicitada ayudaría a determinar el cumplimiento por los contribuyentes del grupo.”⁵³

El potencial para identificar de forma grupal podría ser muy significativo para hacer el intercambio de información “por solicitud” más efectivo y serio. Por ejemplo, en muchos casos, un Estado requirente puede tener razones para creer que los residentes no han declarado sus cuentas (e ingresos) en una institución financiera del otro Estado contratante. Sin embargo, el Estado requirente puede no tener información específica de esos contribuyentes residentes. Entre más específica tenga que ser la solicitud para poder cumplir con el convenio, más limitadas serán las posibilidades para intercambiar información por solicitud y de hacerle frente a la evasión de impuestos. El intercambio automático, que se discute activamente entre los distintos países y que es fuertemente alentado por el G20, podría ser en última instancia, un apoyo importante para descubrir cuentas ocultas.

(c) Propósitos para los cuales puede utilizarse la información solicitada:

El artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas establece que la información recabada a través del proceso de solicitud de información se revelará solo a las personas o autoridades (inclusive tribunales y órganos administrativos) que participen en la estimación de la base imponible o recaudación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos

⁵³Párrafo 5.2 de los Comentarios al artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE.

[comprendidos].» El artículo continúa indicando que «esas personas o autoridades usarán la información exclusivamente para esos fines.»⁵⁴ El artículo 26 (2) del Convenio Modelo de la OCDE contenía una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 26 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas hasta julio de 2012. Ahora bien, el artículo 26 (2) del Convenio Modelo de la OCDE adiciona la siguiente frase al final: “Sin perjuicio de lo anterior, la información recibida por un Estado contratante podrá ser utilizada para otros fines cuando dicha información pueda ser utilizada para esos otros fines en virtud de las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que suministra la información autorice tales usos.” Esta redacción de la OCDE apareció anteriormente en los Comentarios como una opción, y actualmente aparece como una opción en el párrafo 13.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

5. Otros mecanismos de intercambio de información

5.1 Introducción

El interés creciente en el intercambio de información desde el 2002, y más específicamente desde el 2008, ha traído como resultado el desarrollo de otros mecanismos (es decir, otros acuerdos legales) mediante los cuales se puede proporcionar o intercambiar información. Además de las disposiciones sobre intercambio de información en convenios bilaterales de doble tributación, existen otras dos categorías principales de acuerdos sobre el intercambio de información: (a) Acuerdos sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria (TIEAs); y (b) acuerdos multilaterales, incluyendo la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.⁵⁵ En cierta medida, los TIEAs se acercan más al artículo 26. De hecho, una forma de comprender el papel de los TIEAs es visualizarlos como acuerdos

⁵⁴ Artículo 26 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁵⁵ OCDE-Consejo de Europa, Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, 2011, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>.

autónomos para el intercambio de información, para los casos en que dos Estados no tienen (y puedan no tener en un futuro cercano) un convenio bilateral de doble tributación. Simplemente porque los Estados no tengan un convenio bilateral no significa que no tendrían interés en negociar y beneficiarse de un acuerdo exclusivamente dirigido al intercambio de información. No obstante, es muy importante reconocer el alcance limitado de los TIEAs. Los mismos sólo abarcan el intercambio de información y no la amplia gama de temas encontrados en un convenio bilateral de doble tributación.

5.2 Acuerdos sobre el Intercambio de Información en Materia Tributaria

Tal y como se analizó en la sección 3.1, la OCDE publicó un Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria en el 2002.⁵⁶ En los años siguientes a su publicación, hubo relativamente poco interés en ejecutar estos acuerdos y de hecho pocos fueron firmados. Durante este período, el recién creado Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales, una organización que surgió del trabajo anterior de la OCDE sobre competencia fiscal perniciosa proporcionó el escenario para revisar las prácticas de transparencia e intercambio de información de los miembros del Foro. El proceso de revisión, conocido como “revisión de pares”, procura ofrecer una evaluación e informe detallado sobre la infraestructura legal doméstica y las prácticas que impactan la transparencia y el intercambio de información.

Luego de los escándalos bancarios de 2008 (ver sección 3.3), aumentó el interés en ejecutar los TIEAs y el número de TIEAs firmados aumentó exponencialmente. Aunque algunos eran acuerdos entre jurisdicciones que con frecuencia han sido identificadas como paraísos fiscales, muchos eran acuerdos por los cuales un Estado signatario impondría gravámenes significativos con base en la información recibida. Los TIEAs tienen muchas características en común con el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas incluyendo:

⁵⁶OCDE, Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria, 2002, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

- (a) El intercambio es obligatorio (artículo 26 (1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 5 (1) del Acuerdo Modelo de la OCDE sobre el Intercambio de Información en Materia Tributaria (TIEA OCDE));
- (b) Los Estados Requeridos no tienen que tener un interés tributario en la información (artículo 26 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 5 (2) del TIEA OCDE);
- (c) Los asuntos tributarios que están siendo perseguidos no tienen que constituir un delito conforme a las leyes del Estado requerido (párrafo 25 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafo 40 de los Comentarios al artículo 5 del TIEA OCDE);
- (d) El uso del término “previsiblemente pertinente” para caracterizar el tipo de información que estaría sujeta a intercambio (artículo 26 (1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículos 1 y 5 (5) del TIEA OCDE);
- (e) El secreto bancario no puede considerarse una razón para no intercambiar información (artículo 26 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 4 (a) del TIEA OCDE);
- (f) La confidencialidad de la información intercambiada (artículo 26 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 8 del TIEA OCDE);
- (g) Un Estado requerido no tiene que recabar la información que el Estado requirente no pudiera obtener en circunstancias similares de acuerdo con su legislación doméstica (artículo 26 (3) (b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafo 18 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 7 (1) del TIEA OCDE; párrafo 72 de los Comentarios al artículo 7 del TIEA OCDE);
- (h) Las excepciones por secretos comerciales (artículo 26 (3) (c) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafo 18 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 7 (1) del TIEA OCDE; párrafo 72 de los Comentarios al artículo 7 del TIEA OCDE);

- (i) A los Estados contratantes se les permite acordar una estructura de costos para las solicitudes que van más allá de lo ordinario (párrafo 29.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 9 del TIEA OCDE; párrafo 98 de los Comentarios al artículo 9 del TIEA OCDE); y
- (j) La cobertura no está limitada a residentes de cualquiera de los Estados contratantes (párrafo 2 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafo 7 de los Comentarios al artículo 2 del TIEA OCDE).

Sin embargo, hay diferencias significativas entre los TIEAs y el artículo 26 en un convenio bilateral de doble tributación:

- (a) El TIEA OCDE está redactado tanto para casos bilaterales como multilaterales (no solamente bilaterales);
- (b) El enfoque del TIEA OCDE se basa en el “intercambio por solicitud” y “no cubre el intercambio automático o espontáneo de información” aunque los Estados contratantes pueden acordar expandir la cobertura de su cooperación (párrafos 29.1 y 29.2 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafo 39 de los Comentarios al artículo 5 del TIEA OCDE);
- (c) El TIEA OCDE cubre específicamente sólo los impuestos indicados (artículo 3 del TIEA de la OCDE; párrafos 8 y 9 de los Comentarios al artículo 3 del TIEA OCDE; artículo 26 (1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafos 8 y 8.1 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas);
- (d) El TIEA OCDE identifica de manera más detallada el tipo de información que el Estado requirente debe proporcionar al hacer una solicitud conforme con el acuerdo (artículo 5 (5) del TIEA OCDE).

Los TIEAs pueden ser una alternativa viable para los Estados que todavía no tienen un convenio bilateral de doble tributación, ya sea que no tienen la intención de celebrar uno en este momento, o es improbable que lleguen a un acuerdo sobre la gama completa de temas

que se abordan en un convenio bilateral de doble tributación, en algún momento del futuro inmediato.

5.3 Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

El otro acuerdo notable disponible para los Estados que contempla el intercambio de información es la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal⁵⁷ (Convención Multilateral). La misma fue desarrollada por la OCDE y el Consejo de Europa en 1998 y subsecuentemente modificada en el 2011. Actualmente todos los países pueden firmarla. Más de 50 países ya han firmado la Convención Multilateral, incluyendo países en desarrollo tales como Azerbaiyán, Costa Rica, Ghana y Marruecos. Un factor clave para hacer uso de esta Convención Multilateral es si un Estado en particular la ha firmado y ratificado, y si los Estados de los cuales se requiere la información también la han firmado y ratificado. Adicionalmente, es importante señalar que los signatarios individuales pueden establecer reservas a los términos básicos de la Convención Multilateral; así pues, las disposiciones precisas de la misma pueden no captar plenamente cómo sería la relación de intercambio de información con una jurisdicción específica. El artículo 24 de la Convención Multilateral establece que las autoridades competentes de los signatarios establecerán las reglas y procedimientos para implementarla como si fuera entre dos Estados signatarios. El alcance de la Convención Multilateral se extiende más allá del intercambio de información al incluir formas de asistencia administrativa, incluyendo la asistencia en la recaudación tributaria y las fiscalizaciones simultáneas.

Con respecto a la sección de intercambio de información de la Convención Multilateral, existen similitudes claves con el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas:

- (a) Intercambio obligatorio (artículo 26 (1) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 4 (1) de la Convención Multilateral; párrafo 49 del Informe Explicativo Revisado de la Convención Multilateral);

⁵⁷OCDE-Consejo de Europa, Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, 2011, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>.

- (b) El intercambio abarca tanto información específica del contribuyente así como información que es pertinente para la administración tributaria y el mejoramiento del cumplimiento, análisis de riesgo y esquemas de elusión y evasión tributarias (párrafo 7.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; párrafo 54 del Informe Explicativo Revisado de la Convención Multilateral);
- (c) El uso del término “previsiblemente pertinente” para el tipo de información que estaría sujeta a intercambio (párrafos del 7 al 7.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículo 4 (1) de la Convención Multilateral; párrafo 49 del Informe Explicativo Revisado de la Convención Multilateral); y
- (d) Abarca el intercambio por solicitud, el intercambio automático y el intercambio espontáneo de información (párrafos del 29.1 al 29.3 de los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas; artículos del 5 al 7 de la Convención Multilateral; párrafos del 57 al 71 del Informe Explicativo Revisado de la Convención Multilateral).⁵⁸

La Convención Multilateral difiere en ciertos aspectos de los enfoques del artículo 26 al intercambio de información:

- (a) La Convención Multilateral contempla de forma más directa y extensiva el uso de las fiscalizaciones simultáneas (artículo 8 de la Convención Multilateral; párrafos del 72 al 82 del Informe Explicativo Revisado de la Convención Multilateral);
- (b) El Informe Explicativo Revisado de la Convención Multilateral tiene menos detalles que los Comentarios al artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre aspectos distintos al uso de los tres modos básicos de intercambio (por solicitud, automático y simultáneo).

⁵⁸La Convención Multilateral obliga a los Estados, de forma más clara, a compartir información de forma espontánea (ver artículo 7 de la Convención Multilateral) que de forma automática (ver artículo 6 de la Convención Multilateral).

5.4 Acuerdos regionales

Un número de acuerdos regionales también pueden servir de base legal para el intercambio de información entre los países signatarios. Dichos acuerdos regionales incluyen: (a) la Convención del Impuesto sobre la Renta y sobre las Sucesiones (artículo 33) del WAEMU (Unión Económica y Monetaria de África Occidental) en 2008; (b) el Acuerdo Multilateral Limitado para Evitar la Doble Tributación y la Asistencia Administrativa Mutua (artículo 5) de SAARC (Asociación Sudasiática para la Cooperación Regional); y (c) Acuerdo para Evitar la Doble Tributación y la Prevención de la Evasión Fiscal (artículo 24) entre los Estados Miembros de la Comunidad del Caribe (CARICOM).

5.5 Otros medios para obtener información

Los Estados pueden tener acceso a la información tributaria a través de una variedad de mecanismos que operan a nivel del contribuyente o una tercera persona que actúe como agente de información. Es decir, aunque se requiere un acuerdo legal, si un Estado va a solicitar información tributaria a otro país, un Estado puede hacer uso de las leyes domésticas para solicitar a contribuyentes o terceras personas (no Estados), que proporcionen cierta información. Estos mecanismos han sido objeto de creciente atención en años recientes (algunos son nuevos, o su uso activo es relativamente nuevo). Aun si un Estado actualmente tiene este tipo de normativa vigente, resulta útil estar consciente de que otros Estados utilizan estas disposiciones domésticas, así como de su impacto potencial en la tributación. Dichas disposiciones incluyen:

- (a) Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero (FATCA, en inglés *Foreign Account Tax Compliance Act*) e Informe de Cuentas Bancarias y Financieras en el Extranjero (FBAR, en inglés *Report of Foreign Banks and Financial Accounts*)

Estos regímenes están ambos regulados de forma doméstica en los Estados Unidos de América. Vale la pena destacarlos por dos razones. Primero, constituyen ejemplos de esfuerzos domésticos para obligar a los contribuyentes y terceras personas a proporcionar información adicional al gobierno. El FBAR es una obligación de suministro de información impuesto a las partes que

tienen algún tipo de control sobre, o relación con, una cuenta bancaria en el extranjero (no necesariamente beneficiario efectivo). La idea central es que si la cuenta es revelada, es mucho más fácil para la administración tributaria rastrear cualquier renta correspondiente. FATCA, que ha sido promulgado pero que en 2013 no está en plena vigencia, es un régimen regulador impuesto a ciertas “instituciones financieras en el extranjero” (FFIs, en inglés *foreign financial institutions*) que requiere que las mismas proporcionen información sobre contribuyentes estadounidenses que tengan cuentas en la FFIs. Si no se proporciona esta información a los Estados Unidos, esto puede traer como resultado que se aplique un impuesto adicional en Estados Unidos sobre cierta renta devengada por la propia FFI en los Estados Unidos. En el caso de FATCA, la decisión unilateral de Estados Unidos de implementar un régimen doméstico, ha llevado en el último año más o menos, a una respuesta multilateral. Un número de países están firmando Acuerdos Intergubernamentales (IGAs, en inglés *Intergovernmental Agreements*) con los Estados Unidos para establecer una forma más realista en que sus FFIs residentes puedan cumplir con las obligaciones de FATCA. Tal vez de mayor interés fue el anuncio en abril de 2013 de que varios Estados Miembros de la Unión Europea estaban trabajando juntos para desarrollar su propio acuerdo para compartir información sobre cuentas financieras, instados por la legislación FATCA en Estados Unidos y los IGAs bilaterales que muchos países están firmando con los Estados Unidos. Todos los Estados deben estar atentos a incrementar esfuerzos para utilizar a terceras personas (especialmente intermediarios financieros) para que proporcionen información, particularmente información generada y proporcionada automáticamente.

(b) Programa de cumplimiento voluntario

Los Estados pueden, y de hecho implementan programas que instan a sus propios contribuyentes a que, de forma voluntaria informen al gobierno sus incumplimientos al no reportar ingresos o presentar declaraciones y formularios. Los programas de cumplimiento voluntario con frecuencia son temáticos, por ejemplo, no reportar renta de cuentas financieras en el

extranjero. Para que estos programas tengan éxito debe haber (a) alguna amenaza creíble de que el gobierno está fiscalizando de forma activa ese tema, y (b) una ventaja clara para quienes participen en el programa de cumplimiento voluntario (por ejemplo, sanciones reducidas). ¿Qué obtienen los gobiernos de los programas de cumplimiento voluntario? No solamente obtienen información del contribuyente que participa, sino que también pueden obtener (y requerir) información sobre las instituciones financieras, asesores y otros que han colaborado con el contribuyente a evitar cumplir con sus obligaciones tributarias. Esta información de terceras personas se puede usar para identificar contribuyentes adicionales dedicados a la evasión tributaria y el fraude.

Capítulo X

Uso indebido de los convenios tributarios, elusión y evasión tributaria

PHILIP BAKER*

1. Introducción

Este Capítulo se enfoca en varios aspectos, todos vinculados con el tema de la elusión tributaria. En resumen, trata lo siguiente:

- Cómo impedir que los convenios tributarios sean utilizados indebidamente como base para la elusión tributaria.
- Cómo asegurar que los convenios tributarios no impiden la aplicación efectiva de la legislación doméstica anti-elusión.
- Cómo utilizar las disposiciones sobre asistencia administrativa de los convenios tributarios como un mecanismo efectivo para respaldar la aplicación de la legislación doméstica anti-elusión.

A continuación se analizan estos aspectos en mayor detalle.

1.1 Impidiendo el uso indebido de los convenios tributarios

Los convenios tributarios ofrecen una gama de ventajas tributarias que los países acuerdan otorgarse mutuamente, con el fin de impedir la doble imposición y eliminar la barrera que crea esa doble imposición al comercio transfronterizo, las inversiones, el movimiento de personas, etc. Algunos ejemplos de esas ventajas tributarias son: exención de impuestos en uno u otro de los países;¹ reducciones en la retención

* Consejero de la Reina, Cámara Tributaria Grays Inn; Profesor Visitante Senior, Instituto Avanzado de Estudios Legales, Universidad de Londres, Londres, Reino Unido.

¹ Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 13 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Nueva York: Naciones Unidas, 2011) (Convención Modelo de las Naciones Unidas).

de los impuestos sobre los dividendos, intereses y regalías;² y créditos tributarios o exenciones para eliminar la doble imposición.³ Estas ventajas tributarias son atractivas para los planificadores tributarios. A los países que les preocupa este asunto, deben asegurarse que el convenio tributario no se utiliza indebidamente y que las ventajas tributarias no se otorgan a personas que no deben recibir los beneficios del convenio. Sin embargo, al mismo tiempo, es importante que la ventaja tributaria se otorgue a aquellos que tienen derecho legítimo a los mismos, ya que negarse a otorgarlos cuando el convenio tributario no ha sido utilizado de forma indebida, frustraría el objetivo de los dos países que celebraron el convenio.

1.2 La relación entre las normas nacionales anti-elusión y las disposiciones de los convenios tributarios

Todos los sistemas tributarios incluyen algunas normas anti-elusión específicas, y en ocasiones, generales. En un contexto transfronterizo estas normas podrían, en ocasiones, gravar una transacción mientras que las disposiciones de un convenio tributario tendría el efecto de impedir que el impuesto sea aplicado. Por ejemplo, en el caso en que un contribuyente haya transferido artificialmente una fuente de renta a un residente de otro país, la legislación anti-elusión⁴ podría permitir que el país desde el cual se hizo la transferencia continúe gravando la renta que se genere. No obstante, un convenio tributario podría establecer que la renta solamente se grave en el otro Estado, y esto podría utilizarse como un argumento en contra de la legislación anti-elusión. Un ejemplo de una forma de abuso del convenio tributario se da cuando se ha planificado deliberadamente el uso del convenio, para que no pueda aplicarse una regla doméstica anti-elusión.

²De acuerdo con los artículos 10, 11 y 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³De acuerdo con el artículo 23 A o B de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁴Por ejemplo, legislación sobre sociedades extranjeras controladas o legislación sobre transferencias de activos al exterior.

1.3 Complementando las normas domésticas anti-elusión

Muchas normas domésticas anti-elusión solamente pueden aplicarse de forma efectiva si las autoridades tributarias saben de la existencia del esquema anti-elusión, o si pueden recabar información precisa sobre la renta a la que se aplica la norma anti-elusión. Tradicionalmente, en un contexto transfronterizo habría sido muy difícil obtener esta información de otro país. Las disposiciones sobre asistencia administrativa sobre el intercambio de información,⁵ y en ocasiones sobre la asistencia en la recaudación de impuestos,⁶ pueden complementar la aplicación de normas domésticas anti-elusión de modo que sean más efectivas.

1.4 Los Comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y la elusión tributaria

En los párrafos del 8 al 103 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se discute extensamente el uso indebido de los convenios tributarios y la elusión tributaria. Dichos Comentarios explican con mayor detalle muchos de los puntos que se tratan en este Capítulo; las referencias cruzadas con los párrafos pertinentes de los Comentarios se incluyen aquí y pueden ser consultadas según corresponda.

Cabe señalar que varios de los artículos de la Convención Modelo de las Naciones Unidas incluyen normas específicas anti-elusión y éstas se describen en otras secciones de este Manual en las que se consideran específicamente los artículos.⁷ Nuevamente, se incluyen referencias cruzadas en relación con estas disposiciones específicas anti-elusión, ya sea de este Manual o de los Comentarios pertinentes de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁵Ver artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁶Ver artículo 27 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁷Por ejemplo, ver Capítulo VII, Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital, por Jan J.P. de Goede; y Capítulo I, sección 8, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold. Sobre la administración de normas anti-elusión, ver Capítulo III, sección 3, Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera, por Peter A. Harris.

1.5 Nota sobre la terminología — elusión, evasión y fraude; abuso de los convenios tributarios

Muchos sistemas tributarios domésticos distinguen entre la evasión tributaria, que se refiere a un contribuyente que evita una obligación tributaria existente (y que es un asunto penal), y la elusión de obligaciones tributarias que no han surgido (que no es un asunto penal aunque podría dar lugar a una sanción tributaria). La evasión tributaria involucra, por ejemplo, el ocultamiento deliberado de renta o declarar rentas deliberadamente de forma incorrecta, lo que se considera como una forma de fraude. No todos los sistemas tributarios establecen de forma tan clara esta distinción, pero resulta útil pensar en términos de fraude tributario (que involucra una conducta penal), y elusión tributaria (que puede ser inaceptable pero no involucra una conducta penal).

Muchos convenios tributarios tienen un largo título que se refiere a “evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.”⁸ En primera instancia, podría considerarse que el convenio tributario sólo tiene que ver con combatir la evasión tributaria y con la conducta penal de los contribuyentes. Este título tan largo tiene su historia y se remonta al período previo a la Segunda Guerra Mundial, cuando no se hacía una distinción tan clara entre la elusión y la evasión tributaria. En la práctica, las disposiciones sobre intercambio de información en los convenios tributarios, por ejemplo, son más utilizadas para contrarrestar la elusión tributaria que la evasión tributaria. Cuando se trata de fraude tributario penal, usualmente se utilizan diferentes instrumentos internacionales de cooperación en la investigación y enjuiciamiento de los delitos penales como base de la asistencia administrativa.⁹

Un aspecto terminológico es qué constituye abuso de un convenio tributario. Esto se analiza en los párrafos del 23 al 26 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas citan el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre

⁸Ver pie de página 7 del Título de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

⁹Por ejemplo, Convenciones sobre Asistencia Mutua en Materia Penal.

el Patrimonio¹⁰ de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Convenio Modelo de la OCDE), para adoptar el siguiente “principio rector”:

“Un principio rector es que no deben concederse los beneficios de una convención sobre la doble tributación cuando el objetivo principal de participar en determinadas transacciones o arreglos sea conseguir una posición fiscal más favorable y la obtención de ese trato más favorable en tales circunstancias estaría en contradicción con el objetivo y finalidad de las disposiciones pertinentes.”

El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas respaldaron dicho principio y los Comentarios explican¹¹ que deben existir dos elementos para que ciertas transacciones o arreglos puedan considerarse como un abuso a las disposiciones del convenio tributario: (a) el propósito principal para llevar a cabo estas transacciones o acuerdos es lograr una posición tributaria más favorable; y (b) obtener ese tratamiento más favorable sería contrario al objeto y propósito de las disposiciones pertinentes. Los Comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas serán de ayuda para decidir cuál es el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del convenio tributario.

2. Uso indebido de los convenios tributarios

Esta sección se refiere a los medios necesarios para asegurar que los beneficios tributarios del convenio sean aprovechados por las personas para las que fueron creados por los dos países contratantes, y que el convenio no sea utilizado indebidamente para obtener algún beneficio. Se considera cómo los países pueden garantizar que los convenios no son usados de forma indebida y posteriormente varios ejemplos de transacciones que involucran el abuso potencial de convenios tributarios.

¹⁰Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Paris: OCDE, 2010).

¹¹Párrafo 25 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

2.1 Formas en las que un país puede garantizar que un convenio tributario no sea utilizado de forma indebida

Los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas indican seis enfoques diferentes utilizados por los países para impedir y hacerle frente al uso indebido de los convenios tributarios.¹² Cada uno de estos enfoques se resume a continuación.

2.1.1 Reglas legislativas específicas anti-abuso que se encuentran en la legislación doméstica¹³

Es posible que los países adopten en sus legislaciones domésticas reglas específicas anti-abuso que impidan formas específicas del uso indebido de los convenios tributarios. Por ejemplo, si un contribuyente cambia su residencia temporalmente a otro país con el fin de aprovechar el convenio tributario con ese país e impedir el cobro de un impuesto (por ejemplo, un contribuyente que se muda temporalmente para aprovechar el artículo sobre ganancias de capital a fin de lograr una exención en la enajenación de activos), el país puede promulgar una regla anti-elusión específica para prevenir ese abuso. Esta regla podría establecer que el país puede continuar gravando la renta o el patrimonio cuando el contribuyente se muda temporalmente al exterior con la intención de evitar una obligación tributaria, independientemente de las disposiciones del convenio tributario.

Debido a que estas reglas específicas anti-elusión impiden disfrutar de los beneficios tributarios que de otro modo serían concedidos por el convenio tributario, las mismas pueden ser vistas como una forma de invalidar el convenio tributario. No obstante, los dos países involucrados podrían acordar que no se otorgue el beneficio y establecer explícitamente que no se podrá disfrutar de los beneficios en los casos en que es aplicable la regla específica anti-abuso. Estas reglas también plantean la interrelación entre las reglas domésticas anti-abuso y las disposiciones del convenio tributario, que es el tema que se aborda en la sección 3 de este Capítulo.

¹²Párrafos del 10 al 39 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹³Párrafos del 12 al 19 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

2.1.2 Reglas legislativas generales anti-abuso que se encuentran en la legislación doméstica¹⁴

Algunos sistemas tributarios incluyen en su legislación tributaria una regla general anti-abuso (GAAR). Nuevamente, existe la posibilidad de que esa GAAR entre en conflicto con las disposiciones de un convenio tributario. El tema se analiza más adelante en la sección 3 de este Capítulo, no obstante, los Comentarios a la Convención Modelo de las Naciones Unidas¹⁵ (y los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE) confirman que dichas reglas son parte de las reglas domésticas básicas para determinar cuáles hechos dan origen a una obligación tributaria y que las mismas no se ven afectadas por los convenios tributarios.

Se podría alegar que los países con frecuencia promulgan GAAR para hacer frente a estructuras de elusión tributaria innovadoras y altamente artificiales. Algunas de esas estructuras intentan abusar las disposiciones de la legislación doméstica tributaria, mientras que otras abusan los beneficios tributarios otorgados por los convenios. Se corre el riesgo de que dichas GAAR sean menos efectivas si no se aplican a arreglos abusivos que explotan las disposiciones de los convenios tributarios. Por lo tanto, en principio las GAAR que se encuentran en la legislación doméstica deben negar los beneficios de los convenios tributarios cuando dichas reglas sean aplicables.

2.1.3 Doctrinas judiciales que son parte de la legislación doméstica

Algunos países han desarrollado a través de sus tribunales, varias doctrinas anti-elusión, tales como la doctrina de la “sustancia sobre la forma” o el concepto de “abuso de la ley.” Estas son doctrinas que se relacionan con la interpretación de la legislación tributaria. De acuerdo con los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, nada impide la aplicación de enfoques judiciales

¹⁴Párrafos del 20 al 27 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁵Párrafos 21 y 22 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

similares a la hora de interpretar las disposiciones de los convenios tributarios.¹⁶

2.1.4 Reglas específicas anti-abuso que se encuentran en los convenios tributarios¹⁷

En la Convención Modelo de las Naciones Unidas hay un número de reglas específicas anti-abuso (y algunas de estas son tratadas en otras secciones de este Manual).¹⁸ Por ejemplo, la disposición sobre “compañías del espectáculo” del artículo 17 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que propone contrarrestar una forma particular de elusión que podría ser utilizada por artistas o deportistas que perciben sus ingresos a través de otras personas, típicamente una compañía bajo su control. Debe hacerse referencia en los Comentarios al artículo específico donde se encuentra la disposición anti-abuso.

2.1.5 Reglas generales anti-abuso que se encuentran en los convenios tributarios¹⁹

Además de las reglas específicas anti-abuso, algunos países tienen como práctica incluir una GAAR en sus convenios tributarios bilaterales. La versión actual de la Convención Modelo de las Naciones Unidas no incluye dicha GAAR, pero en los párrafos del 34 al 36 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas²⁰ se encuentran ejemplos de redacciones incluidas por algunos países.

El párrafo 37 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas también incluye una advertencia de

¹⁶Párrafos del 28 al 30 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁷Párrafos del 31 al 33 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

¹⁸Ver Capítulo VII, Tributación de los ingresos por inversiones y ganancias de capital, por Jan J.P. de Goede.

¹⁹Párrafos del 34 al 37 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²⁰Sobre los artículos de limitación de beneficios (LOB), ver Capítulo II, sección 3.4, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

que la inclusión de dichas GAAR podrían dar la impresión de que, a falta de dicha disposición, no es posible utilizar otros enfoques generales para hacer frente al uso indebido de los convenios tributarios. Esto es una clara advertencia de que los países deben considerar cuidadosamente la inclusión de dichas GAAR en sus convenios.

2.1.6 La interpretación de las disposiciones de los convenios tributarios²¹

Las disposiciones contenidas en un convenio tributario están sujetas a interpretación y el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados,²² establece que los convenios deben ser interpretados de buena fe a la luz de su propio objeto y propósito. Existe cierto apoyo al enfoque de que una interpretación de buena fe, consistente con el objeto y propósito de un convenio tributario, llegaría a una conclusión inconsistente sobre el abuso de las disposiciones de los convenios tributarios.²³ Sin embargo, actualmente el apoyo no es abrumador, y este es un aspecto que debe considerarse muy cuidadosamente antes de que una autoridad tributaria lo plantee.

2.2 Algunos ejemplos comunes de transacciones que involucran abusos potenciales de los convenios tributarios

Esta sección se refiere a seis ejemplos comunes de transacciones que involucran abuso potencial de convenios tributarios y analiza las formas en que pueden ser contrarrestados utilizando las diversas técnicas descritas anteriormente. Estos ejemplos no constituyen una lista completa de todas las posibilidades; en los párrafos del 40 al 99 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se analizan algunas otras. Tampoco son exhaustivos los ejemplos

²¹Párrafos 38 y 39 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

²²Convención sobre el derecho de los tratados, Viena, 23 de mayo de 1969.

²³En la actualidad, la jurisprudencia internacional sobre este asunto es relativamente escasa, siendo el caso principal uno de la Corte Suprema Federal Suiza con la sentencia de *A Holdings ApS v Federal Tax Administration* (2006) 8 ITLR 536.

de los Comentarios y sin duda los países encontrarán nuevas formas de uso indebido de convenios tributarios que también deberán ser contrarrestadas usando alguna de las técnicas descritas anteriormente.

2.2.1 *Treaty shopping* y el uso de sociedades pantalla²⁴

Tal vez el ejemplo más común del abuso de convenios tributarios es el “*treaty shopping*”, que se da cuando una persona que no tiene derecho a los beneficios de un convenio tributario, lleva a cabo arreglos empleando a otras personas que sí tienen derecho a los mismos para acceder indirectamente a los beneficios del convenio. Para citar un ejemplo sencillo suponemos que una persona es residente del País A y deriva renta de una fuente en el País C, pero no existe un convenio tributario entre los Países A y C. Sin embargo, hay un convenio tributario entre el País B y el País C que ofrece atractivos beneficios tributarios. La persona establece una entidad — típicamente una “sociedad pantalla” — en el País B de modo que el ingreso fluya hacia esa empresa, que disfruta del beneficio del convenio tributario con el País C. Estos arreglos con frecuencia también dependerán de la habilidad de extraer ingresos o remesar pagos fuera del País B sin pagar ningún impuesto en ese país.

El “*treaty shopping*” no es un fenómeno nuevo y el uso de las sociedades pantalla fue tratado por la OCDE en un informe adoptado en 1986.²⁵

Los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sugieren diversos métodos para tratar el *treaty shopping*, y los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE también incluye un análisis adicional sobre este tema.²⁶ Un ejemplo de una regla específica anti-abuso encontrada en la mayoría de los convenios tributarios es el concepto de “beneficiario efectivo” en los

²⁴Párrafos del 47 al 57 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Ver también Capítulo II, sección 5, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

²⁵OCDE, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, 27 de noviembre de 1986.

²⁶Citado en el párrafo 56 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

artículos 10, 11 y 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.²⁷ Por ejemplo, el análisis de la identidad del beneficiario efectivo de los dividendos o intereses, puede ser un enfoque para contrarrestar de forma efectiva un intento de abuso mediante el treaty shopping.

2.2.2 Traslado de beneficios²⁸

Este tema cubre una gama de transacciones y acuerdos que están diseñados para lograr que la renta que normalmente se acumularía para un contribuyente, se acumule para otra persona o entidad relacionada, con el objetivo de asegurar que se obtengan ventajas del convenio que de otro modo no estarían disponibles. Un ejemplo sencillo podría ser el uso de una “compañía base,” con frecuencia ubicada en una jurisdicción de baja tributación, a la que se transfiere la propiedad para que la renta sea devengada por dicha compañía. Hay otros ejemplos de traslado de beneficio en los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

El traslado de beneficios puede ser combatido mediante los diversos métodos descritos anteriormente. Por ejemplo, las compañías base pueden ser combatidas con legislación de sociedades extranjeras controladas (SEC), que es un ejemplo de una regla específica anti-elusión en la legislación doméstica.²⁹

2.2.3 Contratación externa de trabajadores³⁰

De acuerdo con el artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, un empleado que sea residente del País A y que va a trabajar

²⁷Sobre la noción de beneficiario efectivo, ver Capítulo II, sección 4.2 y bibliografía, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

²⁸Varios ejemplos de traslados de beneficios se discuten en los párrafos del 62 al 80 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Ver también Capítulo II, sección 5.3, Personas que califican para obtener los beneficios de los convenios, por Joanna Wheeler.

²⁹Es importante asegurar que el funcionamiento de la legislación SEC no se vea impedido por el convenio tributario, tema que se trata en la sección 3.

³⁰Párrafo 81 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo

en el País B por menos de 183 días, solamente será gravado en el País B sobre su salario si su empleador es residente del País B (o tiene un establecimiento permanente en el País B). En el pasado, esto ha llevado a un esquema de elusión tributaria donde enviaban a los empleados a trabajar en un país, pero su contrato legal de empleo era con un empleador que no residía en ese país. Este sería el caso aun si el empleado estuviera trabajando para una empresa en el país sede. Esto dio lugar a un problema que por lo general se conoce como “contratación externa de trabajadores”.

La respuesta a este problema se discute en los Comentarios al artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas e involucra la correcta interpretación del convenio tributario, a fin de identificar quién es realmente el empleador del trabajador. Algunos de los enfoques mencionados anteriormente pueden aplicarse para identificar al verdadero empleador, que dirige el trabajo del empleado y recibe los beneficios económicos por ese trabajo (a veces conocido como “el empleador económico”).

2.2.4 Evitar los umbrales mínimos de los convenios³¹

Varias de las disposiciones de los convenios contienen umbrales que afectan los derechos de imposición de los dos países. Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 10 (2) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas el impuesto de retención sobre los dividendos pagados por una empresa, por lo general es más bajo cuando la empresa accionista tiene una inversión directa de al menos 10 por ciento en la compañía que paga el dividendo.³² Una empresa podría celebrar un acuerdo artificial en virtud del cual cumple los requerimientos mínimos y obtiene un impuesto de retención más bajo, aun cuando la sustancia (contraria a la forma) constituye una inversión de cartera por debajo del umbral. Los

de las Naciones Unidas. También fue objeto de un Informe de la OCDE en 1985, incluido en *Trends in International Taxation* (OCDE, Paris, 1985).

³¹Párrafos del 94 al 99 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³²Otros ejemplos incluyen los plazos para un establecimiento permanente en el artículo 5 (3), y el nivel de participación (propiedad) de una empresa, sociedad de personas, fideicomiso o sucesión para los efectos del artículo 13 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

Comentarios al artículo 10 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas resume formas para atacar este tipo de elusión.

2.2.5 Conversión de los ingresos³³

Los artículos más importante de cualquier convenio tributario asignan derechos de imposición entre los países de acuerdo con la clasificación de la renta (beneficios empresariales, dividendos, intereses, regalías, etc.). Si los ingresos se pueden clasificar de otra forma, los derechos impositivos de uno de los países podrían verse reducidos y el resultado no sería el que acordaron los dos países. Un ejemplo común se da cuando un convenio tributario grava los dividendos con un impuesto de retención en la fuente más alto que el impuesto de retención sobre el pago de intereses. Los contribuyentes pueden estructurar sus transacciones con el fin de asegurar que la distribución de beneficios (que por lo tanto debería ser tratada como dividendo), adopte la forma de un pago de interés, teniendo como resultado un impuesto de retención más bajo.

Este tipo de elusión tributaria se puede contrarrestar interpretando de forma correcta las definiciones de las diferentes categorías de renta. Alternativamente, podría ser necesario incluir una disposición específica anti-elusión en los convenios tributarios si la elusión tributaria mediante la clasificación de los ingresos es un fenómeno común.

2.2.6 Abusos del crédito por impuesto potencial

Algunos convenios tributarios con países en desarrollo establecen un crédito por impuesto potencial (*tax sparing*). Este es un crédito que otorga el país de residencia del inversionista, no solamente por el impuesto realmente pagado al país en desarrollo, sino también un “crédito virtual” por el impuesto que se habría pagado en el país anfitrión, exceptuando aquellos comprendidos en legislaciones de incentivos tributarios que ofrecen una tasa reducida o una exención de impuesto por las actividades para promover el desarrollo económico.³⁴

³³Párrafos del 86 al 93 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

³⁴Ver Capítulo I, sección 6.2.3, Visión general de los asuntos involucrados en la aplicación de convenios sobre la doble tributación, por Brian J. Arnold.

Los créditos por impuesto potencial son una forma de elusión abusiva si, por ejemplo, un contribuyente solicita un crédito virtual al cual no tiene derecho. Si un convenio tributario establece un crédito por impuesto potencial, podría ser necesario que el país de residencia del inversionista verifique cuidadosamente (utilizando las disposiciones sobre intercambio de información descritas más adelante) que el contribuyente realmente tiene derecho al crédito virtual, con el fin de asegurarse que el mismo solamente se otorgue cuando el contribuyente realmente tiene el derecho. Este es uno de varios abusos potenciales de los convenios tributarios en los que el intercambio de información puede ser particularmente valioso para combatir el abuso de los convenios tributarios.

3. La relación entre las reglas domésticas anti-abuso y los convenios tributarios

El segundo aspecto del uso indebido de convenios tributarios analizado en este Capítulo se refiere a la relación entre las reglas domésticas anti-elusión (o anti-abuso) y los convenios tributarios. Es importante que las reglas domésticas anti-elusión (ya sean reglas específicas o generales) no dejen de aplicarse por las disposiciones de un convenio tributario. Un ejemplo donde esto ha resultado problemático en el pasado tiene que ver con la legislación sobre SEC bajo la cual las ganancias recibidas por una subsidiaria controlada en una jurisdicción de baja tributación se atribuyen a la casa matriz controladora y se gravan, ya sea como una distribución hecha por esa empresa o como los beneficios de esa empresa. Cuando la subsidiaria es residente en un país que tiene un convenio tributario con el país de residencia de la casa matriz, en ocasiones se ha argumentado que las disposiciones (tales como el artículo sobre los beneficios empresariales) del convenio tributario impiden la aplicación de la legislación SEC.³⁵ Puede considerarse como uso indebido de los convenios tributarios la celebración de acuerdos con miras a utilizar las disposiciones del convenio tributario para impedir la aplicación de la legislación anti-elusión.

³⁵Esto ha surgido en varios países; para ejemplos de decisiones judiciales sobre este asunto, ver la decisión del tribunal francés en *Re Schneider SA* (2002) 4 ITLR 1077, y la del tribunal británico en *Bricom* (1997) 1 OFLR 365.

Los posibles conflictos entre las reglas anti-abuso y las disposiciones de los convenios tributarios se analizan en los párrafos del 14 al 19 de los Comentarios al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. La conclusión es que, con frecuencia pueden evitarse estos conflictos al aplicar el análisis detallado del funcionamiento de las disposiciones. Cuando en la negociación de un convenio tributario se anticipa la posibilidad de un conflicto, la solución que ofrece mayor certeza es la de incluir una disposición expresa confirmando que sus disposiciones no impiden la aplicación de las reglas domésticas anti-elusión (o tal vez, lo contrario). Se han dado casos problemáticos en los que el convenio no se pronuncia sobre el tema, de modo que es posible argumentar que el convenio impidió la aplicación de la legislación anti-elusión.

Este tema también fue analizado en el Convenio Modelo de la OCDE; referirse a los párrafos del 7 al 26.2 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE.

4. Detectar y combatir esquemas agresivos de elusión tributaria mediante convenios tributarios

Es probable que todos los países tengan disposiciones en sus legislaciones domésticas para combatir los esquemas agresivos de elusión tributaria. Estas pueden ser reglas específicas anti-elusión que contrarrestan esquemas específicos, o pueden ser GAAR. También habrá leyes que penalicen el fraude tributario, como por ejemplo el encubrimiento deliberado de activos en el exterior.

Sin embargo, en un contexto transfronterizo, la efectividad de estas reglas anti-elusión puede reducirse significativamente porque un país no puede obtener información precisa (o en ocasiones ninguna información) sobre los activos o actividades del contribuyente en el exterior.

La efectividad de las reglas domésticas anti-elusión también se puede ver afectada porque los activos de un contribuyente están en el exterior, de modo que resulta imposible hacer cumplir una deuda tributaria en el otro país.

En lo que respecta a ambos temas, los convenios tributarios pueden mejorar significativamente la efectividad de las reglas anti-elusión mediante las disposiciones de asistencia administrativa mutua contenidas en los convenios.

La disposición principal de asistencia administrativa mutua es la de intercambio de información, que está basada en el equivalente del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Sin embargo, desde el 2011 la Convención Modelo de las Naciones Unidas tiene en el artículo 27, una segunda disposición para la asistencia administrativa mutua sobre asistencia en la recaudación de impuestos (y el Convenio Modelo de la OCDE incluyó una disposición similar desde el 2003). Cada una de éstas es considerada a continuación.

4.1 Intercambio de información³⁶

Las disposiciones de los convenios tributarios basadas en la Convención Modelo de las Naciones Unidas no son la única forma en que los países pueden acordar el intercambio de información. Bilateralmente, los países pueden celebrar un Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria (TIEA, en inglés *tax information exchange agreements*) que difieren de los convenios tributarios generales por cuanto se refieren únicamente a la asistencia administrativa a través del intercambio de información. Desde el 2011, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal³⁷ de la OCDE y el Consejo de Europa puede ser firmada por países que no son miembros de la OCDE ni del Consejo de Europa. La Convención Multilateral tiene disposiciones extensas para la asistencia administrativa mutua a través del intercambio de información y a través de la asistencia transfronteriza en la recaudación de impuestos.

Constituye una práctica normal incluir un artículo sobre intercambio de información en los convenios tributarios bilaterales, que

³⁶Ver Capítulo IX, Intercambio de información, por Diane M. Ring.

³⁷Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa, disponible en http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Amended_Convention_June2011_EN.pdf.

por lo general está basado en el artículo 26 de los Convenios Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE. El alcance de este artículo se ha modificado en las diferentes ediciones de los dos Convenios Modelo, y actualmente es significativamente más extenso que antes. En consecuencia, con la versión actual del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el intercambio de información no está retringido por los artículos 1 y 2 de la Convención Modelo, por lo que no está limitado únicamente a personas residentes de uno o ambos Estados del convenio y tampoco está limitado a los impuestos cubiertos por el convenio tributario. La prueba para intercambiar información es que dicha información sea “previsiblemente pertinente” ya sea para cumplir con las disposiciones del convenio tributario, o para la administración o aplicación de la legislación doméstica tributaria. Lo que aquí destaca en particular es el intercambio de información para fines de implementar las reglas domésticas anti-elusión.

Tradicionalmente, las disposiciones para el intercambio de información tales como el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, abarca tres formas de intercambio de información. Primero, el intercambio por solicitud en el que un Estado hace una solicitud específica de información al otro. Segundo, el intercambio espontáneo de información en el que las autoridades tributarias de un Estado intercambian información que ellos consideran sería previsiblemente pertinente para la administración de impuestos en el otro Estado. Tercero, el intercambio automático de información en el que ciertas categorías de información — por ejemplo, pagos de intereses bancarios a titulares de cuentas de residentes en el otro Estado — se intercambian sobre una base automática y regular. El intercambio automático de información, en particular, puede identificar a contribuyentes que han tratado de evitar impuestos transfiriendo activos al exterior, sin incluir los ingresos derivados de esos activos en su declaración de impuestos.

La efectividad del intercambio automático de información depende en gran medida de la habilidad del Estado que recibe la información para vincularla a un contribuyente específico en su jurisdicción. La información precisa sobre el beneficiario efectivo de los ingresos, o incluso el número de identificación tributario del propietario, pueden contribuir significativamente a mejorar la efectividad.

La versión actual del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas refleja el desarrollo del más reciente consenso internacional sobre intercambio de información. Así, según el artículo 26 (4) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el Estado requerido debe utilizar los medios para recabar información para así obtener la información solicitada aun cuando no necesite la misma para sus propios efectos tributarios. Dicho de otra manera, el Estado requerido no puede negarse a recabar y suministrar información únicamente por no tener interés en dicha información. Previamente, la posición de algunos países era que solo proporcionarían información que ya se encontraba en sus archivos, y que no saldrían a recabar información únicamente para los fines del intercambio. El consenso actual sobre “no tener interés doméstico” es que se debe recabar información únicamente para los fines de intercambiarla con otro país.

Segundo, el artículo 26 (5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas refleja el consenso de que un Estado no puede rehusarse a proporcionar información porque esté en poder de un banco u otra persona en capacidad fiduciaria, por ejemplo. Esto refleja el consenso de que el secreto bancario no debe ser una barrera para el intercambio de información para efectos tributarios entre los países.

Finalmente, el artículo 26 (6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas autoriza a las autoridades competentes a desarrollar métodos y técnicas apropiadas sobre el intercambios de información. Esto proporcionaría la base de acuerdos para identificar las categorías de información que estarían sujetas a intercambio automático, así como otros métodos para utilizar el intercambio de información con miras a complementar la efectividad de las disposiciones anti-elusión. Algunos ejemplos serían los acuerdos entre autoridades competentes para llevar a cabo fiscalizaciones conjuntas de contribuyentes que operan en ambos países, o compartir información entre las dos autoridades competentes en relación con esquemas agresivos de planificación tributaria que hayan sido identificados en uno u otro país.

En muchos aspectos, las disposiciones sobre intercambio de información en los convenios tributarios constituyen una de las herramientas más poderosas en manos de las autoridades tributarias para combatir tanto los esquemas agresivos de planificación tributaria como el fraude tributario.

4.2 Asistencia en la recaudación de impuestos³⁸

En algunas ocasiones un país puede identificar y combatir arreglos particulares de elusión tributaria, pero no está en capacidad de cobrar el impuesto debido a que los activos del contribuyente están situados en el exterior. La versión de 2011 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas incluye en el artículo 27 una disposición sobre asistencia en la recaudación de impuestos. También hay acuerdos extensos sobre asistencia en la recaudación de impuestos en la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa. Estas disposiciones se aplican no solo en la recaudación de impuestos, sino también en la recaudación de intereses, sanciones administrativas y costos relacionados con la recaudación.

4.3 Organización interna en la autoridad tributaria para detectar y combatir los esquemas agresivos de elusión tributaria

Está de más decir que se deben establecer estructuras organizacionales adecuadas en cada autoridad tributaria para detectar y combatir efectivamente los esquemas agresivos de elusión tributaria. Esto podría involucrar una unidad especializada, dotada de funcionarios capacitados con suficiente experiencia para identificar este tipo de esquemas y tomar medidas para combatirlos, por ejemplo utilizando la legislación doméstica y las disposiciones de intercambio de información en los convenios tributarios. La unidad requiere tener fácil acceso al personal que se encarga del intercambio de información (que podrían ser parte de esta unidad).

Esta unidad también debe contar con suficiente capacitación para distinguir entre la elusión de impuestos y las actividades y estructuras, en ocasiones complejas, utilizadas por los grupos multinacionales que no están motivadas por los impuestos y que no constituyen elusión agresiva; se pueden desperdiciar recursos valiosos y afectar la reputación de un país que recibe inversión extranjera

³⁸Ver Capítulo III, sección 4.4. Tributación de los residentes sobre los ingresos de fuente extranjera, por Peter A. Harris.

directa si se cuestionan arreglos que no constituyen ejemplos de elusión tributaria agresiva.

5. Comentarios finales

En ocasiones se dice que los países deben ser cautelosos al celebrar convenios tributarios por cuanto pueden crear oportunidades para la elusión tributaria. El peligro del uso indebido o abuso de los convenios tributarios ciertamente existe y los países deben estar conscientes de ello, así como de las formas en que pueden prevenir o contrarrestar este abuso.

Al mismo tiempo, a través de disposiciones para la asistencia administrativa, como el intercambio de información o la asistencia en la recaudación transfronteriza de impuestos, los convenios tributarios pueden ofrecer a los países una poderosa arma para detectar y contrarrestar la elusión tributaria o el fraude tributario.

Tal vez sea necesaria una última advertencia. Los convenios eliminan la doble imposición, ya sea mediante la reducción o exoneración de los impuestos, u otorgando créditos por los impuestos pagados en el exterior. Si se alega a la ligera la existencia de elusión tributaria y se niegan los beneficios del convenio, entonces podrían tornarse nulas las ventajas de los convenios para eliminar las barreras al comercio e inversión. Al igual que en los casos de elusión tributaria doméstica, debe tenerse cuidado cuando se distingue entre los acuerdos abusivos y aquéllos que son consistentes con los propósitos para los cuales se celebró el convenio tributario.