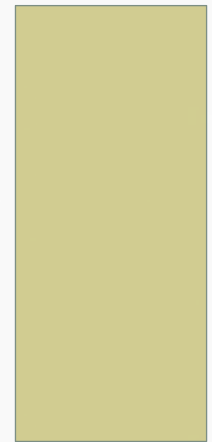


# COMENTARIO AL ARTÍCULO 7 DE LA RED IBEROAMERICANA DE CDIS

AITOR NAVARRO, UNIVERSIDAD CARLOS III DE  
MADRID



# METODOLOGÍA

- Análisis de toda la red de convenios iberoamericana, incluidos España y Portugal.
- Elaboración de excel anotando las particularidades de cada CDI. Desviaciones copiadas en otro documento.
- Clasificación de las desviaciones de acuerdo al tipo de cláusula en cuestión (7 categorías).
- Análisis referido a cada categoría. Texto centrado en las desviaciones a los modelos OCDE y ONU.
- Todavía es un borrador. Falta por incorporar:
  - Protocolos.
  - Jurisprudencia y particularidades de la normativa interna.

# ASPECTOS GENERALES

- La gran mayoría de CDI siguen el modelo OCDE pre-2010 como punto de partida. Excepciones:
  - CDIs de Panamá con Israel y RU siguen modelo OCDE 2010.
  - Sólo el CDI Panamá-Vietnam sigue modelo ONU.
  - Regla de tributación en fuente en la decisión 537 de la Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú) y el CDI Argentina-Bolivia
- Muchos CDI incorporan cláusulas del Modelo ONU.
- Literalidad intacta desde 1963 hasta 2010. Constantes modificaciones en los comentarios. Al menos 10 informes dedicados a la materia.
- Artículo 7 del Modelo ONU, no ha variado.

# ESTRUCTURA DEL ARTÍCULO 7 MODELO OCDE PRE-2010

- **7.1 Gravamen en residencia salvo que haya un EP** en fuente por los beneficios que sean atribuibles.
- **7.2 Método de atribución** de beneficios basada en un análisis funcional de acuerdo al principio de plena competencia.
- **7.3 Deducción de gastos** por parte del EP.
- **7.4** Admisibilidad de **métodos formularios**.
- **7.5** Exclusión en el cómputo de beneficios derivados de la **compra de mercaderías** para la empresa
- **7.6 Coherencia** en el método.
- **7.7 Cláusula de subsidiariedad** del art.7 frente a otros referidos a rentas empresariales.

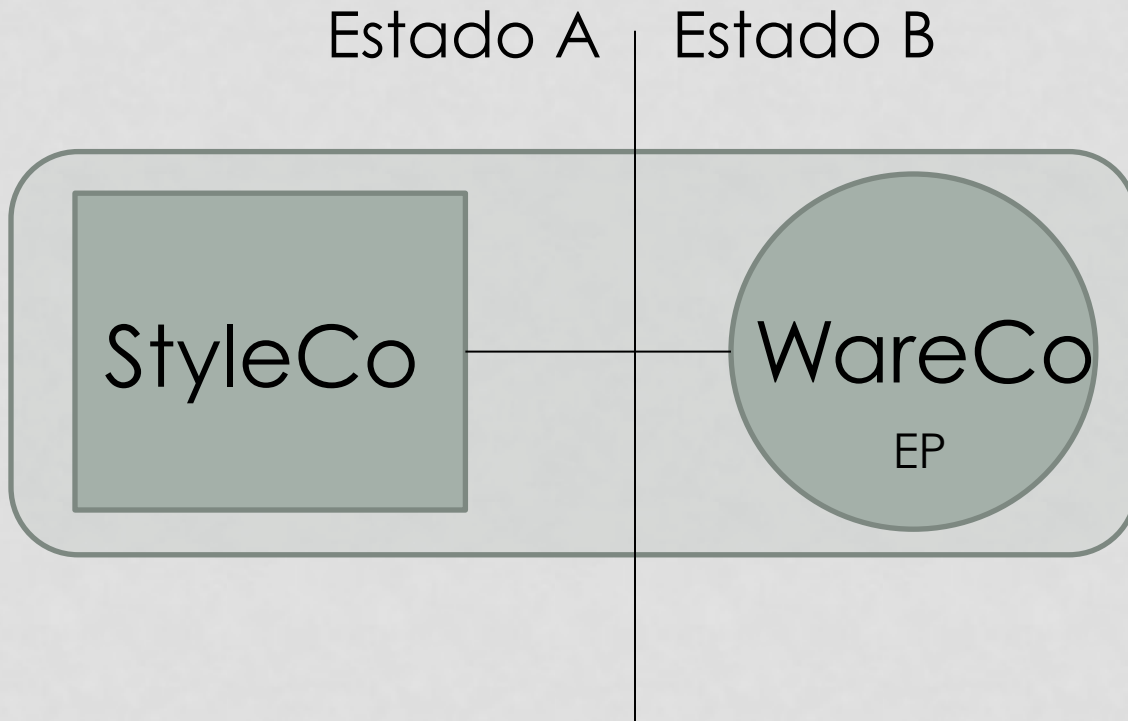
# FUNCIONAMIENTO

- Gravamen en fuente a partir de un determinado umbral (concepto de EP en artículo 5).
- Atribución de rentas siguiendo el principio de entidad funcionalmente separada.
- Se pretende un resultado muy parecido al resultante de operar con filiales (considerar también artículo 24.3).

# ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS

- Contabilidad y análisis funcional.
- Desde los CMCOUDE 2010, adopción del Authorized OECD Approach (AOA). Dos fases:
  - Atribución de funciones, activos y riesgos (ausencia de contratos).
  - Atribución de la renta asociada a la actividad económica desarrollada por el EP, incluyendo acuerdos (dealings) con la casa central.
- ¿Hay realmente diferencias entre ambas aproximaciones?
- Importante: si una empresa se encuentra en pérdidas pero el EP ha obtenido beneficios, éstos no tributan (diferencia con modelo 2010).

# EJEMPLO: EP DE VENTAS



## PASO 1

- Operarios (SPF)
- Activos (local, mercaderías, capital, deuda...)
- Riesgos

## PASO 2

- Atribución de rentas derivadas de funciones activos y riesgos:
  - Operaciones con terceros
  - Con casa central

# DESVIACIONES

- Basadas en el Modelo ONU:
  - Fuerza de atracción limitada (ONU 7.1).
  - Limitaciones referidas a gastos deducibles (ONU 7.3).
- Desviaciones no modelizadas:
  - Desviaciones referidas al perímetro de aplicación del art.7.
  - Cláusulas de seguros.
  - Cláusulas anti-diferimiento.
  - Definición del término “beneficios”.
  - Otras cláusulas.



# FUERZA DE ATRACCIÓN

- Cláusula que atribuye potestad de gravamen en fuente de **beneficios por encima** de los atribuibles aplicando el art.7.2.
- **Cláusula ONU**: “renta atribuible a: a) ese **establecimiento permanente**; o b) las **ventas** en ese otro Estado de **bienes o mercancías de tipo idéntico o similar** al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras **actividades comerciales** de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente”.
- Tipos:
  - Sólo ventas (eliminación de art.7.1.c) MONU).
  - Atribución derivada de la negociación y conclusión de contratos.
  - Fuerza de atracción con cláusula de escape objetiva.
  - Fuerza de atracción con cláusula de escape subjetiva.

# EJEMPLO CDI MÉXICO - REINO UNIDO

- 7.6 Cuando un establecimiento permanente **participe activa y sustancialmente en la negociación y conclusión de contratos** celebrados por la empresa, no obstante que otras partes de la empresa hayan también participado en tales operaciones, será atribuible a este establecimiento permanente la **parte de los beneficios de la empresa que provengan de dichos contratos**, en la proporción que guarden las participaciones que haya tenido el establecimiento permanente en dichas operaciones respecto de la participación de la empresa como un todo.

# LIMITACIÓN DE GASTOS NOCIONALES

- Modelo ONU, categorías de gastos no deducibles (simetría con ingresos, no computables):
  - Pagos por el uso de patentes y otros derechos.
  - Pagos por servicios o por labores de gestión.
  - Pagos de intereses (salvo para instituciones financieras).
- México ha introducido esta cláusula en prácticamente todos sus CDI
- Desviaciones:
  - Limitación sólo referida a gastos. Ingresos computables.
  - Limitación de gastos para igualar los deducibles por un EP con los de una empresa.
  - Vinculación de gastos a los reconocibles en el derecho interno.
  - Combinaciones entre las anteriores.

# EJEMPLO: CDI BRASIL - MÉXICO

- 7.3. [...] Sin embargo, **no serán deducibles** los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos como reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos **a cambio del derecho de utilizar patentes** u otros derechos, a título de comisión, por **servicios concretos prestados o por gestiones hechas** o, salvo en el caso de un banco, a título de **intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente**.

# DESVIACIONES SOBRE EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 7

- No incluidas por iniciativa de países iberoamericanos, sino por la contraparte (Austria, Australia, Alemania y Turquía).
- Referidas a la aplicación del artículo a trusts, entidades transparentes y sociedades en cuentas de participación.
- Problemas de compatibilidad con el ámbito de aplicación del CDI (art.1)?.
- **EJEMPLO, CDI España – Austria:** “las disposiciones de los párrafos 1 a 6 se aplicarán también a las rentas obtenidas por un cuenta partícipe en una cuenta en participación austriaca (Stille Gesellschaft)”

# CLÁUSULAS DE SEGURO

- Mayor potestad de gravamen en fuente si son comparadas con la introducción de una cláusula de EP de seguro.
- Contenido variado (gravamen sin restricciones, restricciones porcentuales, cláusulas de reaseguro...)
- Argentina tiene una marcada política de inclusión de este tipo de cláusulas.

# EJEMPLO CDI ARGENTINA-CHILE

- 7.4 los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado Contratante provenientes del desarrollo de la **actividad aseguradora o reaseguradora** que cubran bienes situados en el otro Estado Contratante o a personas que son residentes de ese otro Estado al momento de celebrarse el contrato de seguro o reaseguro, pueden someterse a imposición en ese otro Estado, ya sea que la empresa desarrolle o no su actividad en ese otro Estado por medio de un establecimiento permanente allí situado. Sin embargo, en ese caso (**en ausencia de un establecimiento permanente**), **el impuesto aplicado no podrá exceder del:**
  - (a) 2,5 por ciento del **monto bruto** de la prima en el caso de pólizas de reaseguros y,
  - (b) 10 por ciento del monto bruto de las primas en el caso de todas las demás pólizas de seguro.

# CLÁUSULAS ANTI-DIFERIMIENTO

- Gravamen de rentas empresariales aunque el EP haya dejado de existir.
- Actúan al margen de los criterios de imputación temporal de la renta de los Estados firmantes.



# EJEMPLO CDI CHILE - FRANCIA

- 7.8 La **renta o ganancia atribuible** a un establecimiento permanente durante su existencia es imponible en el Estado Contratante donde tal establecimiento permanente este situado, **aunque los pagos sean diferidos** hasta que ese establecimiento permanente haya **dejado de existir**.

# DEFINICIÓN DEL TÉRMINO “BENEFICIOS”

- Definición relevante a efectos de determinar el ámbito de aplicación del art.7.
- Expresiones: “beneficios”, “beneficios empresariales”, “beneficios industriales o comerciales”.
- **EJEMPLO CDI España – Kuwait:** “Las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos se considerarán beneficios empresariales comprendidos en el ámbito de aplicación de este artículo”.

# OTRAS CLÁUSULAS

- Contenido heterogéneo.
- No encuadrables en el resto de categorías. No modelizadas.
- **EJEMPLO CDI Argentina – Alemania:**
  - 7.7 Cuando un residente de la República Federal de Alemania tenga un establecimiento permanente en la República Argentina, el **impuesto argentino sobre los beneficios de ese establecimiento permanente**, ya sea que recaiga sobre el establecimiento permanente como tal, sobre el residente mencionado o sobre ambos, **no excederá el impuesto** que conforme a la ley argentina resulta aplicable a los beneficios de una sociedad domiciliada en la República Argentina, **más el quince por ciento de tales beneficios** calculados después de la deducción del impuesto antes indicado.