

ABUSOS EN LOS GASTOS INCURRIDOS EN EL EXTERIOR (Intereses, Regalías y Asistencia Técnica)

*por Ramon Valdes Costa**

1. Los problemas impositivos que las regalías e intereses plantean en el ámbito internacional afectan -con mayor o menor intensidad, según las legislaciones nacionales y los tratados, pero siempre en forma importante-, a los Fiscos de los países interesados y a las empresas pagadoras y receptoras. No es de extrañar pues que el tema figure en todas las agendas de los Congresos científicos internacionales y constituya una de las mayores preocupaciones de las instituciones representativas de los sectores interesados. El funcionamiento del Grupo de Expertos designado por el ECOSOC para estudiar el problema de los tratados tributarios entre los países desarrollados y países en vía de desarrollo, le ha dado además una actualidad trascendental, pues puede afirmarse que las conclusiones a que llegue ese Grupo, constituido por expertos de países de todos los continentes y del más diverso tipo de desarrollo económico y social, sin duda constituirán en el futuro un antecedente de importancia fundamental para regular las relaciones tributarias internacionales¹.

2. En esta Asamblea el tema ha sido circunscripto a los "abusos en los gastos incurridos en el extranjero" y concretamente

*Profesor de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo, Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario y miembro del Comité Directivo de la Asociación Fiscal Internacional.

¹ La próxima reunión del Grupo a realizarse dentro de pocos meses, estará dedicada precisamente al estudio de las rentas de capital: dividendos, intereses y regalías. Parece oportuno informar que a dicha reunión la IFA en su carácter de organismo

al concepto de los distintos tipos de estos gastos: regalías, asistencia técnica e intereses; admisibilidad de su deducción por la empresa pagadora a los efectos del impuesto a la renta; la causa de los abusos y los medios de prevenirlos y reprimirlos. Implícitamente el tema está limitado a los problemas que se registran en el país en el cual se generan las regalías o los intereses, que es por regla general, el país desde el cual se efectúa el pago.

3. No obstante debe tenerse en cuenta que éste es sólo uno de los problemas que plantean esos pagos. A nuestro juicio todos ellos están vinculados entre sí, por lo que en definitiva debería intentarse una solución integral. Es tal vez el problema sobre el que sea más fácil llegar a un acuerdo entre los Fiscos interesados, al menos en el campo teórico, pues hay razones de equidad y de interés recíproco en eliminar esos abusos. Por otra parte existen antecedentes doctrinales recogidos en forma coincidente por la generalidad de los tratados impositivos vigentes. Pero, repetimos, este es sólo una parte del complejo problema impositivo de las regalías e intereses.

asesor de la O.N.U., presentará un informe a elaborar por destacados especialistas, entre ellos el Prof. Stanley Surrey quien ha preparado ya algunas directivas. La IFA ha invitado también al Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario a colaborar en dicho informe, el que la aceptó en ocasión de las VI Jornadas celebradas en Punta del Este en diciembre de 1970. Para representar al Instituto fueron designados los profesores Dr. Horacio García Belsunce de Argentina, Dr. Rubens Gomes de Souza de Brasil y Dr. Enrique Piedrabuena R. de Chile.

El tema fue también considerado en diversos Congresos de IFA. Es interesante destacar que en el XXIII Congreso de Rotterdam (1969) se trató el problema específico del régimen impositivo de las prestaciones de servicios y concesión de derechos incorporales entre compañías asociadas (matrices, subsidiarias o filiales y sucursales) que es el que da mayor oportunidad a la configuración de los abusos que nos preocupan en esta oportunidad.

La Cámara Internacional de Comercio ha efectuado por su parte detenidos estudios cuya influencia en la conducta de los países desarrollados y organismos internacionales, no puede desconocerse.

Entre las reuniones americanas recientes que se ocuparon de estos problemas pueden mencionarse las ya citadas VI Jornadas Latinoamericanas en las que además de las resoluciones generales adoptadas y las designaciones antes referidas, se presentó un informe sobre el tema específico de las regalías por el Cr. Jorge Rossetto; el XVI Congreso de la Interamerican Bar Association (Caracas, 1969) en el que se adoptaron importantes decisiones y se aprobó un proyecto de Tratado preparado por el Prof. De Juano; las III Jornadas de Finanzas Públicas de Córdoba (Rep. Argentina, agosto, 1970) en la que disertamos sobre el tema "Problemas Tributarios entre países desarrollados y en desarrollo" (publ. en folleto, Mont. 1970); el Primer Congreso Interamericano de la Tributación (Rosario, noviembre 1970) en el que se presentó un informe de A. Camacho Rueda, A. Heilboon, A. Duarte Cancino y B. Calvo Pardo, de Colombia, titulado "Imposición sobre las regalías".

Por su carácter oficial debe citarse especialmente la reunión del Tercer período de Sesiones extraordinarias de la Comisión del Grupo Andino (Lima, diciembre, 1970) cuya decisión No. 24 establece importantes medidas respecto de marcas, patentes, licencias y regalías.

Hay problemas de doble imposición resultantes de las discrepancias sobre sus poderes impositivos entre los Estados pagadores y receptores, por lo general países en desarrollo y desarrollados respectivamente, que perjudican monetariamente a los contribuyentes pero que perjudican también a los países en desarrollo al dificultar las transferencias de capitales y de técnicas y al encarecer sus costos de producción. Hay problemas de evasión por abusos en los gastos, en perjuicio de los países pagadores y por utilización de los refugios impositivos (tax havens), en perjuicio de los países receptores, evasiones ambas que tienen como rasgo común característico la participación concertada de las empresas asociadas². Hay también problemas de política fiscal relativos a la incentivación de la transferencia internacional de capitales y técnicas desde los países desarrollados hacia los países en desarrollo, aspecto éste que constituye la finalidad principal de los trabajos del Grupo de Expertos del ECOSOC. En este último aspecto no pueden olvidarse los demás objetivos que puede perseguir el régimen impositivo de estos pagos en materia de tratamiento a las inversiones extranjeras, con sus problemas de remesas de fondos al exterior, nacionalización, nominatividad de las acciones, etc., aspectos éstos que desbordan el ámbito tributario.

Por lo tanto, aunque en esta oportunidad el estudio se limite al problema de los abusos en perjuicio de los países pagadores, debería tenerse presente que la solución que en él se adopte está condicionada o por lo menos vinculada a otros problemas que requieren la colaboración de los otros Estados interesados, o que inciden sobre aspectos ajenos a la recaudación tributaria pero cuya importancia no puede ser desconocida por el administrador de impuestos.

² Utilizamos el término "empresas asociadas" en el sentido que le atribuye el Modelo de Tratado de la O.E.C.D. en su art. 9o.:

Empresas Asociadas. Cuando:

- "a) una empresa de un Estado contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- "b) unas mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante; y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones, aceptadas o impuestas, que difieran de las que serían acordadas por "empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia".

Esta transcripción y las que se harán más adelante están tomadas de la traducción al español efectuada por la O.E.C.D.

4. Por otra parte creo que en la consideración del problema no podemos olvidar que la posición latinoamericana acerca del principio de la fuente y en particular de la determinación de la fuente en materia de regalías e intereses, sostenida firmemente por su doctrina y legislaciones nacionales ésta -como lo veremos más adelante- en franca minoría en el medio internacional y difícilmente será aceptada en un futuro inmediato. Tal circunstancia obliga a considerar estas cuestiones con un espíritu realista, al menos en aquellos casos que requieran una acción concertada con los Estados receptores.

II. Cuestiones Previas

5. Antes de entrar al análisis particular del problema de los abusos, es indispensable como ya se adelantó a indicarlo la Secretaría Ejecutiva, precisar algunos conceptos. En primer término cuáles son los poderes impositivos de los Estados interesados; segundo, qué debe entenderse por regalías, asistencia técnica e intereses; tercero, sobre qué monto deben aplicarse los impuestos y por último, si se justifica o no un tratamiento impositivo preferencial para estos tipos de renta y en qué condiciones.

A) El Derecho de Imposición

6. El principio de la fuente como único, o por lo menos fundamental criterio atributivo de poderes tributarios, sostenido por la doctrina latinoamericana reiteradamente desde 1956 hasta el presente³ e incorporado por regla general en su derecho positivo, no ha encontrado ambiente propicio en el ámbito internacional. Debe señalarse al respecto que a la oposición de los países desarrollados, que podría ser explicada por razones de defensa de sus intereses fiscales, se agrega, al menos en materia de intereses y regalías propiamente dichas (ve.: infra No. 19 y sig.), una aceptación parcial y a veces total del principio de la residencia por parte de numerosos países en vías de desarrollo, incluso latinoamericanos.

7. El Modelo de Tratado de la OCDE propicia al respecto "soluciones de compromiso". Según sus propios comentarios, "las reglas de atribución previstas ... representan un equilibrio de concesiones recíprocas ... entre los países miembros partidarios de la

³ La primera declaración continental fue la de las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956) la que fue ratificada y ajustada en las IV Jornadas (Buenos Aires, 1964), y nuevamente ratificada en las VI (Punta del Este, 1970). En el medio interamericano deben señalarse en el mismo sentido, las categóricas recomendaciones de la Interamerican Bar Association en diversas conferencias, entre ellas especialmente la X (Buenos Aires, 1957), la XIII (Panamá, 1963) y la XIV (Puerto Rico, 1965).

imposición en el Estado de la residencia y los que preconizan la imposición en la fuente". Y ese compromiso se efectúa "sobre la base de atribuir el derecho a gravar los cánones⁴ exclusivamente al Estado de la residencia del beneficiario y distribuir entre los dos Estados el derecho a gravar los dividendos e intereses"⁵.

8. Otro antecedente de interés es la posición oficial de los Estados africanos de habla francesa. En el proyecto de convención aprobado en la Conferencia de Abidjan en junio de 1963 se establece que las regalías estarán exentas de impuestos en el país desde el cual se pagan. Igual solución se da con otra redacción a las rentas de los préstamos. Ambas han sido adoptadas casi textualmente en los tratados celebrados por estos países⁶.

4 La expresión inglesa "royalties" y la francesa "redevances", ha sido traducida al español por la O.E.C.D. como "cánones" en vez de "regalías" utilizada habitualmente en América Latina. Ambos vocablos son objetables desde el punto de vista lingüístico, pero preferimos el de regalías generalmente adoptado en las legislaciones y más en armonía con la terminología internacional.

5 Introducción No. 18. Las disposiciones pertinentes figuran en los arts. 10, 11 y 12; los dos últimos referentes a intereses y regalías respectivamente.

Al No. 11 formularon reservas de distinta índole en favor de la imposición en la fuente, sólo Italia y Turquía. En el No. 12 se establecen tratamientos especiales para España, Grecia, Portugal y Luxemburgo, los que quedan facultados para gravar las regalías procedentes de sus territorios con el "5% como máximo de su importe bruto". Por su parte formularon reservas Austria, reclamando una tasa de hasta el 10% y Turquía hasta el 20%. También hicieron reservas Canadá limitando los tipos de prestaciones e Italia reservándose el derecho de gravar las regalías cuando el beneficiario tiene en Italia un establecimiento permanente aunque la regalía no esté efectivamente vinculada a éste.

6 El texto completo del acuerdo está publicado en Bull. for International Fiscal Documentation (Bull. IFD), t. XXI, 1967, suppl. A. La parte relativa a las regalías dice así:

"Art. 20 -

"1 ...

"2. Les droits d'auteur ainsi que les produits ou redevances (royalties) provenant de la vente ou de la concession de licences d'exploitation de brevets, marques de fabrique, procédés et formules secrets qui son payés dans l'un des Etats contractants a une personne ayant son domicile fiscal dans un autre Etat contractant son exonérés d'impôt dans le premier Etat". "... (omissis).

El No. 1 se refiere a las regalías correspondientes a bienes inmobiliarios, imponibles en el lugar de la situación de éstos.

Por el No. 3 se da a las umas pagadas por la utilización o uso de equipos, films y asistencia técnica, el mismo tratamiento que a las regalías del No. 2.

El No. 4 limita la exoneración de los Nos. 2 y 3 al valor "intrínseco y normal" de las prestaciones.

Han celebrado tratados con Francia:

Madagascar, 14 de mayo de 1965, a. 20 (En bull. I.F.D., t. XIX, 1965, p. 459); Cameroun, 10 de julio de 1965, art. 20 (en Bull. I.F.D., t. XX, 1966, p. 470) y además: Cote d'Ivoire, 5 de abril de 1965; Gabon, 21 de abril de 1965; Sénégal, 3 de mayo de 1965; Niger, 1 de junio de 1965; Haute Volta, 11 de agosto de 1965; Dahomey, 21 de octubre de 1965.

9. También parece oportuno mencionar el acuerdo celebrado entre Francia y la U.R.S.S. de 14 de marzo de 1967 por el cual se exoneran de impuestos a la renta y a las ventas los pagos referentes a utilización de licencias de explotación de brevets, marcas, etc. y a la remuneración de asistencia técnica. Debe señalarse no obstante que este acuerdo tiene como finalidad incentivar el intercambio tecnológico abaratando los costos, más que resolver el problema de la distribución de los poderes impositivos⁷.

10. Los países latinoamericanos al celebrar tratados internacionales han renunciado parcialmente a lo que parecía ser un principio definitivamente consagrado en sus derechos. En los tratados celebrados por Argentina con Suecia y Alemania y por Brasil con EE.UU. y Japón, se limita el derecho de imposición del país de la fuente al 10 y al 15%, con algunas variantes en cuanto a la existencia en dicho país de un establecimiento del acreedor (tratados del Brasil) y en cuanto al reconocimiento del "tax sparing" (tratados de Argentina⁸).

11. En conclusión, cualquiera fuere la causa, lo cierto es que los países en vías de desarrollo, europeos, africanos y latinoamericanos, en los acuerdos internacionales que han celebrado han renunciado en materia de intereses y regalías propiamente dichas, total o parcialmente, al principio de la fuente sin haber obtenido aparentemente ventajas que compensaran tal concesión.

12. Otra posición a tener en cuenta es la sostenida por la Cámara Internacional de Comercio, la que se ha ocupado del tema en

7 Vé. textos de las notas intercambiadas por los Gobiernos y la exposición de motivos de los Ministerios "des affaires étrangères" y "d'Economie et des Finances", en Bull. I.F.D., t. XXII, 1968, p. 122.

8 Similar limitación de la tasa se prevé en el "Modelo de Tratado Interamericano" de De Juarno, art. VII y VIII sobre regalías e intereses. (Rosario, 1971, p. 12).

Sobre esta renuncia al poder de imposición y el alcance de la cláusula tax sparing, Vé.: GIULIANI FONROUGE, C.M. "Derecho Financiero", 2a. ed., Buenos Aires, Depalma, 1970, T. 1, p. 361; MARTINEZ MOLTENI Carlos C. "La cláusula Tax Sparing en los Convenios firmados por la Argentina" en Rev. "Derecho Fiscal", XX, No. 233, 1970, p. 442.

Con respecto a EE.UU. debe señalarse que en otros tratados celebrados con países en desarrollo en la misma época, no ha establecido limitaciones a la imposición del país de la fuente. Vé. por ejemplo, Tratado con Filipinas de 5 de octubre de 1964 (Bull. I.F.D., XIX, 1965, p. 166 y comentarios del informe Gumpel en "Conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement", Nations Unies, F-69, XVI.2, New York, 1969, p. 50).

repetidas oportunidades⁹. Acepta el derecho de imposición del país donde la renta del capital mobiliario es producida pero llega a la conclusión de que "salvo prueba en contrario" dicha renta "debe ser considerada como realizada en el lugar de residencia del propietario,... el lugar donde decide sus inversiones". Y más adelante agrega "que el origen económico de las regalías se encuentra en el país donde el propietario tiene el centro de sus actividades..." sea éste o no el país donde se utiliza la propiedad.

No está pues en juego el principio de la fuente o lugar de origen de la renta, sino la determinación de cuál es ese origen. La argumentación de la I.C.C. es inaceptable, al menos en cuanto a las regalías propiamente dichas, es decir, excluyendo de éstas a las remuneraciones por asistencia técnica (Vé.: infra No. 19 y sig.). A nuestro juicio se confunde capital con renta. La marca o la patente es un capital formado indudablemente en determinado país como consecuencia de experiencias, investigaciones, o inventos allí registrados. Pero las rentas que pueda producir no derivan de su sola existencia sino de su explotación económica (industrial o comercial) en ese país o en otro. Por lo tanto para determinar el origen o localización de la renta gravada con el impuesto a las regalías, no interesa el país en el cual el capital se formó, o en el cual está radicado ahora su propietario, sino el país donde ese capital se explota y produce la renta. Lo que se grava es la regalía en su carácter de remuneración de la marca o patente y no éstas en sí mismas. Si ellas no se explotan, constituyen un capital improductivo al margen del impuesto; no hay regalías y por lo tanto no hay impuesto. No cabe duda pues que dentro del principio de la fuente, el país que tiene derecho a gravar las regalías es aquél donde se registra el hecho gravado, o sea, donde se generan las regalías como resultado de una explotación económica. El país de formación del capital o de residencia de su propietario, por esencia susceptible de continuos cambios, nada tiene que ver con el principio de la fuente.

⁹ "Taxation of Royalties" Statement adopted by the Council of the I.C.C. (May 1960) and Report of its Commission on Taxation (Brochure 208, Paris, 1960); "Tax treaties between developed and developing countries"; Report of the Commission of Taxation, Doc. 180/122, 2, IV 1970, reproducido en Bull. I.F.D. -En él se reitera la posición anterior sintetizándola así:

"The creation, management and disposition of intangible property is an economic activity in itself, and the source of income derived therefrom is property identified with the place where the activity is exercised and the cost are borne". It is especially in the interest of developing countries that they should accept this principle and that their tax policies should cease to impede the communication and application of technical and commercial know-how.

13. Las discrepancias sobre los criterios atributivos de poderes tributarios traen como consecuencia inevitable en todos los casos en que ellas se manifiestan, el riesgo de la doble imposición. Este resultado, fruto de una imperfección del derecho internacional tributario, significa también un elemento de injusticia que debe ser evitado como lo reconocen los interesados (Gobiernos y contribuyentes) y la doctrina más autorizada en forma unánime.

Pero en materia de intereses y regalías se agrega una circunstancia particular; la mayor carga tributaria incide comúnmente sobre la empresa que utiliza los capitales respectivos, como consecuencia de la posición económicamente más fuerte, a veces monopolística, que ocupa el titular de ellos, lo que le permite exigir una retribución neta (libre de impuestos).

Esta característica afecta directamente pues a la empresa del país en desarrollo, elevando sus costos y dificultando la utilización de las nuevas técnicas. Estas consecuencias trascienden, como es obvio, el ámbito del interés privado y repercuten en el proceso de desarrollo del país y en sus posibilidades exportadoras.

Parece elemental pues enfocar el problema de la imposición de estas rentas sobre la base de evitar la doble imposición, ya sea teniendo en cuenta las exoneraciones o créditos que pueda otorgar el país de la residencia, ya celebrando acuerdos internacionales. Lo más importante es evitar la doble imposición y en esto existe acuerdo unánime¹⁰.

¹⁰ Además de las medidas unilaterales adoptadas por los países exportadores en su legislación interna y de los casi 600 tratados vigentes, debe señalarse que esa es la posición decididamente sostenida en los congresos internacionales más prestigiosos. El XXIII Congreso de IFA (Rotterdam 1969, ya citado en nota No. 1) sobre formas de evitar la doble imposición en materia de regalías, formuló como recomendación final para el caso de que los procedimientos propuestos anteriormente no lograran el resultado buscado, que de cualquier manera se aceptara el crédito impositivo en el país receptor de la regala.

La recomendación IV dice así:

“IV - El Congreso recomienda que por lo menos, contra el impuesto del país de la sociedad matriz se acredite el impuesto que se recauda en el país de la compañía subsidiaria, de acuerdo con las condiciones del convenio impositivo correspondiente, considerando la nueva calificación dada a la renta”.

El texto original en alemán publicado en Bull. I.F.D., t. XXIII, 1969, p. 586. La traducción francesa puede verse en IFA News, No. 34, p. 11. La versión inglesa presenta notorios defectos de traducción.

14. Del análisis precedente pueden extraerse las siguientes conclusiones referentes al problema que nos ocupa:

- a) Las discrepancias teóricas sobre los principios de la fuente y de la nacionalidad o residencia se mantienen en su integridad y nada permite prever que pueda lograrse un acuerdo en un futuro cercano.
- b) La experiencia demuestra que los países en desarrollo han efectuado importantes concesiones y que en consecuencia en el medio internacional predomina aunque con atenuaciones, el principio de la residencia.
- c) No hay razones de orden científico o técnico que justifiquen dichas concesiones, las que, desde el punto de vista financiero, significan una pérdida de recursos indispensables para el desarrollo económico y social de estos países.
- d) Sólo encontrarían justificación como instrumento de negociación en los tratados a utilizar con la finalidad de lograr ventajas compensatorias y evitar la doble imposición, cuyos efectos en este tipo de rentas se trasladan a las empresas que utilizan los bienes, incidiendo en sus costos de producción, deteriorando así sus posibilidades competitivas en el mercado internacional. Esto inevitablemente repercute sobre los intereses generales del país.

B) Concepto de intereses, regalías y asistencia técnica

15. A pesar de la atención que la doctrina, la legislación y los tratados han prestado a este tema, se registran discrepancias y resultados poco satisfactorios especialmente en lo que respecta a la noción de regalías.

16. En cambio en materia de intereses el panorama es diferente. Las soluciones son más uniformes y giran en torno a la remuneración

Comentando esta recomendación Wolfgang MERSMANN presidente del Comité de Resoluciones, destacó que este punto constituye una reiteración de soluciones para evitar la doble imposición "sobre el caso más importante y frecuente". "Resümee zu der Resolution zu Thema I des IFA Kongresses in Rotterdam", en Bull. I.F.D., t. XXIV, 1970, p. 261. El Comité estaba integrado, además, por el autor de este informe y por D.A. Clarke de Inglaterra, L. Cocci de Italia, H. Debatin de Alemania (informante general del tema), L.H. Hien y P. Kerlan de Francia, J. Kauffman de Luxemburgo y M.B. Ludwig de Suiza.

de los préstamos, constituyendo por lo tanto la renta de un capital monetario, tanto privado como público, con o sin garantía hipotecaria.

Los casos más discutidos son las rentas vitalicias y los recargos por financiación de compras a crédito. El primero ha sido resuelto en sentido negativo por el Modelo de la OCDE y es la solución generalmente admitida ¹¹.

Más importante y dudoso es el caso de las financiaciones. El punto fue objeto de especial atención en la primera reunión del Grupo de Expertos del ECOSOC en el que se analizó la posibilidad de que fueran considerados como intereses y por lo tanto renta de un capital mobiliario, o como parte del precio de venta, formas que respectivamente adquieren las financiaciones cuando son otorgadas por terceros, generalmente bancos, o por el propio vendedor ¹².

Por razones de orden económico, de igualdad de tratamiento de ambos tipos de financiación y de imposibilidad práctica de determinar los intereses en la segunda fórmula, parece preferible excluir estos recargos del concepto de intereses. Es por otra parte la solución más conveniente para el inversor del país en desarrollo, dado que el pago del impuesto significa necesariamente un aumento del costo de su adquisición, la que por lo general se refiere a máquinas y equipos industriales. Tal es la solución de la ley uruguaya.

17. Acerca de las regalías, varias son las discrepancias. Las más importantes se refieren a la naturaleza de los bienes cuya utilización da lugar al pago (bienes corporales o incorporeales) y a la categorización del negocio jurídico respectivo (arrendamiento, compra venta o contrato inominado). Otras discrepancias, como las características de fija o variable de la remuneración y la forma de pago, no alteran el concepto del instituto y carecen por lo tanto de relevancia en el campo tributario.

18. Por aplicación de la noción de regalías propuesta en el art. 12 del Modelo de la OCDE la mayoría de los tratados utilizan un concepto amplio en lo que respecta a los bienes comprendidos.

El párrafo 2 del citado artículo establece que "el término cánones empleado en este artículo, comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos

¹¹ Véase Comentarios de la O.E.C.D. al art. 11 (No. 26).

¹² "Conventions Fiscales ..." (ya citada en nota No. 9), p. 20.

de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos, o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

En esta definición pueden distinguirse fácilmente tres grupos de bienes remunerados mediante cánones o regalías:

- a) Bienes incorporeales: derechos de autor, patentes, marcas de fábrica, fórmulas y procedimientos secretos.
- b) Bienes corporales: películas cinematográficas y equipos industriales, comerciales o científicos.
- c) Servicios: informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Por otra parte están tácitamente excluidos “los cánones variables o fijos, pagados por la explotación de yacimientos, fuentes u otras riquezas del suelo”, los que se rigen por el art. 6 relativo a la imposición de las rentas derivadas de los bienes inmuebles.

En cuanto al negocio jurídico, se le tipifica como un contrato oneroso cuya prestación consiste en “el uso o concesión de uso” de dichos bienes. En los Comentarios se expresa que las contraprestaciones “constituyen en principio para el beneficiario rentas procedentes de un arrendamiento”. Quedan por lo tanto excluidas las transferencias definitivas de dichos bienes.

19. La inclusión de tan variadas clases de bienes dentro del concepto de regalías no está unánimemente aceptada, ni parece estar debidamente justificada.

Es frecuente encontrar tanto en las legislaciones nacionales como en los tratados, soluciones diferentes. En América Latina, por ejemplo, Argentina, Brasil, México y Uruguay¹³ distinguen entre

¹³ Para el caso Argentino, vé. GIULIANI FONROUGE C. M. “Las regalías y el “Know-how” en la ley de impuesto a los réditos”, en Rev. Impuestos, Buenos Aires, Vol. XXVI, 1968, p. 508 y observaciones complementarias en “Derecho Financiero”, (ob. cit., t. II, p. 918). No obstante en el tratado con Alemania se adoptó el Modelo de la

regalía, en sentido estricto, aplicada a las licencias para la explotación de patentes y marcas y asistencia técnica, comprensiva de servicios de asesoramiento. Entre los países desarrollados Inglaterra y Bélgica hacen igual distinción con efectos tributarios importantes (véase infra No. siguiente).

Por otra parte es también frecuente que el arrendamiento de bienes corporales, inclusive las películas cinematográficas, sean consideradas como rentas ordinarias de industria y comercio y así lo reconoce expresamente el comentario de la OECD al párrafo 2o. del art. 12 (No. 17). En el mismo sentido se expresa el informe Gumpel (14).

20. Creemos preferible limitar la enumeración de los bienes susceptibles de ser remunerados por regalías a la cesión de derechos de uso de bienes incorporeales; ejemplos típicos: derechos de autor, patentes y marcas.

Hay diferencias substanciales desde el punto de vista jurídico con el arrendamiento de cosas materiales y con la prestación de servicios de asistencia técnica.

En el primer caso no se percibe por qué razón dichos arrendamientos no deben seguir el régimen común, máxime si se tiene en cuenta que en tales casos, existe una localización de la cosa en el territorio donde es usada que elimina el problema de la determinación de la fuente.

Más difícil y de consecuencias tributarias más controvertibles es la discriminación entre regalías y asistencia técnica. Indudablemente

O.E.C.D. incluyendo los tres tipos de bienes, a diferencia del tratado con Suecia que sólo incluye derechos de autor, patente, diseño, procedimiento o fórmula secreta, marcas comerciales o cualquier otra propiedad análoga. Para Brasil, MONTEIRO DE BARROS J. E. "Income Tax Treaty Between Brasil and United States of America", En Bull. I.F.D., t. XXII, 1968, p. 99; México: Secretaría de Hacienda y Crédito Público "La asistencia técnica del extranjero" en Investigación Fiscal, oct. 1969, No. 46.

14 Vé. informe GUMPEL ya citado en nota 9; en el que se tratan en forma separada las regalías y el arrendamiento de films (párrafos C y D del Cap. II). Destaca que entre los países desarrollados si bien es habitual que estas rentas tengan un tratamiento similar a las regalías, la exoneración integral en el país de la fuente "es menos frecuente en este campo que en el de los derechos de autor o en el de las regalías industriales". Anota que a veces son asimiladas a las rentas industriales y comerciales; por ejemplo: tratado entre E.E.U.U. y Francia. En los tratados con los países en desarrollo, son una ínfima minoría los que exoneran estos arrendamientos en el país de la fuente (ob. cit. p. 56).

sus características objetivas son diferentes: una cosa es conceder el uso de un derecho de autor o de una marca y otra prestar un servicio de asesoramiento. Pero es notorio que en la práctica de los negocios ambas prestaciones suelen ser concomitantes y muchas veces están íntimamente vinculadas entre sí. Estas circunstancias unidas al hecho de que para los países desarrollados ambas prestaciones son imponibles exclusivamente en el país de la residencia del beneficiario, explican que en el Modelo de la OECD y en los tratados celebrados bajo su inspiración, sean objeto de una consideración y tratamiento común.

Parece innecesario detenerse en el hecho de todos conocido que la licencia para explotación de patentes y marcas va acompañada habitualmente por instrucciones para su mejor utilización y por informaciones posteriores relativas a perfeccionamiento u otras novedades tendientes al mismo fin. Tales informaciones constituyen un complemento indispensable del bien cedido pues es de la esencia del contrato que el usuario pueda obtener de la patente su aprovechamiento integral y éste resulta en el mundo contemporáneo de complejas informaciones técnicas que el propietario de la patente tiene a su disposición y que difícilmente podría obtener el usuario en otra forma.

En cambio pueden concebirse y en la realidad suceden, otros tipos de informaciones que revisten el carácter de prestaciones de servicios, que versan sobre la transmisión de conocimientos científicos, técnicas industriales o comerciales independientes de la concesión del uso de una patente o marca¹⁵. En tal caso no creemos que este asesoramiento o asistencia técnica deba ser asimilado tributariamente a las regalías. Para nosotros es un caso de prestación de servicios y no pierde esa naturaleza por el hecho de que sea prestada por una empresa o persona jurídica.

De ello derivan importantes consecuencias tributarias. Las rentas correspondientes deberán ser gravadas como todas las demás rentas provenientes de la prestación de servicios. Si se desea ser consecuente con el principio de la fuente, forzoso será llegar a la

¹⁵ No creemos que a estos efectos sea necesario distinguir la asistencia técnica común de la llamada "know-how", generalmente de carácter más restringido, salvo que esta adquiriera por su carácter secreto y de conocimiento capitalizado, características similares a una patente.

También es indiferente que la asistencia técnica sea prestada por la misma empresa propietaria de la licencia; lo que interesa es que aquélla, sea independiente de ésta, es decir, que no constituya un complemento indispensable.

conclusión de que la remuneración de esa asistencia debe ser gravada en el lugar donde ésta se cumple. O sea, que cuando ella se presta desde el extranjero, no puede ser gravada por el Estado en que funciona la empresa que la utiliza y la paga. De lo contrario se produce necesariamente un caso de doble imposición¹⁶.

Esta aplicación estricta del principio de la fuente llega por distintos caminos a la misma solución dominante para las regalías en el campo internacional y puede constituir por lo tanto un elemento de acercamiento en la búsqueda de soluciones racionales y equitativas. En tal sentido vendría a dar una justificación un tanto empírica a la solución de los tratados celebrados por Argentina y Brasil de limitar sus poderes de imposición sobre las regalías en sentido amplio, es decir, comprensivos de asistencia técnica.

Parece innecesario decir que esta solución no afecta en absoluto el derecho del Estado desde el cual se paga la asistencia a determinar los requisitos, a controlar su efectiva prestación y a practicar los ajustes de su cuantía cuando no se compruebe debidamente el monto de los gastos devengados.

Es por otra parte la única solución racional dentro del principio de la fuente pues éste no puede significar el derecho de gravar las prestaciones efectuadas en el país y pagadas desde el extranjero y al mismo tiempo gravar la situación inversa. La circunstancia de que en los hechos por lo común la asistencia se preste desde el extranjero no justifica la imposición de ambas situaciones, lo que sería indudablemente arbitrario.

21. En cuanto a la exclusión de las transferencias definitivas de esos bienes, encuentra alguna excepción en el derecho comparado. Así por ejemplo la ley argentina considera regalía "toda contraprestación que se reciba en dinero o en especie por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas". Esta disposición, no recogida como ya se ha dicho, en los tratados celebrados por ese país, ha sido justamente criticada pues en tales casos se configura una compraventa o

¹⁶ Esta es la solución de la legislación de Uruguay, Inglaterra y Bélgica. Entre las opiniones latinoamericanas coincidentes debe citarse la de García Belsunce expuesta en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario y la de Gomes de Sousa "Taxation in Brazil" W.T.S., Boston, 1957, p. 217, parr. 11/3.4.b.- Sobre doble imposición, vé. informe Gumpel, parr. 88 y 89, p. 55.

permuta, ajena al concepto de rédito de capital mobiliario¹⁷. No hay por otra parte razón alguna para asimilar desde el punto de vista impositivo estas transferencias de dominio a las regalías propiamente dichas y a la asistencia técnica, las que presentan sí caracteres especiales que justifican un tratamiento particular.

En consecuencia la solución más acertada parece ser la de limitar el concepto de regalía a los contratos por los cuales se cede el uso del bien, es decir, sin desprendimiento de la propiedad.

C) Base de Cálculo

22. En los casos en que el impuesto a las rentas de los intereses y regalías pagadas al extranjero, se aplica en el país de la fuente, se plantea el problema de la determinación del monto imponible. Es decir, si el impuesto recae sobre el importe transferido, o si debe reconocerse al beneficiario alguna deducción por concepto de gasto necesario para obtener esas rentas. En otros términos, si debe gravarse la renta bruta o la renta neta.

23. La solución, en principio, debe ser la misma que rija para las rentas pagadas dentro del país por esos mismos conceptos. No habría razones valederas para sostener que el reconocimiento de la potestad impositiva del Estado de la fuente trae como consecuencia la modificación del criterio técnico, inherente al impuesto a la renta, de que el monto imponible es la renta neta y no la bruta.

24. En las legislaciones nacionales es frecuente que las rentas brutas de los capitales mobiliarios estén sujetas en general a una pequeña deducción "forfaitaire" por concepto de gastos, sin perjuicio de deducciones especiales para alguna de esas rentas, como por ejemplo, las regalías¹⁸. Cuando las rentas son percibidas por empresas comerciales, como sucede con los intereses bancarios, ellas se incorporan a las demás rentas, constituyendo un elemento más a influir

17 GIULIANI FONROGUGE C.M., ob. cit., p. 919. Crítica similar puede hacerse a la ley uruguaya que considera rentas de la categoría mobiliaria "las derivadas de la cesión de uso o de la enajenación de bienes incorporeales, tales como llaves, marcas, patentes y privilegios". En el mismo caso se encuentra el acuerdo de los países africanos citado en la nota No. 6.

18 En Uruguay la tasa general de descuento es del 5%. Para las rentas de bienes incorporeales (llaves, marcas, patentes y privilegios) rigen tasas variables fijadas por reglamentación, de acuerdo con las circunstancias de cada caso, con un tope máximo del 50% y siempre que los gastos se justifiquen fehacientemente (Ley No. 12.804, art. 12, C). La solución legal nos parece razonable pero ha sido desvirtuada en la práctica administrativa por la aceptación en todos los casos de la deducción máxima del 50%.

en el balance de resultados. Obviamente el impuesto se aplica sobre la renta neta total de la empresa y en consecuencia, con deducción de todos los gastos reales registrados.

25. Pero cuando la empresa titular de la renta está radicada en el extranjero surgen dificultades prácticamente insuperables para determinar el monto de los gastos.

Por otra parte, ya sea por razones de interés fiscal, o como consecuencia de un estudio poco detenido del problema, en la práctica los países de la fuente gravan estas rentas sin imputar los gastos reales, especialmente en lo que respecta a intereses.

26. Esta solución determina en muchos casos una agravación excesiva de la carga fiscal que los interesados compensan con el aumento de la tasa de interés o con la previsión contractual de que los impuestos en el país de la fuente serán de cargo del prestatario. En los hechos, pues, el impuesto establecido por el país en desarrollo sobre la renta del prestamista del país desarrollado, incide económicamente en el prestatario del país en desarrollo. Son también aplicables a este caso las consideraciones formuladas en el No. 13 sobre las consecuencias indirectas que estos hechos traen sobre la economía del país.

La situación merece, pues, atención. Ya la OECD y el Grupo de Expertos del ECOSOC se han ocupado del problema.

27. La primera, analizando el caso de las relaciones entre países desarrollados y en desarrollo¹⁹ y considerando las características de hecho antes referidas, llega a la conclusión de que "una solución posible podría ser la de incluir (en los tratados) una cláusula por virtud de la cual el país en vías de desarrollo gravaría los cánones por el neto o si lo hace sobre la base bruta con un tipo equivalente aproximadamente al impuesto que se percibiría si se utilizase una base neta". Al respecto reconoce que las soluciones concretas deben determinarse en cada caso teniendo en cuenta las legislaciones de ambos países, a razón por la cual "parece evidente que no pueden darse normas absolutas".

28. En el ya citado informe Gumpel se destaca que "no puede afirmarse que estas retribuciones sean siempre beneficios puros..." y

¹⁹ O.E.C.D. "Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans le pays en voie de développement", Rapport du Comité Fiscal, Paris, 1965. Las transcripciones que figura en el texto están tomadas de la traducción oficial de la OECD al español, (párrafos 179 y 180).

que por lo tanto, no se justifica que sean "asimiladas a los dividendos"; más bien dice; "equivalen... al pago de un precio de venta de bienes corporales". Por ello se muestra partidario del sistema preconizado por la OECD, (precedentemente referido). Agrega no obstante que, para adaptarse a las situaciones reales y evitar los inconvenientes de una tasa rígida (aunque reducida), podría darse al prestamista la opción por liquidar el impuesto sobre base neta²⁰.

En la reunión del Grupo de Expertos el problema fue considerado en forma bastante objetiva, habiendo aceptado los expertos de los países en desarrollo, examinar "la posibilidad" de fijar la tasa de imposición de los intereses en el país de la fuente sobre los intereses brutos de manera que tenga una incidencia aproximadamente comparable a la tasa real promedio sobre la renta neta". Al respecto los representantes de los países desarrollados invocaron los resultados de un estudio reciente según el cual los gastos promedios imputables a los préstamos bancarios alcanzarían al 70% de los intereses brutos²¹.

29. Las soluciones dadas por los tratados celebrados por los países en desarrollo giran alrededor de la fijación de una tasa reducida (del 5% al 15%) sobre los intereses y regalías brutas. O sea, la solución admitida por el Modelo de la OECD en forma eventual para los intereses y en forma excepcional para las regalías. (Véase supra No. 7 y nota 5).

30. Aceptando el argumento de que procede admitir una deducción por concepto de gastos efectuados para obtener estas rentas se plantean algunos problemas prácticos.

El primero es el de la extensión del régimen. No todos los intereses y regalías requieren gastos para su obtención. Aun aceptando de que haya un problema de amortización de gastos anteriores, actualmente capitalizados, es obvio que algunos intereses y regalías se per-

20 "Conventions fiscales ..." ya citada p. 48 y sig., parr. 56, 86 y 87.

21 "Conventions fiscales ..." ya citada, p. 21, parr. 90. Debe anotarse que el análisis de este tema fue de carácter preliminar, ya que como lo destaca Christiaanse, fue propósito del Grupo aplazar su estudio particular, el que se llevará a cabo en la 3a. reunión.

Véase para éste y demás puntos tratados por el Grupo en su primera reunión, CHRISTIAANSE J.H., "Tax Treaties between developed and developing countries", Cahiers de Droit Fiscal International (IFA), Vol. LIVc, Rott., 1969, p. 31. Traducción al francés publicada en Bull. I.F.D., t. XXIII, 1969, p. 459.

Sobre otros problemas particulares véase directivas preparadas por Stanley SURREY, (componente del Grupo) presentadas por la IFA a las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (en curso de publicación).

ciben sin gastos actuales o anteriores o por lo menos con reducidos gastos (préstamos particulares, derecho de autor, etc.).

Cuando los gastos son importantes (préstamos bancarios, patentes relativas a técnicas complejas) los sistemas son, como ya se ha dicho, o determinar la base neta, o fijar una tasa reducida a aplicar sobre la base bruta que sea promedialmente equivalente en rendimiento a la tasa normal sobre base neta.

Ambos tienen ventajas e inconvenientes: complejidad y racionalidad; el primero sencillez y empirismo el segundo. Posibles soluciones podrían ser la sugerida en el informe Gumpel de aplicar en principio la tasa reducida sobre base bruta, con la opción del contribuyente de aplicar la tasa normal, estando en tal caso a su cargo, agregamos nosotros, la prueba de los gastos incurridos. Cómo solucionar las dificultades de esta prueba? El problema es difícil y depende de las situaciones de hecho. Entre éstas fundamentalmente las relaciones entre las administraciones tributarias de ambos países interesados y del consiguiente intercambio de informaciones. Otra posible solución sugerida por un grupo de especialistas a la administración de Uruguay y admitida como posible en el Grupo de Expertos de ECOSOC para las rentas de la navegación, es la certificación de esos gastos por firmas auditoras de solvencia técnica y moral reconocida por ambas administraciones tributarias.

D) Tratamiento impositivo preferencial

31. El tema es primordialmente de naturaleza política y por lo tanto parecería que en principio es ajeno a una reunión especializada de administradores tributarios. No obstante debe recordarse que el fenómeno financiero es complejo, integrado por elementos jurídicos técnicos, económicos y políticos y que su comprensión cabal requiere la consideración de todos ellos. No hay soluciones particulares válidas, si ellas ignoran o contradicen los demás elementos.

32. La tributación como instrumento de política económica y social en los países en vías de desarrollo está en el presente, como es notorio, en un primer plano. La imposición de las operaciones internacionales y en especial de los movimientos de capitales y transferencias de tecnología, constituye el objetivo principal, por no decir único, de la constitución del Grupo de Expertos por el Consejo Económico y Social, cuya labor será sin duda trascendente. (Supra No. 1).

33. Por otra parte la influencia de la tributación en el desarrollo aparece en la Alianza para el Progreso como un elemento esencial y constituye en los hechos el antecedente más importante de los distintos organismos interamericanos especializados creados con posterioridad para atender distintos sectores de la disciplina.

Nos parece pues imprescindible que el estudio de este tema no ignore sus vinculaciones con la política de desarrollo en que están empeñados los países latinoamericanos.

34. Es habitual señalar estos impuestos a la renta de los capitales como uno de los campos más propicios para una política fiscal de promoción del desarrollo. Ese fue precisamente el fundamento invocado expresamente por el Consejo Económico y Social al constituir el Grupo de Expertos en su resolución No. 1273 (XLIII) de 4 de agosto de 1967 y más concretamente aun en la No. 1430 (XLVI) adoptada al tomar nota de los resultados de la primera reunión del Grupo. Se reafirma en ésta que el Consejo considera que los tratados tributarios representan "instrumentos apropiados para facilitar la transferencia de capitales y de técnicas y de esta manera acelerar el crecimiento económico en los países en desarrollo".²²

Es interesante destacar: a) que el Consejo reiteró también en esta resolución la adopción del principio de la fuente, sostenido ya en la muy anterior resolución No. 486 (XVI), como "fondement principal des conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement" y b) que en la resolución No. 1273 había adelantado su convicción de que tales convenciones pueden contribuir a promover la corriente de inversiones útiles al desarrollo "notamment si les conventions prévoient l'octroi par les pays d'origine, d'un traitement fiscal favorable a ces investissements tant sous la forme de dégrèvement fiscal pur et simple, que de mesures visant a leur assurer le plein avantage de tous les encouragements fiscaux accordés par les pays d'investissements".

Tan loables propósitos por cierto no se vieron contemplados en el seno del Grupo de Expertos en el que predominó notoriamente la doctrina de los países desarrollados, por diversos factores que no es del caso analizar en esta oportunidad.

²² Véase nuestro estudio "Problemas tributarios entre países desarrollados y en desarrollo" citado en nota No. 1 y muy especialmente informes presentados y debates registrados en las VI Jornadas (en publicación). En particular tiene un gran valor documental los informes de C. Martínez Molteni y Milka Casanegra, integrantes del Grupo del ECOSOC designados por Argentina y Chile respectivamente.

35. Teniendo en cuenta esas directivas de alta política tributaria internacional del ECOSOC y en carácter esquemático puede decirse que:

- a) Existe acuerdo en que la tributación es un instrumento apto para la promoción del desarrollo.
- b) Que en el ámbito internacional existe un campo propicio para esa política en materia de inversión de capitales y transferencias de tecnología.
- c) Que para el éxito de esa política es necesaria la colaboración de los países desarrollados y en desarrollo, a los efectos de dotar de eficacia a los incentivos tributarios que se establezcan.
- d) Que el principio fundamental que debe orientar esas relaciones internacionales es el principio de la fuente.

36. Concretando el tema a cuestiones prácticas señalamos en primer término el problema de la selección de las operaciones a incentivar.

Parece indiscutible que no toda inversión de capital y no toda transferencia de técnicas es digna de una exoneración impositiva. También parece indiscutible que todo sacrificio fiscal que resta recursos a la actividad estatal, debe ser evaluado comparativamente con los beneficios presuntos que se atribuyan a la inversión o la tecnología extranjeras. Ante la imposibilidad de dar a "priori" reglas fijas surge como solución aconsejable la del condicionamiento del estimulante tributario a la calificación previa de utilidad y al cumplimiento de los requisitos que aseguren la obtención de las finalidades perseguidas. En ese sentido la decisión No. 24 del Grupo Andino marca un rumbo.²³

²³ El art. 18 dice así:

"Todo contrato sobre importación de tecnología y sobre patentes y marcas deberá ser examinado y sometido a la aprobación del organismo competente del respectivo País Miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen tecnología y otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada".

El art. 19 establece los requisitos que deben llenar los contratos sobre importación de tecnología y el 20 las prohibiciones, referentes por lo general a proteger al país o empresa receptora contra posibles abusos de la empresa proveedora de tecnología.

37. En esta visión esquemática del punto no puede prescindirse de la comprobación de la inutilidad de una política fiscal de incentivos internacionales si no se cuenta con la colaboración de los países del inversor.

Mucho se ha escrito sobre el tema y mucho se discutió sobre él en el Grupo de Expertos. Es imposible en esta breve referencia replantearlo ni siquiera con mediana profundización. Pero parece sí del caso reiterar la imperiosa necesidad de que los países americanos unidos en la empresa común del desarrollo de América Latina, encuentran una fórmula que haga posible una política fiscal de estímulo a las transferencias de capitales y de tecnología, imprescindibles para acelerar ese desarrollo.

En ese sentido y dando por reproducidas nuestras reiteradas publicaciones sobre el punto, nos parece extraordinariamente oportuno reproducir una opinión de insospechable procedencia:

“The United States should not, for narrow domestic reasons, apply tax rules to United States private overseas investment which controvert efforts by developing nations to encourage private investment and promote joint venture”.²⁴

III - Los gastos abusivos

38. El problema, como ya se ha dicho, (Supra No. 2) debe considerarse circunscripto a los gastos efectuados o declarados por las empresas residentes en los países en desarrollo, generalmente deudores de intereses, regalías y asistencia técnica.

A esta comprobación de orden empírico, debe agregarse la de que el ámbito más propicio para este tipo de abusos se registra en las

El art. 22 por su parte dice:

“Las autoridades nacionales emprenderán una tarea continua y sistemática de identificación de las tecnologías disponibles en el mercado mundial para las distintas ramas industriales, con el fin de disponer de las soluciones alternativas más favorables y convenientes para las condiciones económicas de la subregión y remitirán los resultados de sus trabajos a la Junta. Esta acción se adelantará en forma coordinada con las que en el Capítulo V de este régimen se adopten en relación con la producción de tecnología nacional y subregional”.

24 Este pasaje del informe de Nelson Rockefeller al Presidente de E.E.U.U. ha sido traducido oficialmente como sigue:

“Estados Unidos no debiera hacer que, por mezquinas razones locales, se aplicasen reglamentaciones impositivas (sobre) las inversiones privadas de los Estados Unidos en el extranjero que contrarían los esfuerzos de las naciones en desarrollo para alentar la inversión privada y promover empresas conjuntas”.

relaciones de las empresas asociadas (Supra No. 3, nota 2). Es verdaderamente significativo que la previsión de estas situaciones haya merecido atención tan preferente en el Modelo de la O.E.C.D., no sólo en el anteriormente transcrito art. 9, sino también en forma particular en los artículos referentes a intereses y regalías.²⁵

Los Comentarios son también ilustrativos. En los del art. 9 se lee: "Es completamente normal prever la posibilidad de realizar una rectificación en estos casos y el artículo no parece requerir más comentarios". Los comentarios a los artículos 11 y 12 son substancialmente coincidentes y aclaran el concepto de vinculación. "A título de ejemplo "se citan" los casos de cánones pagados a una persona física o jurídica que controle, directa o indirectamente, al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él, o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con el deudor. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a las hipótesis previstas en el artículo 9, relativo a la imposición de las empresas asociadas".

"Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de "parentesco" y, en general, toda comunidad de intereses, distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de los cánones".

Igualmente significativa es la atención prestada por IFA al tema que mereció ser incluido como uno de los dos temas del XXIII Congreso de Rotterdam de 1969.²⁶

Tales antecedentes demuestran que las retribuciones excesivas entre empresas asociadas es un hecho universal e importante. Puede agregarse que la experiencia indica que esa irregularidad se registra

²⁵ El párrafo 6 del art. 11, dice así:

"Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los intereses o entre ambos y cualquier otra persona, en importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones: las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio".

El art. 12, relativo a regalías establece en su párrafo 4o. la misma solución con los indispensables cambios de redacción.

²⁶ Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LIV a, "The recognition of services and licence of incorporeal Rights between parents companies and their foreign subsidiaries. Avoidance of double taxation in case of non recognition by tax administrations". Véase Resolución del Congreso en IFA News No. 34; sobre comentarios y otros antecedentes: supra Nota (10).

comúnmente en perjuicio de los Fiscos de los países en desarrollo en donde funcionan las empresas pagadoras de intereses, regalías y asistencia técnica, lo que justifica que sean ellos los más interesados en prevenir y reprimir esos abusos.

39. Una primera cuestión se plantea acerca del campo de aplicación de las medidas de defensa contra el abuso. Las previsiones del Modelo de la O.E.C.D. recogidas en los tratados, incluso los celebrados por países de América Latina, se refieren exclusivamente a empresas asociadas, pero está implícita la posibilidad de extender el régimen preventivo y represivo a todo caso de fraude y así se reconoce expresamente en los propios Comentarios al art. 11 (parr. 17).

40. Por otra parte la subordinación del régimen a la existencia de una vinculación especial, jurídica o económica entre ambas empresas requiere algunos presupuestos, entre ellos la aplicación obligatoria de la nominatividad de las acciones, solución ésta no generalizada y a veces resistida en América Latina. En caso de sociedades con acciones al portador o mixtas el sistema no funciona o funciona irregular y desigualmente, ya que la vinculación en tales casos es un hecho fácilmente ocultable y por lo tanto de difícil comprobación. Se produciría pues una desigualdad ante las cargas públicas que bastaría para impugnar el sistema.

También debe admitirse la posibilidad de remuneraciones excesivas, fraudulentas o no, entre empresas no vinculadas.

Es necesario pues buscar instrumentos de defensa más generales que respeten los principios fundamentales de nuestra organización jurídica.

41. Las consecuencias de este tipo de abusos pueden registrarse en dos campos: a) los impuestos sobre intereses y regalías a cargo del beneficiario, pagados por retención, y b) el impuesto a la renta de la sociedad pagadora de las remuneraciones.

La cuantía de las pérdidas fiscales y la distribución de los respectivos beneficios entre empresa pagadora y receptora depende como es natural del nivel de las respectivas tasas impositivas. Pero tomando como hipótesis: a) que el impuesto a la sociedad receptora sobre los intereses y las regalías (especialmente cuando se admiten deducción de gastos necesarios para obtenerlos es inferior al impuesto sobre los dividendos y b) que la deducción del pago esté admitida

para la liquidación del impuesto a la renta de la sociedad pagadora, las diferencias se registran en ambos campos. La experiencia parece indicar que la mayor disminución se registra en el impuesto a cargo de la sociedad pagadora. Esta circunstancia es de poca relevancia económica en caso de empresas asociadas en las cuales se consolidan los balances, pero constituye un antecedente importante cuando se analiza la situación de empresas independientes o aparentemente independientes.

42. Las ventajas impositivas de las empresas pueden lograrse también por la vía del pago de las remuneraciones a sociedades intermediarias "base companies" residentes en países conocidos bajo la denominación de refugios impositivos "tax havens"²⁷. La utilización de esta vía es más apropiada para defraudar las expectativas del país receptor que las del país pagador. En ciertos casos puede suceder aun que la existencia de estas sociedades intermediarias constituyan un factor de eficacia para la política fiscal de los países pagadores; sería el caso de una política de incentivos mediante exoneraciones no reconocidas por el país exportador. La utilización de un refugio impositivo da en tales casos la posibilidad de disfrutar efectivamente la franquicia concedida. Puede afirmarse pues, que el país pagador nunca se verá perjudicado; si concede exoneraciones o tasas menores que las normales, el domicilio del titular de la renta interesa a los solos efectos de saber si el Estado respectivo reconoce o no la franquicia; el domicilio del beneficiario en éste sería un elemento favorable. Si percibe íntegramente el impuesto, no interesa conocer el domicilio del titular. La radicación de un titular en un tercer país de esas características es pues una medida de defensa o de ataque del contribuyente, justificada o no, contra las pretensiones del fisco del país exportador de capitales o tecnología, ya sea para evitar la doble imposición, o para beneficiarse de exoneraciones impositivas otorgadas por el país en desarrollo y no reconocidas como crédito en el país receptor de la renta; o para evitar un impuesto excesivo, o simplemente para eludir o evadir un impuesto legítimo y justo. Pero siempre es un problema entre contribuyente y país receptor de la renta. A lo sumo podría constituir un indicio de simulación de cesión de bienes o prestaciones de servicios, como parece ser el caso de la situación analizada por la Administración Mexicana.

²⁷ Sobre refugios impositivos véase Marchall J. LANGER, "Tax Havens of de World" en Bull. I.F.D., t. XXIV, 1970, p. 423; A. RODRIGUEZ SAINZ, "La teoría del refugio impositivo frente a la sociedad internacional", en Rev. Der. Fin. y Hac. Publ., Madrid, vol. XVI, No. 62, 1966, p. 289 y No. 63, 1966, p. 629; M. GRUNDY, "Tax Havens, A World Survey", Et. Gén. Inst. Fin., Vaduz, 1966; O. BUHLER, "Principios de derecho internacional tributario", trad. española F. Cervera, Ed. Der. Fin., Madrid, 1968, p. 145/57.

43. El pago de intereses ofrece menor posibilidades de evasión que las regalías como consecuencia de la facilidad de controlar las tasas imperantes en los respectivos mercados financieros. Las medidas de defensa pueden adoptarse con eficacia limitando la tasa de acuerdo con los tipos vigentes en el país del prestamista. Es la solución adoptada por la mencionada Disposición No. 24 del Grupo Andino.²⁸

44. En las regalías y remuneraciones de asistencia técnica las dificultades para los Fiscos son mayores, dada la variedad de situaciones y especialmente la falta de un mercado en condiciones de libre concurrencia que permite fijar los valores de los bienes cedidos y de los servicios prestados.

Las posibilidades de control quedan reducidas a la verificación de la efectividad de la prestación y a una estimación de su valor, soluciones a las que han recurrido México y los países del Pacto Andino.²⁹

45. Frente a estas dificultades de control las medidas fiscales se han dirigido contra las empresas asociadas que concentran la mayor parte de estos pagos presumiblemente excesivos.

La solución más drástica es la de cerrar radicalmente las puertas a la posible evasión, a) suprimiendo el tratamiento preferente a los pagos por estos conceptos asimilándolos a los pagos de dividendos, y b) prohibiendo la deducción de dichos pagos como gasto de la empresa subsidiaria. Es la solución sostenida en diversas oportunidades por la Administración Tributaria Argentina, hasta el momento con un apoyo judicial no definitivamente consolidado y por los países del Grupo Andino en la Decisión 24.

²⁸ El art. 16 de la Decisión No. 24 somete a autorización las transferencias al exterior. El inc. 2o. establece que "Para los contratos de crédito externo convenidos entre casa matriz y filiales o entre filiales de una misma empresa extranjera, la tasa de interés efectivo anual no podrá exceder en más de tres puntos la tasa de interés de los valores de primera clase vigente en el mercado financiero del país de origen de la moneda en que se haya registrado la operación. Para los contratos de crédito externo distintos del señalado anteriormente la tasa del interés efectivo anual que paguen las empresas será determinada por el organismo nacional competente, debiendo estar estrechamente relacionada con las condiciones prevalecientes en el mercado financiero del país en que se haya registrado la operación".

"Para los efectos del presente artículo se entiende por interés efectivo el costo total que debe pagar el deudor por la utilización del crédito incluyendo condiciones y gastos de todo orden".

²⁹ Respecto de México, véase el citado estudio "La asistencia técnica del extranjero", párr. 8, p. 24.

Véase además art. 18 de la Decisión No. 24 del Grupo Andino transcrito en Nota 23.

46. La jurisprudencia argentina registra diversos fallos el último de los cuales, de fecha 24 de marzo de 1970, pertenece al Tribunal Fiscal de la Nación y se encuentra actualmente en apelación³⁰. El caso se refiere al pago de regalías por una sociedad anónima argentina cuyas acciones pertenece en su casi totalidad (99.95%) a una sociedad extranjera. No se discutió ni la efectiva utilización de la patente, ni la realidad del pago, ni la razonabilidad de su cuantía. La posición de la administración, apoyada por la sentencia del Tribunal, es la de que en tal situación la remesa al exterior devenga el impuesto ordinario y que la subsidiaria no puede deducir ese pago como gasto a los efectos de la determinación de su impuesto. En estos casos es aplicable el principio de hermenéutica denominado de la "realidad económica", previsto en la ley No. 11.683 y admitido por la jurisprudencia de la Corte Suprema. En base a tal principio puede prescindirse "de la forma sociedad anónima que ha sido adoptada por el recurrente, así como de la consecuente distinción entre la personalidad de la empresa extranjera y la que ha sido formada por aquélla en la Argentina, atendiendo a una realidad económica que no puede siquiera discutirse..."

La sentencia cita en su apoyo jurisprudencia anterior de la Corte Suprema en la que se sostiene que "las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes" y que en consecuencia, "mientras entre estos dos ámbitos no exista superposición ni colisión, es decir, siempre que lo resuelto con arreglo a las normas fiscales no afecte la vida o la actuación del derecho privado en la órbita que a éstas les es propia" no puede alegarse violación de las normas constitucionales.

47. La trascendencia de esta decisión judicial es innegable y constituye en nuestra opinión, una posición jurídicamente revolucionaria, aun dentro de la concepción autonomista del derecho tributario. Puede vincularse con la teoría del órgano alemana, creada por la

³⁰ Su texto puede verse en Rev. "Jurisprudencia", No. 3655, de 22 de octubre de 1970. Hasta el momento conocemos dos comentarios sobre la misma de Dino Jarach en Rev. "La Información", Buenos Aires, diciembre, 1970, p. 1141 y de Fernando Castellanos (h), en "Revista de Legislación Argentina", Buenos Aires, No. 48, setiembre, 1970. Los antecedentes jurisprudenciales están referidos en el primero de los comentarios citados. Al respecto debe anotarse que no presentaban las mismas características en cuanto a la naturaleza jurídica privada de las sociedades involucradas. En uno de los tres casos precedentes "el Tribunal no hizo lugar a la pretensión fiscal porque la beneficiaria extranjera de las regalías sólo participaba en la sociedad anónima argentina tributaria de aquélla por un 70 % del capital accionario, no habiendo pues, conjunto económico de acuerdo con la disposición del art. 87 del decreto reglamentario", (ob. cit. p. 1142). Este fallo pone de manifiesto la elasticidad del concepto de dominio de una sociedad por otra a que nos referimos en el texto.

jurisprudencia y luego reconocida por la legislación. Pero al respecto cabe recordar los comentarios de Buhler, en cuanto a que, fuera de Alemania, “esta teoría, fundamentalmente inconciliable con la personalidad jurídica de la sociedad, fue rechazada ya tempranamente después de 1930 y lo ha sido después de manera cada vez más decidida en el derecho interno de la mayoría de los países”. Como consecuencia de ello y de su incidencia sobre las potestades tributarias de los Estados, ha ido perdiendo posibilidades de vigencia en el campo internacional. Sólo se han realizado esfuerzos -dice Buhler- por parte de Alemania, “esfuerzos que han abocado a un manifiesto fracaso”. “De manera que -termina diciendo- la máxima autoridad en esta rama del derecho, la derogación formal del art. 15. II es sólo un problema de tiempo”.³¹

48. El voto en disidencia contiene también valiosos argumentos, como es obvio contrarios a los de la mayoría y que han merecido al apoyo más o menos directos de los comentarios doctrinales citados en la nota 30. “El principio jurídico interpretativo de la realidad económica -dice- no puede aniquilar el art. 54 de la ley de impuesto a los réditos... el que ha llevado a las sociedades de capital a la categoría de sujetos tributarios”. Y más adelante agrega: “La relevancia de la realidad económica... tiene sentido indudable cuando dicha realidad está insertada en “formas y estructuras jurídicas inadecuadas ... pero no la tiene cuando hay total concordancia entre la forma jurídica (sociedad de capital, sujeto tributario que contrata servicios de regalías con el accionista principal del exterior, indiscutiblemente otro sujeto tributario) y la realidad económica tecnológica si ésta implica a su vez una auténtica integración con prestaciones reales y remuneradas a su legítimo costo”.

49. Cabría agregar que la aceptación de la tesis de la sentencia implica un tratamiento discriminatorio y por lo tanto violatorio del ya invocado principio jurídico fundamental de la igualdad ante la ley y ante las cargas públicas consagrado en nuestras Constituciones. Se produciría una notoria desigualdad con respecto a los demás contribuyentes que desarrollan la misma actividad recibiendo las regalías de empresas real o aparentemente independientes.

50. Por otra parte la noción de vinculación o independencia de por sí vaga y muchas veces difícil de probar, requiere una regulación

* O/ Buhler, ob. cit. p. 132 y sig.

legal que fije requisitos o establezca criterios firmes. No creemos que esto pueda ser determinado libremente por la jurisprudencia, pues esa discrecionalidad traería como consecuencia la aplicación de los criterios subjetivos de los jueces naturalmente diferentes. La falta de garantías de los particulares como consecuencia de la incertidumbre de los fallos a recaer contraría reglas básicas de la tributación y del ordenamiento jurídico constitucional que reserva estas cuestiones a la ley en su sentido material y formal.

51. El principio de la realidad económica reclama como lo enseñó Enno Becker -uno de sus creadores- que situaciones iguales tengan igual tratamiento impositivo, cualquiera sean las formas jurídicas que adopten para llevarlas a la realidad³². La tesis jurisprudencial que comentamos evidentemente no respeta esta regla al gravar con distintos impuestos a las sociedades subsidiarias y a las independientes, aunque realicen la misma actividad incluso con los mismos elementos materiales y conocimientos técnicos.

Si el impuesto a las sociedades filiales o a las sucursales debe liquidarse por su contabilidad separada y de acuerdo con sus ingresos propios menos los gastos necesarios para obtenerlos, no se ve por qué deben omitirse ciertos gastos que reúnen estas características. Si el fundamento es la vinculación con el proveedor, él llevaría a resultados insospechados, pues en tal caso debería prohibirse también la deducción de todos los demás pagos, incluso los efectuados por suministros de bienes, por ejemplo máquinas, materias primas, mercaderías, etc.

52. La tesis ha sido también adoptada por el Acuerdo de Lima ya citado³³ y tiene antecedentes en Colombia donde rigió una disposición legal anulada por el Consejo de Estado "en virtud de la cual no se podía deducir como costos las regalías que una subsidiaria le pagaba a su casa matriz".³⁴

32 E. BECKER, "Aplicazione della legge d'imposta secondo criteri economici obbiettive nella giurisprudenza della Corte Finanziaria del Reich", en Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1937, II, p. 220, (Nota de jurisprudencia; "Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco" en misma Revista I, p. 155).

33 El art. 21 establece: "Las contribuciones tecnológicas intangibles darán derecho al pago de regalías, previa autorización del organismo nacional competente, pero no podrán computarse como aporte de capital".

"Cuando esas contribuciones sean suministradas a una empresa extranjera por su casa matriz o por otra filial de la misma casa matriz, no se autorizará el pago de regalía ni se admitirá deducción por ese concepto para efectos tributarios".

34 E. VILLAMIZAR MARULANDA, "Comentarios al régimen sobre capitales extranjeros, marcas, patentes, licencias y regalías para el Grupo Andino", en Rev. del Inst. Colombiano de Der. Tributario, Bogotá, t. V, No. 10, enero, 1971, p. 138.

53. Por las razones reproducidas y expuestas en los Nos. 48 y sig., no creemos que la legítima defensa de los países pagadores de regalías frente a posibles abusos, sea la de desconocer la realidad de estos gastos cuando son efectuados por sociedades subsidiarias o por sucursales. Frente a dificultades de control o de prueba es preferible adoptar decisiones limitativas o condicionantes, similares a las aprobadas para el Grupo Andino en los artículos 19 a 22, pero aplicables a todas las empresas respetando el principio fundamental de la igualdad. Es preferible correr el riesgo de establecer una limitación excesiva que consagrar una discriminación injustificada.

54. Ese procedimiento debería ser complementado por la acción coordinada de los fiscos interesados. Sería un error inexcusable identificar los propósitos de las empresas internacionales de economizar, eludir, o evadir los impuestos, con las actitudes de los Fiscos de sus respectivos países. Por el contrario éstos suelen ver también frustradas sus expectativas en igual o mayor grado que los fiscos de los países en desarrollo.

En tal sentido los estudios y resoluciones de la IFA en su Congreso de Rotterdam constituyen un elemento de indiscutible valor. Parece llegado el momento de que los Fiscos latinoamericanos entablen un intercambio de informaciones con los fiscos de los países desarrollados e intenten la solución de los conflictos ya sea por las consultas recíprocas o por procedimientos amigables de conciliación y aun arbitrales, como los propuestos por el Modelo de la OECD y la resolución antes mencionada de IFA. Las consultas y los procedimientos amigables no pueden merecer ninguna objeción. El procedimiento arbitral con la condición de que la competencia del Tribunal "haya sido admitida por ambos Estados para estos casos", tampoco puede levantar resistencia por razones de principio. Las dificultades son sólo de procedimiento.

Mientras este esfuerzo por racionalizar la solución de las controversias no prospere, los países en desarrollo tienen el derecho y la posibilidad práctica de establecer medidas unilaterales de control, rectificación de balances, y limitación y condicionamiento de los pagos efectuados al exterior por las empresas que desarrollan en ellos sus actividades.

CONCLUSIONES SOBRE EL TEMA "ABUSOS EN LOS GASTOS INCURRIDOS EN EL EXTERIOR (INTERESES, REGALÍAS Y ASISTENCIA TÉCNICA)"

1. Se reconoció la necesidad de que la legislación de los países determine con la mayor precisión el alcance de cada concepto involucrado dentro de los pagos que se realizan al extranjero (en particu-

lar, intereses, regalías y asistencia técnica), como forma de facilitar la aplicación y el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias que de los mismos se derivan y su mejor interpretación entre los países interesados.

2. Se entendió que el problema de tales pagos y su tratamiento tributario afectan con mayor o menor intensidad, a los Fiscos de los países interesados y a las empresas pagadoras y receptoras. Considerando el problema desde el punto de vista de los países pagadores deben analizarse dos aspectos básicos: por un lado el derecho de imposición sobre esas rentas y su eventual tratamiento preferencial y por el otro la admisión de deducibilidad de tales pagos como gastos.

3. a) Si bien es cierto que el principio de la fuente como criterio de imposición ha sido generalmente aceptado en el plano doctrinario por los países americanos, la realidad enseña que a nivel internacional la mayor parte de los demás países ha adoptado el principio de la residencia como criterio de imposición en el caso de rentas derivadas de intereses, regalías y asistencia técnica. Lo anterior ha determinado la necesidad de adoptar fórmulas especiales o de compromiso y medidas unilaterales, para evitar la doble imposición e impedir que los impuestos eleven los costos de producción en los países en desarrollo.

b) Con relación al tratamiento preferencial, se estimó que constituye un problema esencialmente político que debe ser manejado por cada país de acuerdo a sus propios puntos de vista.

c) Se consideró de mucha importancia que los países en desarrollo tomen las medidas adecuadas para ampliar sus conocimientos tecnológicos, para seleccionar la asistencia técnica que sea necesaria importar, acudiendo al proveedor más adecuado para ello, evitando, en lo posible, que la tecnología se proporcione "atada" a la inversión de capital.

d) Se reconoció finalmente, la necesidad de controlar los abusos que puedan existir en materia de pagos al exterior por concepto de intereses, regalías y asistencia técnica y expresó que la legítima defensa de los países pagadores de tales rentas no debería centrarse tanto en desconocer la realidad de las mismas, prohibiendo su deducción como gastos, sino más bien en aceptarlos bajo condiciones precisas y generales que tiendan a demostrar su efectividad y la racionalidad de su cuantía.

e) Se planteó asimismo, que el anterior procedimiento debería ser complementado por la acción coordinada de los Fiscos interesados, a través de instrumentos tales como, el intercambio de informaciones, las consultas recíprocas y por procedimientos amigables de conciliación y aun arbitrales.