Documentos de Trabajo

Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias

2

Junio 2016

Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por Países de Latinoamérica

ISSN 2219-780X

CIAT

Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por Países de Latinoamérica

Galo A. Maldonado

Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Suscritos por Países de Latinoamérica

© Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, 2016

ISSN: 2219-780X

Responsabilidad del Autor
Las opiniones vertidas por el autor no representan la de la institución para las que trabaja ni la de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Propiedad Intelectual
Se autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright

Índice

Resumen Ejecutivo iv

1. Introducción 1

2. La doble Imposición y medidas para combatirla 1

3. Los convenios para evitar la doble imposición (CDI) y sus modelos internacionales 3

4. La negociación de convenios para evitar la doble imposición 5

5. CDIS en América Latina 7

6. Nociones generales de las principales cláusulas de un CDI que actualmente cobran mayor importancia en el ámbito objetivo de la negociación y suscripción de CDIS en América Latina 8

7. Análisis de los CDIS suscritos por países en Latinoamérica 12

8. Datos a nivel regional y por país 28

9. Conclusiones 59

10. Bibliografía 76

RESUMEN EJECUTIVO

El informe sobre **Tendencias en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por países de Latinoamérica** aborda uno de los aspectos más importantes relacionado con el combate al fenómeno que en los últimos años los gobiernos alrededor del mundo se han preocupado por discutir: La erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.

Este trabajo contiene una amplia investigación en torno a los convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos por once (11) países latinoamericanos (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela) a través de la cual se realiza una revista integral de la estructura de dichos instrumentos internacionales, así como también de las principales tendencias en cuanto a la incorporación en sus textos de conceptos relacionados con el fortalecimiento de la lucha en contra de prácticas evasivas o elusivas y de qué manera los esfuerzos realizados por estos países empatan con los de la Comunidad Internacional que a través de acciones conjuntas se ha preocupado en estos últimos años, en desarrollar profundas investigaciones sobre la manera de evitar la aplicación ilegítima de los beneficios de estos convenios por parte de personas que no tienen la condición de residentes de ninguno de los países suscriptores de los mismos o que buscan efectuar transacciones con escasa o nula esencia económica, con la única finalidad de acogerse a las disposiciones del instrumento.

La base para el informe ha sido una matriz en formato Excel, dividida por ámbitos de estudio, entre los que se puede mencionar: Residencia, establecimiento permanente, cláusulas de distribución de gravamen en rentas, medidas para combatir la “doble no imposición”, medidas anti evasión o anti elusión, intercambio de información, asistencia administrativa mutua y la utilización de cláusulas de Tax Sparing y Matching Credit.

La estructura utilizada permite tener una visión amplia de la realidad de cada uno de los once países en cuanto a las cláusulas respecto de las cuales su desarrollo, en los más recientes procesos de negociación de CDI, ha sido más evidente, tales como: Conceptos de “fuerza de atracción”, inclusión de “servicios” para la configuración de establecimientos permanentes (EP), tratamiento de rentas pasivas, incorporación de medidas de limitación de beneficios (LOB) y referencia a medidas internas anti abuso propias de las legislaciones de cada Estado Contratante, todo lo cual permitirá tener una fotografía incluso respecto de aquellos aspectos que eventualmente pudiesen ser materia de una renegociación para reforzarlos.

Al respecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha planteado una acción específica (Acción No. 15 dentro del Plan “Base Erosion and Profit Shifting” BEPS) para que los gobiernos exploren la factibilidad de un instrumento multilateral que tendría los mismos efectos de una renegociación simultánea de varios tratados bilaterales tributarios, con un especial interés en reforzar los convenios en temas relacionados al combate de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.

Finalmente, el análisis realizado aborda dos visiones. Una, la regional, por medio de la cual se establece -tomando en consideración el total de CDI suscritos- cuál ha sido la tendencia en la suscripción de estos convenios, considerando los puntos descritos anteriormente. Y otra, la individual, que permite establecer qué países están más adelantados en el ejercicio de incorporar a sus convenios cláusulas que fortalezcan la potestad de gravamen de sus administraciones tributarias, como países importadores de capital (principio de fuente) así como también blindando a sus convenios contra prácticas tributarias nocivas, mediante la inclusión de disposiciones anti abuso de carácter general y específicas.

1. INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene como finalidad brindar una visión actualizada y ampliada de las principales tendencias en América Latina, dentro de la negociación y suscripción de convenios para evitar la doble imposición, conjuntamente con un informe que permita evidenciar las principales prácticas en la negociación y celebración de tales instrumentos, la inclusión de nuevas cláusulas o tratamientos específicos en aspectos de suma importancia como lo son los relacionados a "residencia", "establecimiento permanente", "intercambio de información", "beneficios empresariales" y "fuerza de atracción", entre otros.

Se identifica de manera comparada la evolución en el combate del fenómeno de la doble imposición, a través de los avances sobre la aplicación de medidas anti abuso tanto generales (general anti abuse rules – GAARs) como específicas (specific anti abuse rules - SAARs), la implementación del principio de buena fe (bona fide) y el fortalecimiento de la aplicación de regímenes propios de combate a la elusión tributaria en las respectivas legislaciones internas, todo lo cual facilita la interpretación y administración de estos convenios y -por ende- el combate a dichos fenómenos.

El informe permitirá tener un cuadro completo de la realidad de nuestra región en la negociación y administración de estos convenios y cómo los esfuerzos de las administraciones tributarias van a tono con los avances en los estudios que las Naciones Unidas y la OECD están realizando respecto de la lucha de prácticas evasivas o elusivas y su relacionamiento con acciones como las detalladas en el Plan "Base Erosion and Profit Shifting – BEPS", especialmente en lo que respecta a las Acciones 6, 7 y 15 de dicho Plan y al trabajo que Naciones Unidas conjuntamente con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha venido desarrollando en el análisis del fenómeno de la erosión de bases imponibles en países en vías de desarrollo y su combate.

2. LA DOBLE IMPOSICIÓN Y MEDIDAS PARA COMBATIRLA[1]

Para un mejor entendimiento del contenido de este Informe, es necesario analizar brevemente las principales características del fenómeno tributario denominado "doble imposición," de dónde se origina el mismo y por qué los países se han preocupado por combatirlo.

Básicamente la "doble imposición" se acentúa con la llamada "globalización económica mundial", a la par del crecimiento de la internacionalización de los mercados, por la que los países empiezan a desarrollar transacciones económicas no únicamente dentro de sus territorios, sino con sus pares a nivel internacional.

Consecuentemente, sucede que dentro de cada Estado se aplican determinados criterios para establecer la sujeción tributaria para gravar ingresos en su territorio. Estos criterios pueden dividirse en dos tipos: reales, territoriales o de fuente; y, criterios personales o de residencia.

El problema de la doble imposición se genera cuando se efectúa una transacción entre un sujeto pasivo domiciliado en un país en el que se aplica un criterio de tributación real, territorial o de fuente, y una parte residente de otro país, en el que se aplica un criterio de tributación personal o de residencia.

---

1. *Las ideas desarrolladas en esta parte del informe fueron elaboradas por el Consultor dentro un trabajo de investigación para la publicación de un Tratado de Fiscalidad Internacional en Ecuador.*

Sin embargo, el problema de la doble imposición también se produce cuándo la fuente de dicho ingreso se genera en un estado donde se aplica un criterio de renta mundial o un criterio mixto (territorial y personal), en cuyo caso, el país de la residencia del perceptor también exigirá para sí la potestad de gravar las rentas recibidas por su residente en cualquier parte del mundo, generándose en ese momento un problema de doble imposición.

Se puede observar que las características del origen del fenómeno de la doble imposición son la existencia de una transacción económica respecto de un mismo sujeto pasivo, que genera un mismo ingreso, el cual es gravado dos veces por la aplicación de los criterios de sujeción tributaria. Dicho fenómeno se lo conoce como "doble imposición jurídica", ya que existe también otro tipo de doble imposición que es la llamada "doble imposición económica" cuya diferencia con la primera radica principalmente en que un mismo ingreso percibido por dos diferentes sujetos pasivos, es gravado dos veces. El ejemplo más práctico de este tipo de doble imposición económica es el que se refleja en el caso de sociedades que tributan por su renta generada en un determinado ejercicio fiscal y posteriormente cuando dicha renta es distribuida a sus accionistas, éstos tributan por los dividendos o utilidades distribuidas por la referida sociedad.

Estos dos tipos de doble imposición, tanto la "económica" como la "jurídica" se configuran como fenómenos nocivos con relación a la atracción de inversiones, lesionando también a principios que deben ser considerados en todo régimen tributario, como el de neutralidad y el de justicia tributaria. En este sentido, frente a la presencia de fenómenos de doble imposición, un inversionista puede buscar territorios dónde realizar su inversión, en los cuales exista una carga impositiva menor o una carga impositiva baja o nula, incluso considerando la posibilidad de efectuar inversiones en paraísos fiscales o regímenes fiscales de menor imposición; es decir, el tema tributario se podría convertir en un factor preponderante a la hora de que un inversionista tome la decisión de invertir o no en un país, combinado con otros factores como pueden ser por ejemplo: La estabilidad o seguridad jurídica de un país, así como la estabilidad social y política.

Sin embargo, el aspecto tributario siempre estará dentro de los análisis económicos que realiza un inversionista a la hora de tomar sus decisiones, puesto que frente a la existencia de un posible fenómeno de doble imposición en un Estado con el cual el país de su residencia no tenga un convenio para evitarla, dicho fenómeno se traducirá en un costo adicional de su inversión y puede influir en su decisión de desarrollar actividades comerciales o no, en ese país.

Para combatir la "doble imposición" existen medidas de tipo "unilateral" y medias "bilaterales o multilaterales". Las medidas "unilaterales" son básicamente las que se encuentran establecidas en las propias legislaciones de los países, reflejándose en disposiciones de exoneración o de imputación o crédito tributario.

El método de exención elimina el conflicto de fuente – residencia y existen dos modalidades. El método de exención plena, se aplica cuando el país de residencia excluye renta de fuente extranjera en el cálculo de la base imponible de sus residentes. El método de exención con progresividad excluye las rentas de fuente extranjera de la base imponible de la renta en el país, pero sí se toman en cuenta para definir la tasa progresiva que aplicará a las rentas domésticas sujetas al impuesto.

El método del crédito fiscal elimina el conflicto fuente – residencia y existen también dos modalidades. El método de crédito íntegro se aplica cuando el país de residencia otorga a su residente la posibilidad de deducir la cuantía total de los impuestos pagados sobre las rentas de fuente extranjera obtenidas en el país de la fuente. El método del crédito ordinario es cuando el país de residencia permite solo acreditar impuestos pagados en el país de la fuente, pero limitado

a la tasa aplicable en el país de residencia a ese tipo de renta. Significa entonces, que en este último caso, solo se eliminará la doble imposición jurídica por completo, cuando ambos países tengan tasas máximas idénticas al del país de residencia.

El método de deducción permite la deducción de la base imponible los impuestos pagados sobre la renta extranjera, condicionado a que se incorporen esas rentas en la base imponible del impuesto que debe pagarse en el país que permite la deducción. No se logra por este método, la eliminación total de la doble imposición.

Visto los métodos anteriores, es posible afirmar que el problema de la doble imposición no se elimina siempre con la aplicación de alguna de estas medidas unilaterales. Esto da a paso entonces, a que los países se interesen en la negociación de CDI.

Sin embargo, es pertinente mencionar que las medidas unilaterales únicamente sirven para eliminar la doble imposición que se podría generar en los países de las legislaciones que las establecen, mas no siempre en los países de residencia de los respectivos inversionistas, ya que no en todos los casos tales países mantendrán en sus legislaciones medidas unilaterales para eliminar este fenómeno, de ahí a la necesidad de establecer medidas claras y efectivas que sean aplicables tanto en el país receptor de la inversión, como en el país de la residencia de los inversionistas extranjeros que la realizan.

Por su parte, los convenios para evitar la doble imposición configuran las llamadas “medidas bilaterales o multilaterales” para el combate de este fenómeno, dependiendo de las partes que intervengan en su suscripción.

3. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y SUS MODELOS INTERNACIONALES

Los convenios para evitar la doble imposición (CDI), son básicamente instrumentos a través de los cuales se busca, por un lado, atraer inversión y, por otro lado, combatir la elusión y la evasión fiscal, principalmente a través de la aplicación de cláusulas de intercambio de información dentro de estos instrumentos. Son convenios técnicos tributarios a través de los cuales se establecen reglas claras para los países que intervienen en su celebración, que permiten identificar la potestad tributaria para gravar ingresos generados en transacciones económicas en sus respectivos territorios, aplicando criterios de fuente o de residencia, de conformidad con los artículos de los mismos.

En cuanto a los modelos estructurales de estos convenios[2], el esquema ha sido casi el mismo en cuanto a su formato. Los CDI surgen después de la primera guerra mundial, cuando un grupo de expertos de la Liga de las Naciones Unidas[3] es encomendado a identificar los problemas relacionados con la doble imposición. Este grupo de expertos propone abordar el problema por medio de un convenio bilateral y publica un modelo de convenio en 1928, que será el antecedente de todos los modelos de CDI que conoce en la actualidad. Actualmente, los modelos más importantes son el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollos Económicos (Modelo Convenio de la OCDE) y la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Convención Modelo de las Naciones Unidas). También se

2. *Pecho, Rodríguez, Vásconez, Draft de Documento de Trabajo, ¿Influyen los Convenios para evitar la Doble Imposición en la atracción de Inversión Extranjera Directa?, CIAT, 2012.*
3. *La Liga de las Naciones Unidas fue el organismo internacional que antecedió a la Organización de las Naciones Unidas.*

puede mencionar a la Decisión 40 y Decisión 578 de la CAN que establecen modelo de CDI para que sea utilizado por países miembros de dicho Organismo, así como un régimen andino para evitar la doble imposición, respectivamente.

El Convenio Modelo de la OCDE se publica por primera vez en 1958[4], y fue diseñado para solucionar los problemas de doble imposición para los países que integran esta Organización, y que son principalmente países desarrollados con sistemas tributarios similares. Por medio del uso de este Modelo, se pretende que el país de la fuente reduzca el impuesto que corresponde a la renta en ese país, y el país de residencia, otorga un crédito o una exención en su renta, por la parte de impuestos pagados en el país fuente.

En adición al articulado, el Convenio Modelo de la OCDE incluye comentarios para cada uno de los artículos. Los comentarios se refieren a aspectos de aplicación e interpretación e incluyen también la posición de algunos países al respecto. El Convenio Modelo de la OCDE se actualiza de forma regular, con aportes de sus países miembros basados en experiencias relacionadas con la negociación, aplicación e interpretación de los CDI.

La Convención Modelo de la ONU se construyó utilizando como base el Convenio Modelo de la OCDE, de modo que sigue un formato similar. No obstante, a diferencia del Modelo Convenio de la OCDE, se toma en consideración la posición de los países en desarrollo, de modo que se incorporan disposiciones más favorables para los países en desarrollo. La Convención Modelo de las ONU también cuenta con comentarios para cada uno de los artículos, donde se abordan aspectos de aplicación e interpretación. Al igual que el Convenio Modelo de la OCDE, se actualiza regularmente, con aporte del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación[5].

El Modelo de la OCDE mantiene dentro de sus artículos, principalmente criterios de tributación en residencia, esto quiere decir, que la potestad de gravar las rentas generadas en una transacción económica será del país de residencia del inversionista extranjero, lo cual significa, para el país importador de capital o receptor de la inversión, un sacrificio fiscal que debería ser atenuado con la renta que se genere gracias a la inversión que se atraiga, de ahí a que los países importadores de capital o de “fuente” buscan lograr con la firma de un convenio la efectiva atracción de inversiones reales, presentes y futuras, ya que cuando se firman estos instrumentos sin que existan intereses de inversión por parte del otro país, se podrían generar sacrificios fiscales injustificados o mucho peor, podrían llegar a aplicarse los convenios de una manera nociva, como herramientas de planificación nociva.

No obstante lo mencionado, es importante que cada Estado desarrolle su propio modelo de convenio, que le sirva de base para iniciar y desarrollar sus respectivos procesos de negociación de estos instrumentos, en los cuales se consideren las particularidades de sus esquemas de tributación, coherente con sus propias realidades económicas y sociales; en definitiva, estableciendo pautas muy claras y objetivas para una aplicación más efectiva del convenio, sin descuidar la finalidad de “atracción de inversión”.

4. *La OCDE considera 1958 como la primera fecha de publicación de su Convenio Modelo. No obstante, la primera fecha de publicación fue realmente en 1977, aunque el texto definitivo estaba listo desde 1963. Dicho texto de 1963 consistía esencialmente en la consolidación de cuatro borradores, de los cuales el primero se publicó en 1958.*
5. *Pecho, Rodríguez, Vásconez, Draft de Documento de Trabajo, ¿Influyen los Convenios para evitar la Doble Imposición en la atracción de Inversión Extranjera Directa?, CIAT, 2012.*

En relación con lo mencionado, varios países de la región han efectuado ejercicios de negociación de estos instrumentos con modelos propios, en los cuales se ha podido verificar la presencia de un fortalecimiento en el establecimiento de cláusulas de combate de abuso de tratados, especialmente de carácter específico.

Así mismo, los países de la región se han preocupado por incorporar dentro de sus convenios, mecanismos para una efectiva atracción de inversión, a través de la implementación de "cláusulas de Tax Sparing" (o del crédito tributario por el impuesto no pagado) mismas que si bien se configuran como métodos para evitar la doble imposición a través del reconocimiento de un crédito tributario, la principal característica de las mismas es la de ser también una importante herramienta de atracción de inversiones, ya que el crédito que se reconoce en la declaración de los ingresos del inversionista en el país de la residencia, corresponde al impuesto que no se pagó en el país receptor de la inversión por aplicación de determinados beneficios tributarios establecidos en la normativa interna de cada país. Es decir, por aplicación de las "cláusulas de Tax Sparing", el inversionista que en el país de la fuente generó un ingreso sobre el cual no tributó por aplicación de una determinada exoneración o deducción, en el país de la residencia, cuando vaya a declarar dichos ingresos, podrá aplicar como crédito tributario el impuesto que hubiese tenido que pagar en el país de la fuente, de no haber existido dichas exoneraciones o deducciones consiguiendo, por un lado, evitar la doble imposición y, por otro lado, no se neutralizan los beneficios que buscan los países importadores de capital, a través del reconocimiento de incentivos tributarios en las legislaciones internas, en ejercicio de la potestad soberana de los países que los implementan. Dichas cláusulas son fuertes herramientas de atracción de inversiones que están enmarcadas dentro de las políticas propias de los Estados, que responden –a su vez- a políticas públicas de atracción de inversiones.

4. LA NEGOCIACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN[6]

En lo que respecta con el ejercicio de la negociación de convenios para evitar la doble imposición, el mismo no implica solamente el conocimiento de las estrategias y disposiciones de la técnica de la negociación, desde una perspectiva de alcanzar un óptimo resultado que sea favorable para ambas partes. Una perspectiva muy básica y sobre todo lógica, si nos dejamos llevar por la acepción típica de la palabra. Sin embargo, la negociación vista desde el orden pragmático, tiene una connotación mucho más profunda y de desarrollo necesario para las Administraciones Tributarias en la actualidad.

La estructuración de una adecuada política de negociación de convenios para evitar la doble tributación es importante a la hora de verificar su efectividad en cuanto a alcanzar los objetivos propuestos con su suscripción, ya que pueden darse casos en los cuales, a través de estos convenios se generen "escudos fiscales" con transacciones económicas con escasa esencia o realidad económica de la actividad que los generó, con la única finalidad de acogerse a los beneficios del tratado, lo que equivale a un abuso del instrumento internacional.

A lo largo de este estudio se han identificado falencias en cuanto a la estructura jurídica de algunos de los instrumentos analizados (principalmente de los convenios más antiguos), en los cuales se encontró una ausencia de medidas anti abuso (principalmente de carácter general) o de limitación de beneficios, todo lo cual puede implicar que el Convenio, en su aplicación, no logre alcanzar su finalidad de atracción de inversión, objetivo que –principalmente en el caso de países fuente- justifica realmente su celebración y, al contrario, preponderen prácticas nocivas de evasión y elusión fiscal, en torno al mismo.

6. *Las ideas desarrolladas en esta parte del informe fueron elaboradas por el Consultor dentro un trabajo de investigación para la publicación de un Tratado de Fiscalidad Internacional en Ecuador.*

Con fundamento en lo mencionado, se puede notar que durante la década de los setentas, ochentas y noventas, la experiencia de negociación de los convenios para evitar la doble imposición en América Latina, no tenía entre sus principales intereses, el incorporar medidas efectivas de combate al abuso de estos instrumentos, ni tampoco fortalecer el mecanismo de intercambio de información y cooperación mutua entre administraciones tributarias.

En este punto, es pertinente recalcar la importancia de contar con una institucionalización fortalecida de los países que van a participar en un proceso de negociación, que permita un desarrollo tanto en la conformación, como en el ejercicio de la actividad de los equipos negociadores. Una coordinación interinstitucional que comprenda no únicamente la parte del conocimiento técnico de la materia tributaria, sino también del conocimiento de los aspectos propios del ejercicio técnico de negociar, combinado con el apoyo de análisis comerciales, económicos y de inversión, todo lo cual permitirá tener –como Estado– una visión amplia y transversal del escenario óptimo para iniciar un proceso de negociación.

Hoy por hoy los países se preocupan más por desarrollar instrumentos que respondan a sus realidades jurídicas y económicas propias, tratando de cubrir la debida aplicación del convenio con cláusulas que permitan su fortalecimiento en contra de prácticas fiscales nocivas y de esta manera alcanzar los objetivos del mismo.

En este punto, es importante resaltar lo mencionado en la publicación de las Naciones Unidas "La Negociación de Convenios Tributarios"[7], respecto de que el objetivo y fin por el cual un determinado Estado decide o no iniciar procesos de negociación de estos instrumentos, no es igual en el caso de países exportadores de capital, que en el caso de países importadores de capital.

Entonces se podría afirmar casi con certeza que el primer paso para iniciar un proceso de negociación es estructurar una adecuada política pública de negociación de convenios, y posteriormente un adecuado entendimiento de la misma por parte de todos los sujetos pasivos llamados a la aplicación de estos instrumentos.

Al respecto, tal como se ha discutido en los foros de las Naciones Unidas y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, los factores determinantes dentro de la estructuración de una política de estado para establecer el inicio o no de negociaciones de tratados fiscales pueden ser de diversos tipos y en atención a la óptica de cada país (exportador o importador de capital), tal como se puede resumir a continuación[8]:

a. **De fomento de la inversión transfronteriza – Punto de vista de países exportadores de capital:** A través de la eliminación o reducción de la doble imposición; reduciendo la excesiva imposición en fuente; reduciendo o eliminando la eventual discriminación en el tratamiento tributario respecto de inversiones extranjeras; simplificando y dando certeza de los regímenes impositivos y condiciones fiscales que se da a la inversión extranjera en el país de la fuente.

b. **De atracción de la inversión extranjera entrante, transferencia de tecnologías – Punto de vista de países importadores de capital:** A través de la eliminación o reducción de la doble tributación; eliminación de la excesiva tributación en fuente; certeza en los regímenes

7. *Departamento de Asuntos Sociales y Económicos de las Naciones Unidas, La Negociación de Convenios Tributarios, Nueva York, ONU, Primera Edición, 2014.*
8. *Departamento de Asuntos Sociales y Económicos de las Naciones Unidas, La Negociación de Convenios Tributarios, Nueva York, ONU, Primera Edición, 2014, pág. 3.*

fiscales aplicables a la inversión entrante, establecimiento de reglas claras para la resolución de conflictos a través de procedimientos amistosos, acceso a incentivos que se otorgue a la inversión entrante en fuente (cláusulas de Tax Sparing).

c. **De combate a prácticas tributarias evasivas o elusivas:** A través de la estructuración de redes sólidas de intercambio de información; procedimientos de acuerdo mutuo y asistencia en la recaudación de impuestos.

d. **Por razones políticas:** Cuando es necesario enviar señales de buena voluntad a la Comunidad Internacional de adoptar estándares de normas internacionales tributaras; fortalecimiento de relaciones diplomáticas con otros Estados; fortalecer lazos de relaciones económicas y comerciales regionales; cumplimiento de obligaciones internacionales, por ejemplo por disposiciones establecidas en acuerdos económicos regionales; por presión política de otros Estados.

5. CDIS EN AMÉRICA LATINA[9]

América Latina no se ha distinguido históricamente, ni en la actualidad, por tener una red amplia y desarrollada de CDI. Son pocos los países que cuentan con una red que se asemeje a la de los países desarrollados y a la de los países miembros de la OCDE. Precisamente los países de Latinoamérica que están en posibilidad de competir por el tamaño de sus redes de CDI son miembros de la OCDE, como el caso de México y Chile.

En la mayoría de países de la región, se observan esfuerzos aislados por firmar y aprobar CDI. No obstante, es importante mencionar los casos de Ecuador y Uruguay, en los cuales dentro del año 2011 al 2015 se mantuvieron alrededor de 30 procesos sinérgicos y constantes de negociación de estos instrumentos, muchos de los cuales ya están aprobados y vigentes y los restantes están siguiendo su proceso constitucional de ratificación.

Las economías, hoy más dinámicas y desarrolladas, de la región, han migrado al sistema de renta mundial, gravando las rentas de sus residentes, independientemente de dónde se lleva a cabo la actividad. Asimismo, se ha tomado mayor conciencia de los beneficios que se generan a raíz de un CDI, reflejado como una herramienta para la eliminación del fenómeno de la doble tributación, pero principalmente, enfocado como un instrumento de combate de prácticas tributarias evasivas y elusivas, a través del mecanismo de intercambio de información y la preocupación por fortalecer las medidas generales y específicas de combate al abuso de estos tratados.

Actualmente, hay alrededor de 223 CDI firmados y vigentes en la región. Asimismo, hay cerca de 39 CDI firmados que no han sido aprobados o aún no concluyen los procedimientos de aprobación.

Se observa entonces cómo ha cambiado la tendencia en América Latina hacia los CDI y cómo cada vez más países se incorporan en la dinámica, construyendo redes más significativas. En virtud de esto, cobra mayor importancia el análisis que se hará de los CDI vigentes en países como: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela, todo lo cual nos permitirá reflejar de manera clara cuál ha sido la línea de tendencia en la negociación de estos instrumentos, en atención a ítems que forman parte de este estudio

9. *El Consultor tomó como referencia de información parte de la contenida en el borrador del documento de trabajo "Pecho, Rodríguez, Vásconez, Draft de Documento de Trabajo, ¿Influyen los Convenios para evitar la Doble Imposición en la atracción de Inversión Extranjera Directa?", CIAT, 2012.*

y que han sido seleccionados en atención a la necesidad de fortalecer normas anti abuso y de combate de fenómenos como el de la “doble no imposición”, todo lo cual permitirá blindar a los convenios en contra de prácticas evasivas o elusivas y alcanzar efectivamente su objetivo de ser herramientas para la atracción de inversión y combate del fenómeno de la doble imposición.

Desde la óptica de países importadores de capital, como lo son la mayoría de América Latina, la suscripción de un CDI implicará la renuncia o sacrificio fiscal que sus administraciones tributarias deben efectuar a cambio del objetivo principal –para tales jurisdicciones- que se persigue con la firma de estos convenios, cuál es el de la atracción de inversión y la consecuente generación de rentas por las actividades económicas ejecutadas en sus territorios. No obstante, esta circunstancia es relativa, ya que el hecho de que exista un convenio suscrito no asegura per se el incremento de inversiones en el país de la fuente, ya que ello dependerá también de otros factores, tales como seguridad jurídica y política, por ejemplo.

En este sentido, a lo largo del análisis de los 223 convenios suscritos y vigentes en los 11 antes mencionados países de América Latina, se pudo evidenciar que los más antiguos se enfocaban principalmente en una distribución de las competencias de gravamen de las administraciones tributarias, limitándolas de gran manera respecto del país de la fuente, y por ende con una consecuencia de menor recaudación en tales territorios. Esta circunstancia, puede traer efectos adversos, cuando la negociación de un CDI no va a respaldada por una política sólida e integral de atracción de inversiones, ya que en tales casos, el CDI podría no únicamente no garantizar el incremento de inversiones en fuente, sino también traducirse en un instrumento que pueda ser utilizado como una herramienta de evasión o elusión fiscal.

Ante esta posibilidad, los países de Latinoamérica se han preocupado por fortalecer y blindar sus CDI, a través de la implementación y mejora en la utilización de medidas generales y específicas anti abuso y de combate de prácticas tributarias nocivas, a más de la estructuración de políticas estatales integrales para atracción de inversiones, combinadas con la aplicación de incentivos fiscales que, dentro de sus potestades como Estados soberanos, han implementado a través de sus legislaciones internas. En definitiva, los países Latinoamericanos se han preocupado por un lado de mejorar la efectividad de un CDI como herramienta de atracción de inversiones, sin olvidar la importancia del blindaje del instrumento en contra de prácticas elusivas y evasivas, todo lo cual va de la mano con la práctica internacional en esta materia.

6. NOCIONES GENERALES DE LAS PRINCIPALES CLÁUSULAS DE UN CDI QUE ACTUALMENTE COBRAN MAYOR IMPORTANCIA EN EL ÁMBITO OBJETIVO DE LA NEGOCIACIÓN Y SUSCRIPCIÓN DE CDIS EN AMÉRICA LATINA

Cuando se identifican las motivaciones que conllevan a la estructuración de una política de Estado para la negociación y suscripción de CDI, los países tienden a definir cuál es el marco técnico y conceptual de la misma, señalan los parámetros para el establecimiento de criterios de atribución de potestad impositiva del país respectivo, tomando para ello en consideración no únicamente los estándares que los modelos internacionales establecen sino también aquellas condiciones específicas y propias de cada Estado dependiendo de su condición de país importador de capital o exportador de capital; de país rico en recursos naturales o de un país al que le interesa expandir sus redes de transferencia de tecnologías o de “know how”; casos en los cuales la tónica de negociación radicará principalmente en cláusulas como las de “establecimiento permanente” y “beneficios empresariales”, principalmente (por ejemplo).

Al respecto, es importante recalcar que los convenios de reciente data (2011 – 2016) incorporan –en su mayoría- expresamente en sus estructuras, disposiciones relacionadas a la incorporación de medidas generales anti abuso de los convenios (General Anti Abuse Rules – GAAR, por sus siglas en Inglés), así como el fortalecimiento y diversificación de medidas específicas anti abuso de estos instrumentos (Specific Anti Abuse Rules – SAAR, por sus siglas en Inglés); la implementación de conceptos como el de "fuerza de atracción", en la aplicación de la cláusula de "beneficios empresariales"; y, el fortalecimiento del artículo de intercambio de información, con disposiciones para la aplicación y operativización de tales intercambios (en algunos países).

6.1. Medidas para evitar el abuso de tratados (GAAR y SAAR) y su correlación con el desarrollo de las Acciones dentro del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)

Los países de la región, en su condición de "importadores de capital" se han preocupado en fortalecer no únicamente la tributación en fuente, sino también el control de prácticas tributarias evasivas o elusivas, incorporando en sus convenios cláusulas con medidas anti abuso de tratados, tanto generales como específicas (General Anti Abuse Rules GAAR – Specific Anti Abuse Rules SAAR), evitando el mal uso de tratados a través de la sola constitución de empresas que buscan adquirir la condición de residentes en territorios de una Parte Contratante, únicamente para hacerse beneficiarios de las disposiciones del mismo, con escasa realidad y esencia económica en las actividades comerciales que buscan ser cubiertas por los beneficios de un CDI.

La comunidad internacional se ha preocupado por desarrollar el análisis de las medidas que los Estados pueden adoptar sea desde el ámbito de sus legislaciones internas, como a través de los tratados o convenios internacionales que suscriben con sus pares, con la finalidad de prevenir el otorgamiento de beneficios del tratado en "circunstancias inapropiadas". Desde esta óptica, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) dentro del denominado "Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios - BEPS" ha incorporado acciones enfocadas en el combate de este tipo de fenómenos nocivos dentro de la fiscalidad internacional.

Dentro del referido Plan BEPS, se ha considerado que la globalización ha impulsado el comercio y ha aumentado la inversión extranjera directa (IED) en muchos países. Por lo tanto, la globalización apoya el crecimiento, crea trabajo, fomenta la innovación y ha facilitado que millones de personas salgan de la pobreza. No obstante de ello, la globalización influye decisivamente en los regímenes fiscales del impuesto sobre sociedades en todos los países.

"Los países de todo el mundo están de acuerdo en la necesidad de eliminar la doble imposición y en la conveniencia de lograrlo sobre la base de normas internacionales acordadas que sean claras y predecibles, dando certidumbre tanto a los gobiernos como a las empresas. Por tanto, las normas de tributación internacional son un pilar clave en el apoyo al crecimiento de la economía global. A medida que la economía se ha integrado más a nivel mundial, también lo han hecho las empresas. Las empresas multinacionales actualmente representan una gran proporción del producto interior bruto (PIB) mundial. Del mismo modo, el comercio entre empresas representa una proporción creciente del comercio en general. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Estos fenómenos se han exacerbado por la creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas.

Estos fenómenos han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria. Esto ha motivado una situación tensa en la que los ciudadanos se han sensibilizado cada vez más sobre las cuestiones de equidad tributaria, y finalmente se ha convertido en una cuestión crítica para todas las partes:

Los gobiernos se ven perjudicados.- Muchos gobiernos tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento. Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) socava la integridad del sistema tributario, ya que el público, la prensa y algunos contribuyentes consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una escasez crítica de financiación de la inversión pública que podría ayudar a promover el crecimiento económico. La asignación general de los recursos, afectada por consideraciones impositivas, no es óptima.

Los contribuyentes se ven perjudicados a título individual. Cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, otros contribuyentes de esa jurisdicción tienen que soportar una carga mayor.

Las empresas se ven perjudicadas. Por un lado, puede que las multinacionales tengan que hacer frente a un riesgo importante para su reputación si su tipo impositivo efectivo se considera demasiado bajo. Al mismo tiempo, cada empresa puede evaluar dichos riesgos de manera diferente y si no se aprovechan las oportunidades legales para reducir la carga tributaria de una empresa ésta puede encontrarse en situación de desventaja competitiva. Del mismo modo, las empresas que solo operan en mercados internos, incluyendo a las empresas familiares o a las nuevas empresas innovadoras, tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, pues carecen de los recursos que éstas tienen para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos. La competencia se ve perjudicada por las distorsiones inducidas por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”[10].

Dentro del Plan BEPS se prevé la Acción No. 6 relacionada a “Impedir la utilización abusiva de convenio”, considerando en la misma la necesidad de desarrollar disposiciones dentro del Convenio y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del mismo en circunstancias inapropiadas. Para ello la Acción 6 señala que se deben realizar trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. Esta Acción tiene mucha relación con la Acción No. 2 del mismo Plan BEPS que hace referencia a la “neutralización de los efectos de ajuste híbridos”.

6.2. Operatividad en el intercambio de información

En cuanto a la importancia de operativizar los intercambios de información, ha sido también uno de los aspectos principales que el algunos países tales como Ecuador, Uruguay, Perú y México se han esforzado en desarrollar. Un adecuado control de prácticas tributarias evasivas a través de la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición se alcanza a través de un ágil esquema de acceso a la información entre las administraciones tributarias de las Partes Contratantes. En este punto, se han identificado dentro de algunos de los convenios analizados, plazos específicos de la atención de requerimientos de información así como también las modalidades de intercambio (intercambio automático, espontáneo, bajo requerimiento).

10. Organización para el Desarrollo Económico, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

6.3. Asistencia en recaudación de impuestos

Respecto de la asistencia en recaudación de impuestos, si bien varios países de la región tales como Colombia, México y Uruguay se han preocupado preponderantemente por desarrollarla, se trata de una aspecto que se lo incorpora dentro del ámbito de las negociaciones, pero que tiene una limitante en cuanto a su aplicación y es la legislación interna. Es decir, para su cabal aplicación es necesario que la legislación interna de los países que la incluyen en sus convenios, prevea mecanismos de asistencia tales como fiscalizaciones en el extranjero o fiscalizaciones simultáneas, por ejemplo, pues de lo contrario, se podría ver afectada su real efectividad en la práctica, ante la ausencia de normas internas que desarrollen los mecanismos para llevarlas a cabo.

6.4. Fuerza de atracción

Adicionalmente, países como Ecuador, por ejemplo, ha buscado el incorporar con mayor empeño dentro de sus últimos convenios negociados (no todos aún vigentes, sino en procesos de ratificación), y como parte de artículo de "Beneficios Empresariales", un concepto que fortalece la posibilidad de tributación en fuente de ingresos que sean atribuibles a un establecimiento permanente (EP) de una empresa residente de una Parte Contratante y que desarrolla de esta manera actividades en el territorio de la otra Parte Contratante. Esta figura es la llamada "fuerza de atracción" a través de la cual aquellos ingresos que se generen en actividades económicas entre un residente de una Parte Contratante (estado fuente) que requiere un servicio por ejemplo, y dicho servicio lo brinda una persona de la otra Parte Contratante (en residencia), cuando esta persona tiene en el estado fuente un establecimiento permanente (EP) y el servicio hubiese podido ser prestado directamente por ese establecimiento permanente, en estos casos, el ingreso generado en esta transacción, podrá ser atribuido por "fuerza de atracción" al EP.

6.5. Fortalecimiento de medidas internas para la deducibilidad de gastos de EP

Dentro de la experiencia en la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición, un problema recurrente es el de las llamadas "deducciones" en aplicación de lo señalado en el artículo de Beneficios empresariales respecto de los EP, de acuerdo al cual, los gastos en los que un establecimiento permanente incurra para el ejercicio de una actividad económica que le repute ingresos gravados atribuibles a este, podrán ser deducibles para efectos de establecer la base imponible del impuesto a la renta que deberá pagar el EP en el país fuente. En estos casos, en algunos de los convenios analizados se aclara que para que un determinado gasto sea deducible, se deberán cumplir todos los requisitos formales establecidos en la legislación interna del correspondiente Estado Contratante, con lo cual se fortalece la potestad interna de cada Estado de regular, con mecanismos propios, la procedencia de la deducibilidad de un determinado gasto, a través del control de la real existencia del mismo y su relación con el ingreso generado en una transacción.

6.6. Inclusión de cláusulas de Tax Sparing o de Matching Credit. Combate a la "doble no imposición"

Aspectos adicionales, tales como la aplicación de cláusulas de "Tax Sparing" o el método del impuesto no pagado, cláusulas que permitan la aplicación de disposiciones de "Matching Credit", así como el combate a la "doble no imposición", también ha sido identificados en varios de los convenios analizados, con lo cual se ha permitido un fortalecimiento en cuanto a la lucha de los abusos de tratados y de prácticas tributarias nocivas. Avances que sin duda se traducen en mejores instrumentos negociados que permitan alcanzar en debida forma una real atracción de inversiones extranjeras.

Finalmente, es pertinente mencionar que dentro de la estructuración de un modelo de convenio se debe necesariamente considerar que las disposiciones contenidas en el mismo busquen reflejar de manera adecuada la intención de la política de negociaciones que el país haya estructurado, sea esta la atracción de inversiones, el fortalecimiento de tributación en fuente, facilitar la ejecución de proyectos estratégicos, combatir el fraude fiscal, etc. En este ejercicio, los Estados deben cuidar el hecho de que se redacten cláusulas claras, que su aplicación no se vea afectada por el hecho de contravenir normativa interna o por la no existencia de la misma que faculte u operativice una disposición contenida en un convenio para evitar la doble imposición. Para tal efecto el equipo de Gobierno que esté a cargo de esta labor debe tener un conocimiento sólido y amplio del régimen tributario interno, de los estándares internacionales que regulan la materia, de los modelos de convenios utilizados a nivel mundial, de normativa comparada, etc., que permitan plasmar en su modelo no únicamente una adecuada distribución de potestad de gravamen sobre las distintas rentas, sino también que permita una efectiva aplicación de sus disposiciones, teniendo muy en claro cuáles son los “puntos rojos” derivados de la política de negociación previamente elaborada, y con una visión amplia y de coordinación interinstitucional que no únicamente prevea temas técnicos tributarios sino que tome en consideración los objetivos macro que persiga la política económica y comercial de Estado en conjunto.

7. ANÁLISIS DE LOS CDI SUSCRITOS POR PAÍSES EN LATINOAMÉRICA

Para los efectos de este trabajo, se elaboró una base de datos con la información que abarca toda la estructura de los convenios firmados, con especial énfasis en establecer el desarrollo de la aplicación de medidas anti abuso generales y específicas. Este análisis se hizo para 223 CDI vigentes en 11 países[11]. Los 11 países que se tomaron como referencia para el presente estudio son: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú , Uruguay y Venezuela.

La matriz que ha servido de base para el análisis comparado de las distintas tendencias en la negociación y suscripción de estos instrumentos, anexa al presente Informe, se encuentra compuesta por un cuestionario de 58 preguntas[12], en el cual se abordan los siguientes aspectos:

1. Ámbito objetivo;
2. Residencia;
3. Establecimiento Permanente;
4. Distribución de rentas;
5. Doble no imposición;
6. Reforzamiento de medidas disconformes en la aplicación de cláusulas de no discriminación;
7. Medidas anti evasión o anti elusión;
8. Intercambio de información y asistencia administrativa mutua; y
9. Cláusulas de Tax Sparing y Matching Credit.

A continuación se realiza un repaso de lo que abarca cada ítem general de la matriz de análisis y en qué consiste cada uno de ellos.

11. Es importante aclarar que para el caso de países miembros de la Comunidad Andina CAN, se consideró como convenios individuales a los celebrados entre ellos, mas no como un solo convenio supranacional (Decisión 578).

12. No obstante, para efectos de la elaboración de cuadros estadísticos de las 58 preguntas se seleccionaron 38 principales.

1. Ámbito objetivo

Dentro del ámbito objetivo se pretende abordar aspectos relacionados a la especialidad de ciertos tributos, que si bien pueden tener la naturaleza de impuestos directos similares al de un Impuesto a la Renta, tienen características específicas, enfocados en muchos casos en determinados tipos de industrias o actividades económicas.

Adicionalmente con esta evaluación se pretende establecer diferencias en cuanto al tratamiento o abordaje de temas relacionados a la inclusión o mención de otro tipo de impuestos, como en el caso del Convenio entre Ecuador y China, en el cual se hace una especial referencia al Impuesto a la Salida de Divisas, dentro de la aplicación del CDI.

También incluye el análisis de aquellos países que han incorporado dentro del ámbito del Convenio una referencia expresa a la posibilidad de establecer impuestos a las ganancias de establecimientos permanentes, que en alguna legislaciones no se encuentran regulados, pero que en gran parte de los países latinoamericanos sí existen tratamientos específicos para el gravamen que procede cuando un establecimiento permanente distribuye sus utilidades o excedentes a su matriz.

Otro aspecto que ha sido materia de comparación es el relacionado a establecer en qué porcentaje los convenios para evitar la doble imposición celebrados en Latinoamérica incorporan referencias expresas al tiempo dentro del cual se deberá cumplir con la obligación de comunicar los distintos cambios que se generen en las legislaciones internas en materia tributaria relacionada al ámbito objetivo del CDI. Muchas veces ha resultado que estos compromisos han permanecido en letra muerta sin que se haya efectuado un cumplimiento respecto de este tipo de comunicaciones a las que los Estados Contratantes se comprometen efectuar para poder evaluar la dinámica normativa de cada uno de ellos en torno a las materias reguladas por el convenio.

Al respecto, varios países han incorporado en sus procesos de negociación el pedido de que el convenio incluya una referencia temporal respecto del momento en el cual este compromiso debe ser cumplido de parte y parte. Los parámetros consisten en hacer una referencia de que “al final del año o ejercicio fiscal” será el tiempo en el cual se comuniquen los cambios normativos que dentro de dicho período se hayan suscitado.

En otros casos se ha encontrado que los convenios establecen de manera expresa que las reformas normativas deberán ser comunicadas a la otra parte, dentro de los 90 días siguientes de entrada en vigencia o de expedida la ley que corresponda. Finalmente, un grupo de convenios también hacen mención en este aspecto a que dicho compromiso deberá ser comunicado dentro de un “período razonable” de tiempo, lo cual conlleva a un razonamiento subjetivo de lo que cada Parte considerará como “razonable” con la finalidad de dar cumplimiento a la correspondiente notificación.

La intención en la inclusión de este tipo de disposiciones es la de dar elementos objetivos que permitan a los Estados Contratantes el cumplir con una obligación que sin duda alguna permitirá realizar un seguimiento respecto de las realidades normativas en cada jurisdicción y de qué manera estas reformas pueden afectar o no la debida aplicación del CDI, es decir, se trata de un elemento muy útil al momento de administrar el convenio, así como también al momento de interpretarlo, por parte de las respectivas Administraciones Tributarias, lo cual interesa mucho a los países importadores de capital como lo son la gran mayoría de los países latinoamericanos, que están enfocados en sacar el máximo del provecho de estos convenios como herramientas efectivas de atracción de inversión y qué mejor manera de hacerlo cuando los Estados tienen a su alcance la información necesaria de las reformas que puedan afectar o no la aplicación del

convenio en determinadas circunstancias. Lo contrario conllevaría a una merma en la efectividad del CDI en su objetivo de eliminar la doble imposición, así como también de combatir las prácticas tributarias evasivas o elusivas de cada Estado contratante.

2. Residencia

Dentro de este ámbito de análisis se busca abordar dos aspectos que son muy sensibles para países importadores de capital. Uno de ellos es el relacionado a la inclusión o no en los CDI negociados y suscritos de una exclusión expresa de lo que se considera como "residente" para efectos de la aplicación del Convenio, a aquellas personas que obtienen rentas exclusivamente de fuentes obtenidas en el respectivo Estado. Esta referencia se encuentra contenida en la segunda frase del apartado 1 del artículo 4 de los convenios, y de acuerdo a la misma, una persona no se considera residente de un Estado Contratante si, aún cuando no esté domiciliada en ese Estado, se considera residente con arreglo a la legislación interna, pero se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo. Los comentarios del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE) señalan que esta situación se produce en ciertos Estados en relación con las personas físicas, particularmente en el caso de diplomáticos y empleados consulares que prestan servicios en sus territorios, sin embargo su inclusión puede traer consigo cierta inquietud principalmente cuando uno de los Estados Contratantes tiene la condición de ser una jurisdicción donde se aplica un sistema de renta territorial y por tanto únicamente se tributa por las rentas generadas en fuentes situadas en dicho país (en el caso de los convenios celebrados por Venezuela, por ejemplo). De ahí a que en tales casos, la práctica en las negociaciones ha sido que cada Estado Contratante establezca sus condiciones normativas aplicables a cada realidad, en el texto del apartado 1 del artículo 4.

Los comentarios del Modelo de la OCDE en este punto manifiestan que con arreglo a sus términos y a su espíritu, la segunda frase excluye de la definición de residente de un Estado Contratante a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de las rentas extranjeras, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales. Excluye también a las sociedades y otras personas que no estén plenamente sujetas a imposición en un Estado Contratante debido a que, aún siendo residentes de ese Estado en virtud de su normativa fiscal, se las considere residentes de otro Estado en virtud de lo dispuesto en un convenio celebrado entre ambos Estados. Sin embargo, la aplicación de esta segunda frase conlleva dificultades y limitaciones. Debe interpretarse –nos dice la OCDE- teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas íntegramente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que no se pretende evidentemente.

El siguiente ámbito de análisis con relación a la "Residencia" busca verificar si los artículos sobre esta materia negociados por los países de Latinoamérica, consideran como regla de desempate para el caso de residencia de personas jurídicas, el criterio de "registro" o de "sede de dirección" o de "sede de dirección efectiva" o de "Acuerdo Mutuo" u otros, todo lo cual nos servirá de base para obtener datos sobre la tendencia a utilizar una medida que bien puede ser considerada como "anti abuso" y que es la de "sede de dirección efectiva", por medio de la cual se pretende dotar de herramientas a los administradores del convenio para que estén en la posibilidad de determinar en qué jurisdicción realmente se toman las decisiones trascendentales de una sociedad, lugar en el cual tendrán realmente efectos las transacciones económicas que dicha persona jurídica efectúe, evitando que sociedades controladas mayoritariamente por residentes de terceros países puedan acogerse o exigir la aplicación de los beneficios del Convenio, cuando realmente no tienen la condición de residentes de uno de los Estados Contratantes.

3. Establecimientos permanentes

El tratamiento del establecimiento permanente (EP)[13] es una de las cláusulas más importantes de un CDI. De esa definición va a depender si el país fuente está en posición de gravar los ingresos por las actividades que se desarrollan en su país, tal y como grava a sus residentes o si por el contrario, no está en posibilidad de gravar esas actividades, pues al no realizarse por medio de un EP, no son objeto de imposición.[14]

Es importante señalar que el Plan de Acción BEPS, establece en el desarrollo de la Acción No. 6 y Acción 7: "Prevenir el Abuso de Tratados" e "Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP" (respectivamente), que la definición de establecimiento permanente (EP) debe ser revisada para impedir abusos, ya que en muchos países, la interpretación de las normas del convenio sobre EP -en el caso de agentes, por ejemplo- permite que ciertos contratos para la venta de bienes propiedad de una empresa extranjera sean concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de esa empresa extranjera, sin que los beneficios de estas ventas sean imponibles en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubieran hecho por un distribuidor local.

En muchos casos, esto ha llevado a las empresas a "sustituir los mecanismos en virtud del cual la filial local tradicionalmente actuaba como distribuidor por mecanismos de comisión que dan lugar a un desplazamiento de los beneficios fuera del país donde las ventas se llevan a cabo sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en ese país. De manera similar, las multinacionales pueden fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y accesorias y así gozar de una excepción a las reglas de EP"[15].

De ahí la importancia de desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica, incorporando cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios del EP, tal y como lo prevé la Acción 7 del Plan BEPS.

Por su parte, a través de esta cláusula se permite una interrelación con el artículo de "Beneficios Empresariales" en el cual se establece por norma general que los ingresos generados por una empresa de un Estado contratante en el otro Estado únicamente serán gravadas en el estado de la residencia, a menos que la empresa haya efectuado la actividad en el estado de la fuente a través de un establecimiento permanente situado allí.

La cláusula de establecimiento permanente revela especial importancia para los países importadores de capital en el sentido que dependiendo de la presencia o no de tiempos extensos para la configuración de un establecimiento permanente en sus territorios se podrá o no exigir en los mismos potestad de gravamen de las rentas que las empresas extranjeras que desarrollen actividades en sus jurisdicciones perciban como consecuencia del ejercicio de una actividad económica.

13. *Pecho, Rodríguez, Vásconez, Draft de Documento de Trabajo, ¿Influyen los Convenios para evitar la Doble Imposición en la atracción de Inversión Extranjera Directa?, CIAT, 2012.*
14. *El párrafo 1 del artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE y de la Convención Modelo de las Naciones Unidas establece que no pueden gravarse los beneficios de una empresa del otro Estado contratante, a no ser que la empresa efectúe operaciones por medio de un EP.*
15. *Organización para el Desarrollo Económico, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.*

Generalmente, para un país importador de capital será mejor que estos tiempos sean los más cortos posibles con la finalidad de que la configuración del establecimiento permanente se dé en el menor tiempo posible y de esta manera se asegure la tributación en fuente. Es importante recalcar que la referencia a "tiempos" en un artículo de establecimiento permanente abarca a las obras de construcción, así como también a los servicios desarrollados como consecuencia de tales obras (servicios administrativos, de consultoría, de asistencia técnica, etc.).

No obstante, dentro de la cláusula de establecimiento permanente también se prevé la posibilidad de que se constituya esta figura en el caso de que la actividad económica esté relacionada con un proyecto de explotación, exploración o extracción de recursos naturales, en cuyo caso la presencia de un establecimiento permanente no está condicionada a un tiempo específico sino a la realización de la actividad como tal.

Las actividades relacionadas con recursos naturales es muy común en los países latinoamericanos al ser muy ricos en recursos naturales, de ahí a que es necesario abordar este aspecto en el análisis de tendencias, para establecer en qué medida los convenios suscritos contemplan o no la posibilidad de configuración de establecimientos permanentes, de manera expresa, para el caso de actividades económicas desarrolladas o relacionadas con recursos naturales.

También se analizará en qué medida los países de la región se han preocupado o no por incorporar dentro de este artículo alguna referencia normativa que permita fortalecer el criterio de tributación en fuente cuando se verifique la presencia de almacenes o bodegas de depósito de mercaderías de una empresa del otro Estado contratante y que utiliza dichas instalaciones para vender o distribuir a nivel nacional o internacional las mismas. Al respecto, la regla ha sido que cuando se den estos escenarios y las instalaciones únicamente se utilicen para efectos de exhibir, entregar o almacenar bienes, no se configure un establecimiento permanente. Sin embargo, si es que a través de una bodega, también se venden los bienes, la actividad económica se verifica y por tanto se configuraría un EP, debiendo tributar la empresa por los ingresos que se derivaron de la actividad de venta efectuada por el EP, en el estado de la fuente.

Los elementos que se analizan para el artículo de EP en los CDI firmados son los siguientes: i) ¿Qué actividades incluye relacionadas a recursos naturales?; ii) El artículo prevé las tres actividades de exploración, extracción y explotación de recursos naturales?; iii) ¿El artículo incluye periodo de menos de 12 meses para actividades de construcción?; iv) ¿El párrafo 3 incluye la provisión de servicios?; v) Considera servicios administrativos, técnicos o de consultoría?; y, vi) Para establecer la exclusión de existencia de un EP se considera el ánimo subjetivo de vender o exportar mercancías o servicios?.

4. Distribución de rentas

Dentro de este amplio punto se abarca la manera en la que los convenios para evitar doble imposición negociados y suscritos por los países latinoamericanos establecen las reglas de distribución de potestad de gravamen de las rentas cubiertas por el CDI, con especial énfasis en cubrir aquellos aspectos que más interesan desde el punto de vista de un país importador de capital y de qué manera los países han desplegado sus esfuerzos en la negociación de estos instrumentos internacionales con la finalidad de fortalecer el criterio de la renta en fuente, sin dejar de lado la necesidad de incorporar disposiciones enfocadas a atraer inversión en sus territorios.

Son especialmente importantes para los países importadores de capital las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria, por ejemplo, así como también las rentas derivadas de intereses, regalía y dividendos cuyos artículos permiten al país de la fuente gravar bajo una tarifa reducida, en su territorio los ingresos derivados de rentas pasivas.

La posibilidad de gravar en la fuente las rentas derivadas de la enajenación de derechos cuyo valor esté relacionado directa o indirectamente con bienes inmuebles situados en el país de la fuente ha sido un aspecto que toma relevante importancia para un país importador de capital, ya que la tendencia es la de permitir a dicho país el gravar las rentas generadas de la enajenación, considerando su relación con el bien inmueble. Estos casos son muy usuales en las concesiones de explotación de recursos naturales que empresas extranjeras pueden tener y que por tal hecho, sus acciones ganan valor en el mercado bursátil, generándose grandes utilidades o ganancias al momento de su venta.

La tendencia de incorporar o no cláusulas de servicios profesionales independientes también ha sido evaluada, considerando que a raíz de las modificaciones que trajo consigo el Modelo de la OCDE, este aspecto es tratado como parte del artículo 7 de Beneficios Empresariales, al considerarse al ejercicio técnico y profesional como una “actividad empresarial” definida como tal en el propio convenio.

A continuación se detallan los tópicos o ítems –contenidos en la matriz de análisis- relacionados con la “distribución de rentas”:

4.1. En cuanto a los ingresos derivados de la explotación de propiedad inmobiliaria:

a. El artículo considera dentro de su ámbito a las concesiones de recursos naturales? Aplicación de disposiciones de derecho privado relativa a la disposición de bienes raíces?
b. El artículo considera como “propiedad inmobiliaria” al equipo relacionado a la explotación de recursos naturales?
c. El artículo considera derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales?

En esta parte del análisis la intención es establecer en que medida los países latinoamericanos y principalmente aquellos que son ricos en recursos naturales se han enfocado en sus negociaciones en incorporar disposiciones en este artículo que permitan la tributación en sus territorios de rentas generadas mayoritariamente por la explotación de minas, concesiones, y en general, de recursos naturales. Se han verificado casos en los que dentro de este artículo se contempla el tratamiento como si se tratase de una renta derivada de una “propiedad inmobiliaria” a la renta que se genera de derechos o acciones de una empresa cuyo valor se encuentre relacionado directa o indirectamente con bienes inmuebles situados en el estado de la fuente (país importador de capital).

4.2. En cuanto a la aplicación del artículo de beneficios empresariales:

a. ¿El artículo prevé la aplicación de la figura de “fuerza de atracción”?
b. ¿El artículo prevé medidas de fortalecimiento de cumplimiento de deberes formales para deducibilidad de gastos del EP?
c. ¿El artículo hace referencia a la legislación interna para el establecimiento de aquellos casos en los que se reconocerá un gasto como deducible? O incluye disposiciones específicas para deducibilidad?

Con relación a este artículo se ha buscado establecer pautas para medir el porcentaje de países latinoamericanos que se han enfocado en fortalecer el criterio de tributación en fuente, a través de la implementación de conceptos como el de "fuerza de atracción" por medio del cual cualquier renta percibida por una empresa del otro Estado contratante, cuyo causa sea una transacción de bienes o servicios de naturaleza similar a aquellos que hubiesen podido ser vendidos o prestados directamente por un establecimiento permanente de esa empresa, en el estado de la fuente, puede ser atribuida a dicho establecimiento permanente y por ende tributable en el país importador de capital. También se busca identificar la tendencia en Latinoamérica de incorporar en el artículo de "Beneficios empresariales" o en a nivel de Protocolo del convenio, disposiciones enfocadas a fortalecer medidas establecidas en la legislación interna de cada Estado contratantes referentes al cumplimiento de requisitos formales (obtención de certificados fiscales o de auditores externos, por ejemplo) para el otorgamiento de los beneficios del convenio, así como para el establecimiento de la procedencia o no de la deducibilidad de un determinado gasto efectuado por el EP, en definitiva, fortaleciendo las competencias y facultades de las Administraciones Tributarias de cada Estado contratante, en cuanto al control en la aplicación del convenio.

4.3. En cuanto a la aplicación del artículo de rentas derivadas del "transporte internacional"

a. El artículo prevé la posibilidad de que le término "beneficios" considere a los intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, siempre que dichos intereses sean accesorios a la explotación?

Si bien el criterio mayoritario para la distribución de las rentas derivadas del transporte internacional es el del lugar de la residencia de la empresa de transporte, o el de su sede de dirección efectiva, hoy por hoy los países cuentan con la posibilidad de que a través de las negociaciones se amplíe el ámbito de este artículo, considerando a actividades relacionadas con el transporte internacional (como por ejemplo el arrendamiento de naves o intereses sobre cantidades generadas directamente de la explotación de las mismas) como actividades cubiertas por este artículo. En el ámbito de los intereses el hecho de que se los aborde como parte de este artículo en lugar del artículo de "intereses" propiamente dicho, podría estar mermando la facultad de los países importadores de capital de gravar tales rentas, aún cuando a una tarifa reducida, en sus territorios.

4.4. En cuanto a la aplicación de disposiciones relacionadas a "partes relacionadas" y "regímenes de precios de transferencia"

a. El artículo 9 prevé la posibilidad de que como criterio de relacionamiento se considere también a aquellos señalados en los correspondientes regímenes de precios de transferencia de los Estados Contratantes?
b. Se fortalece la posibilidad de aplicar, sin perjuicio de lo señalado en dicho artículo, a los regímenes propios de precios de transferencia de cada Estado Contratante?
c. En caso de ser afirmativa la respuesta, qué mecanismo utiliza el convenio? Referencia en un artículo específico? O a nivel de protocolo?

Los regímenes de precios de transferencia son considerados como herramientas válidas para combatir prácticas tributarias nocivas de sujetos pasivos que efectúan transacciones económicas con sus partes relacionadas, buscando por un lado aumentar el gasto para erosionar su base imponible, o disminuir su ingreso, en ambos casos con la finalidad de pagar menos impuestos. De ahí la necesidad de que los países, deban preocuparse por fortalecer cada vez más estos regímenes y que los mismos no se vean disminuidos en cuanto a su efectividad, por la aplicación

de un CDI. En este sentido, se ha identificado en algunos países la práctica de aclarar en los textos de los convenios que las disposiciones de los mismos no implican un impedimento para que criterios de vinculación o de identificación de partes relacionadas establecidos en sus legislaciones internas sean plenamente aplicables y que, combinados con las disposiciones de relacionamiento señaladas en el CDI, se vean aún más fortalecidas, en cuanto a su aplicación.

4.5. En cuanto a la aplicación de disposiciones de exoneración de gravamen en intereses generados en especiales tipos de créditos:

a. Se prevén exenciones en pagos especiales para atracción de inversión, fomento de exportación, pagos entre gobierno a gobierno?

Como un mecanismo por parte de los países importadores de capital para el desarrollo de proyectos de inversión, está la posibilidad de incorporar, sea dentro de su normativa interna o como parte de disposiciones expresas en los CDI, exoneraciones al pago de impuestos en el país de la fuente, en caso de intereses generados en créditos otorgados de gobierno a gobierno, o para fines de incentivar la actividad de exportación de un país o para la adquisición de maquinaria o equipos industriales que ayuden a fortalecer y facilitar las capacidades productivas del país beneficiario del crédito. En este sentido se ha buscado contar con datos estadísticos que permitan establecer en qué medida la tendencia de incorporar o no este tipo de cláusulas en los convenios, a nivel de Latinoamérica, se ha incrementado.

4.6. En cuanto a la aplicación de la cláusula de regalías:

a. ¿Se acordó la imposición compartida mediante mención explícita?
b. Incluye Asistencia Técnica;
c. Incluye uso o derecho de uso de bienes industriales, comerciales o científicos?
d. Incluye la definición de obtenciones vegetales?

Uno de los aspectos más cuidados y estudiados por los equipos negociadores de convenios para evitar la doble imposición es el relacionado al tema de “regalías”, pues desde el punto de vista de una país importador de capital puede implicar la posibilidad de gravar en su territorio –aún cuando a una tarifa reducida- las rentas derivadas del uso o derecho de uso de propiedad intelectual (derechos de autor, propiedad industrial). La OCDE en su modelo prevé un criterio de gravamen exclusivamente en residencia, no obstante, los países latinoamericanos incorporan dentro de sus convenios el criterio de “renta compartida”. En relación con la inclusión o no de “asistencia técnica” dentro del ámbito del artículo, implicará el garantizar por parte del país de la fuente, al menos un mínimo de gravamen en su territorio, pues de no hacerlo, existe la posibilidad de que la renta generada de esa actividad sea considerada como parte del artículo de “beneficios empresariales” y dependiendo de la duración de la misma, y siempre y cuando se configure un establecimiento permanente en el país de la fuente, se podría gravar el ingreso generado, en dicho país, de lo contrario toda la tributación se iría al país de residencia del perceptor.

El mismo criterio se podría manejar cuando el tratamiento de la renta quiera ser abordo desde el ámbito del artículo de “rentas profesionales independientes” siempre y cuando el perceptor sea una persona natural y efectúe la actividad en el país de la fuente a través de una base fija. Con relación al uso o derecho de uso de bienes industriales, comerciales o científicos, la motivación de los países importadores de capital para incorporar estos ítems bajo el artículo de regalías, es la misma, garantizar un mínimo de gravamen en su territorio, no obstante el no hacerlo implicaría tratar tales rentas bajo el artículo de “beneficios empresariales” e incluso bajo el artículo de “ganancias de capital”.

Finalmente, respecto a las obtenciones vegetales, al ser los países latinoamericanos muy ricos en diversidad biológica, es muy importante establecer qué porcentaje de los CDI firmados incorporan de manera expresa dentro del concepto de "regalías" el de "obtenciones vegetales", permitiéndoles que parte de la tributación derivada de la explotación de las mismas, permanezca en su territorio.

4.7. En cuanto a la aplicación de disposiciones relacionadas a la tributación en la fuente por rentas generadas en ganancias de capital:

a. ¿Tiene cláusula de enajenación de acciones/valores con valor intrínseco de bienes inmuebles?
b. ¿El tratamiento de la enajenación de acciones/valores es de forma explícita o no? Compartida, restringida, residual, exclusiva?

El enfoque en este aspecto está dirigido en consideración de la realidad de Latinoamérica y en el especial interés que deviene la negociación de estas cláusulas principalmente enfocadas en la enajenación de acciones cuyo valor se relacione directa o indirectamente con bienes inmuebles ubicados en esta región. De ahí que es importante establecer porcentajes de la presencia de estas disposiciones en los convenios suscritos por los países latinoamericanos y de qué manera se manejan los criterios de distribución de rentas de manera general en el caso de enajenación de acciones o valores. Es importante aclarar la terminología utilizada en este análisis, en relación a la potestad compartida, restringida, residual o exclusiva de las rentas por ganancias de capital, puntualmente de acciones o derechos.

La tributación compartida implica que el gravamen puede efectuarlo tanto el país de la fuente como el de residencia, aplicando en el caso en concreto el correspondiente método para evitar la doble imposición previsto en el Convenio (exoneración o crédito tributario). La tributación restringida en fuente, implica que el país tiene la potestad de gravamen pero a una tarifa reducida o con límite en la misma, sin perjuicio de que la totalidad de la renta pueda ser gravada en residencia, con la consecuente aplicación del método previsto en el convenio para evitar la doble imposición (exoneración o crédito tributario). La tributación residual hace referencia específicamente a aquellos casos en los cuales el artículo no menciona específicamente la transacción a tratarse (por ejemplo, la venta de acciones cuyo valor se derive de bienes inmuebles) y por tanto da "para el resto de casos no mencionados expresamente" una regla de distribución de renta, que puede recaer en residencia o en fuente. Finalmente la tributación exclusiva, implica que la respectiva renta únicamente pueda ser gravada o en residencia o en fuente, según lo establezca el convenio.

4.8. En cuanto a la aplicación de artículo propio para regular las rentas derivadas de actividades profesionales independientes:

a. El CDI prevé artículo 14? Criterio utilizado?

En este caso, el análisis se enfoca en establecer el porcentaje de países de Latinoamérica que prevén en sus convenios cláusulas específicas para el tratamiento de este tipo de rentas, considerando que de acuerdo a las modificaciones del modelo de la OCDE, el tratamiento de este tipo de rentas es abordado desde el artículo de "beneficios empresariales" en concordancia con el artículo de "establecimiento permanente".

4.9. En cuanto a las disposiciones que fortalecen la tributación en fuente en relación a la renta derivada de actividades de artistas y deportistas:

a. El artículo 17 tiene referencias a la inclusión dentro de su ámbito a las rentas derivadas de la fama o renombre del deportista o artista?
b. El artículo 17 tiene excepciones/exenciones derivadas de acuerdos internacionales culturales o financiamiento con fondos públicos?

Este ámbito considera puntualmente dos realidades que se han identificado en algunos de los últimos convenios negociados por los países latinoamericanos, y es –por un lado- el relacionado a la incorporación dentro del tratamiento de este artículo de un concepto de "rentas derivadas de la fama o renombre del artista" mismo que al ser parte de este artículo garantiza una tributación en fuente. De lo contrario, este tipo de ingresos podría ser materia del artículo de "regalías", "beneficios empresariales" o de "otras rentas" con las implicaciones que estos artículos traen en cuanto a la distribución de rentas. Y, por otro lado, efectuar una evaluación del número de convenios que incorporan dentro de sus disposiciones sobre estas rentas, disposiciones de exoneración de impuestos cuando la presentación de un artista o deportista está siendo financiada por acuerdos culturales entre países o fondos públicos, reflejando una realidad común en países latinoamericanos.

4.10. En cuanto a los criterios que se aplican mayoritariamente en la cláusula de "Otras Rentas":

a. Criterio de fuente en otras rentas?
b. Amplia pero compartida, restringida o residual

El análisis en este punto se centra en establecer en qué medida los convenios suscritos por países latinoamericanos se han enfocado en fortalecer el criterio de la fuente en estas cláusulas que aplican cuando la renta correspondiente no puede encasillarse en ninguna de las específicas del CDI. Los conceptos de "amplitud" se refieren a que el criterio de fuente es aplicable sin restricción alguna en cuanto a la tarifa del impuesto, "pero compartida" implica que –sin perjuicio de ser amplia- el país de residencia también tiene la posibilidad de gravar la renta en su territorio, debiéndose aplicar en tales casos los correspondientes métodos para evitar la doble imposición. El carácter de "restringida" se refiere a que en la práctica el criterio de fuente se ve restringido bien a un tipo específico de renta o bien a una tarifa reducida. Finalmente el carácter de "residual" implica que el criterio de fuente únicamente aplica para aquellas rentas diferentes de las que sí se encuentran expresamente señaladas en el artículo y que siguen un criterio específico de distribución de rentas.

5. Doble no imposición

La doble no imposición conocida como el fenómeno por el cual, en aplicación de las disposiciones de un CDI, una determinada renta es atribuida –en cuanto a su potestad de gravamen- a un país (sea fuente o residencia) en el cual, por aplicación de disposiciones normativas internas dicha renta se encuentra exenta o en un caso de no sujeción, produciéndose por tanto un efecto de "doble no imposición". Al respecto, de manera general se puede establecer que pocos han sido los países latinoamericanos que se han preocupado por incorporar en sus convenios disposiciones que de manera expresa o de manera indirecta, busquen eliminar este efecto en la aplicación del instrumento. De manera expresa, sea a través de disposiciones específicas por las que en ese caso no se aplica el CDI y queda intacta la potestad de gravamen del país al cual el convenio le habría limitado la misma. De manera indirecta, a través de la posibilidad de que los países identifiquen estos fenómenos en la práctica y soliciten a su contraparte una renegociación del convenio para eliminarlos.

6. Reforzamiento de medidas disconformes en la aplicación de cláusulas de no discriminación

A través de este ítem de la matriz se busca establecer en qué medida los países de Latinoamérica incorporan en sus convenios, en el texto principal o a nivel de protocolo, disposiciones expresas que son propias de la naturaleza de sus regímenes tributarios internos que "a primera vista" podrían ser considerados como atentatorios a la cláusula de "No Discriminación" prevista en sus CDI, pero que por acuerdo con su contraparte son listados en el propio instrumento señalando de manera expresa o indirecta que tales disposiciones no son consideradas como discriminatorias, o que es permitida su aplicación en el contexto del CDI. Para ejemplificar mejor, se puede mencionar el caso de países que tienen dentro de sus legislaciones internas exoneraciones o regímenes muy favorables, desde el punto de vista fiscal, para sus nacionales, pero que por acuerdo con sus contrapartes deciden expresar dentro del convenio que los mismos no alteran el principio de "No Discriminación". También entran dentro de este ítem aquellos casos en los cuales se han identificado en los convenios analizados disposiciones relacionadas a aspectos puntuales de la normativa de cada país (deducciones, solución de controversias, tratamiento de intereses, regalías, aplicación de otros convenios sobre otras materias, etc.) por las cuales tales disposiciones al ser listadas o expresadas en el convenio se garantiza su aplicabilidad, de común acuerdo.

7. Medidas anti evasión o anti elusión

Uno de los principales ámbitos en los cuales se enfoca el análisis de tendencias en América Latina es el relacionado a la aplicación y/o fortalecimiento de medidas anti evasión o anti elusión, dentro de los convenios negociados o suscritos.

Como se ha manifestado a lo largo de este informe, uno de los motivos por los que un país decide firmar un CDI es para prevenir la evasión y elusión fiscal y proteger las bases impositivas. La evasión y elusión fiscal internacional se produce en el caso de aquellos contribuyentes, que al llevar a cabo sus operaciones internacionales, explotan las diferencias existentes en los métodos de estimación de las bases imponible o los tipos impositivos y se aprovechan de los beneficios proporcionados por las redes internacionales de CDI.

Las medidas que los países tomen en sus CDI para prevenir o evitar la evasión o la elusión interesan para los efectos del presente estudio, pues nos permitirá tener un escenario de tendencias claro respecto del avance en el ejercicio del desarrollo de esta materia en los convenios y de qué manera los países se preocupan por blindarlos frente a prácticas tributarias evasivas y elusivas, todo lo cual afecta directamente al objetivo de atraer inversión, el cual debe ser cumplido pero sin afectar las reales capacidades de recaudación tributaria que cada administración tributaria posee, conforme las disposiciones del Convenio y de la propia legislación interna.

La base de datos recopila la información sobre las medidas anti-evasión y anti-elusión que se incluyen en los CDI de los 11 países bajo análisis. Es suficientemente detallada para especificar si se trata de una cláusula general[16], o si por el contrario es más específica. Se observa en la

16. *El IBFD define las cláusulas generales anti-abuso como una medida legal contra la evasión proporcionando criterios de aplicación general y no dirigida a contribuyentes o transacciones específicas.*

base de datos si esta cláusula es general o específica, si se remite a la legislación interna, si se excluyen entidades de forma específica para que no puedan obtener beneficios del CDI, si más bien hace referencia al beneficiario efectivo[17] y por último, si se considera que estas medidas califican como lo que se conoce en inglés por "treaty shopping".

El treaty shopping o "abuso de los tratados" es la práctica de que un tercero, por lo general no residente de ninguno de los Estados contratantes del CDI, utilice dicho instrumento para obtener beneficios fiscales proporcionados por el instrumento. Básicamente por medio del treaty shopping se realiza una transacción únicamente en su forma jurídica, sin tener ésta sustancia económica[18].

Para el efecto se ha divido el análisis en los siguientes temas:

a. Si el convenio contiene o no medias anti abuso;
b. Si las medidas son de tipo general o específica (generales aplicables de manera transversal a todo el convenio, como en el caso de disposiciones de limitación de beneficios o aquellas relacionadas al análisis de la real intención de una persona en determinada transacción, respecto de la aplicación del CDI y que la misma no responda únicamente a la intención de beneficiarse del convenio);
c. Si son específicas, de qué tipo o a qué artículo se refieren (beneficiario efectivo, análisis de la real intención en la aplicación de uno de los artículos del convenio);
d. Si contienen disposiciones de exclusión de personas del ámbito del CDI (aplicación de mecanismos de limitación de beneficios específicos a determinadas entidades, a las cuales, en atención a determinadas características –incluida la transparencia en su conformación- no se permite la aplicación del CDI cuando la persona no cumple determinados requisitos que permitan a las administraciones tributarias establecer la real sustancia económica de la transacción o la presencia real de residentes de los Estados Contratantes en la transacción);
f. Si contiene disposiciones que remitan a la aplicación de medidas anti abuso previstas en las propias legislaciones internas de cada Estado Contratante (estas medias internas anti abuso pueden tratarse de disposiciones de combate a la subcapitalización, aplicación de regímenes de precios de transferencia, hecho económico y análisis de la sustancia económica sobre la forma jurídica, entre otras);
g. Si contiene disposiciones relacionadas al concepto de beneficiario efectivo (real beneficiario en una transacción, en la que no basta con la presencia "formal" de actor o involucrado en la misma, sino la demostración de que sus intereses económicos sobre la transacción y sus efectos se generarían dentro del contexto de lo que implica ser "residente" de uno de los Estados contratantes);
h. Si las medidas califican para ser consideradas como medidas de combate al "abuso de los tratados";
i. Si contienen referencias expresas al principio de "Buena Fe" o "Bona Fide" (implica la definición como tal del principio dentro del Convenio, relacionado a la intención de no beneficiarse de manera ilegítima del mismo, al efectuar tramas o simulaciones con la única finalidad de acogerse a los beneficios del instrumento).

17. *La figura del beneficiario efectivo previene que personas o entidades se beneficien de manera irregular de un CDI, en relación a la percepción de 3 tipos de rendimientos: dividendos, intereses, regalías. Esta medida anti-abuso protege al Estado de la fuente, que únicamente deberá aplicar la tasa preferencial (reducida por el CDI) cuando el beneficiario de los dividendos, intereses o regalías sea residente del otro Estado contratante.*
18. *Pecho, Rodríguez, Vásconez, Draft de Documento de Trabajo, ¿Influyen los Convenios para evitar la Doble Imposición en la atracción de Inversión Extranjera Directa?, CIAT, 2012.*

Es importante recalcar que este estudio permitirá evidenciar en qué medida los países en Latinoamérica se están preocupando por desarrollar los postulados de las acciones que están siendo desarrolladas por la comunidad internacional, en torno al ámbito del combate del "abuso de tratados fiscales".

Respecto de este punto, la Organización de las Naciones Unidas, conjuntamente con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias han desplegado sus esfuerzos con la finalidad de desarrollar análisis y estudios investigativos a nivel internacional y comparado sobre las acciones a seguir y sobre el alcance del "abuso de tratados" y su atenuación y eliminación mediante la aplicación de medidas GAAR o SAAR.

Al respecto, el Profesor de Derecho Tributario Graeme S. Cooper, desarrolló en este contexto de cooperación interinstitucional un estudio sobre la prevención del abuso de tratados fiscales, en el cual menciona que en orden para determinar cuál es la mejor manera para combatir este fenómeno, los Estados lo pueden abordar desde la óptica de su legislación interna, en concordancia con lo dispuesto en los respectivos tratados fiscales. Así pues, encontramos tres importantes ámbitos que los Estados deberán preocuparse por fortalecer.

El primero de ellos es el relacionado a desarrollar recomendaciones para prevenir el acceso inapropiado por parte de los sujetos pasivos a una red de tratados fiscales de un determinado país, para el efecto, tanto la comunidad internacional como los Estados en particular deben desplegar sus esfuerzos en torno a –por un lado- la modificación de modelos internacionales de CDI, en los cuales se incorporen nuevas y mejores cláusulas anti abuso, y –por otro lado- al desarrollo en la legislación interna de cada país de medidas para combatir prácticas tributarias nocivas, que a su vez, no se contrapongan con las disposiciones de los CDI sino, al contrario, se complementen y se fortalezca su aplicación en conjunto.

El segundo ámbito será el relacionado a la clarificación, quizás dentro del contexto de los modelos internacionales de CDI, en la propia legislación interna, o a nivel de los CDI suscritos por cada Estado, que los tratados fiscales no tienen como finalidad la generación de fenómenos de "doble no imposición". Para el efecto es trascendental el trabajo que, desde la óptica de la OCDE, se pueda efectuar en coordinación con el desarrollo de trabajos dentro de la Acción No. 2 del Plan BEPS enfocado a la neutralización de los efectos nocivos de ajustes híbridos.

Finalmente, el último ámbito a considerar por los Estados será el relacionado a establecer recomendaciones acerca de las consideraciones que influyen a un país a entrar dentro de un proceso de negociaciones de CDI con otro país. Esto se logrará a través de la estructuración de una efectiva y cohesionada política fiscal en torno a estos convenios, misma que se entiende debe estar alineada a políticas comerciales y de desarrollo que cada Estado, en ejercicio de su potestad soberana pueda impulsar.

En concordancia, la OCDE a través de la Acción No. 15 del Plan BEPS ha señalado que es importante analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. En este sentido, desde el enfoque del referido Plan, se desarrolla un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución.

Del presente informe se desprenderán conclusiones que nos permitirán tener una visión mucho más clara de cuáles han sido las tendencias sobre estos ámbitos en los países de Latinoamérica, específicamente respecto del fortalecimiento de la inclusión en sus CDI de medidas anti abuso y la manera en la que los conceptos de Fiscalidad Internacional, derivados de las mismas, se van poniendo en práctica en la administración del convenio[19].

8. Intercambio de información y asistencia administrativa mutua

La mayoría de CDI vigentes en la actualidad, contienen cláusulas de intercambio de información, mediante la cual, las autoridades competentes de los Estados contratantes, que por lo general son las administraciones tributarias, acuerdan intercambiar información de relevancia tributaria, no obstante no se presenta el mismo escenario en el caso de la asistencia administrativa mutua.

Ambas (tanto intercambio de información como asistencia administrativa) son consideradas como herramientas poderosas para combatir la evasión y la elusión fiscal, que como se expuso anteriormente, es una de las razones por las cuales le interesa a un país celebrar un CDI.

Las legislaciones internas de cada país contemplan normativa referente al acceso de información pública y otorga a las Administraciones Tributarias la potestad de solicitar la entrega de información tanto a entidades públicas como privadas, necesaria para el ejercicio de sus facultades legalmente establecidas. Sin perjuicio de ello, evidentemente esta potestad no se extiende más allá del territorio de cada país.

En un mundo globalizado, las Administraciones Tributarias ya no pueden depender exclusivamente de fuentes de información nacionales para luchar contra la elusión y evasión fiscal, así como también necesitan desarrollar redes de asistencia administrativa internacional, a efectos de desarrollar controles extra frontera efectivos tales como auditorías en el extranjero e incluso auditorías simultáneas.

La cooperación administrativa internacional ha tenido como presupuesto la dificultad a nivel de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta dificultad surge de los límites jurisdiccionales de cada Administración, que no puede conocer, evaluar e identificar fehacientemente los hechos imponibles y los contribuyentes implicados.

Por otro lado, el intercambio de información y la asistencia en el plano internacional muchas veces puede producirse de manera informal, fruto de una actitud de cortesía entre países. Esta forma de procesarse la información y la cooperación, no obstante la utilidad que puede ofrecer, adolece de los inconvenientes de no contar con el suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante, y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones o asistencias.

Dentro de un proceso de globalización económica mundial, la movilidad de capitales y la creciente presencia de empresas multinacionales en mercados locales ha sido elevada. Las Administraciones Tributarias deben comprender dichas tendencias asociadas con estos fenómenos, desarrollando iniciativas necesarias para enfrentarlos, para lo cual es importante que los gobiernos cuenten con herramientas que:

- Permitan asegurar una correcta declaración de los ingresos en transacciones internacionales
- Delimitando bases imponibles adecuadas a la soberanía fiscal de cada país; y,
- Buscando maximizar la eficiencia de las distintas administraciones fiscales.

19. Graeme S. Cooper, Preventing Tax treaty Abuse, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, ONU, 2014.

Todo lo cual se puede lograr a través de mecanismos amplios y eficientes de cooperación administrativa mutua e intercambio de información efectiva, entre Administraciones Tributarias.

Por otro lado, es necesario recalcar la importancia del momento coyuntural que a nivel internacional se está viviendo en el ámbito de la transparencia y colaboración en intercambio de información fiscal y sobre todo la apertura en la política de esta materia, adoptada por los estados.

La importancia del intercambio de información y de la asistencia administrativa internacional ha crecido con el aumento del comercio internacional. La proporción de contribuyentes con ingresos de fuentes en el extranjero y capital extranjero sigue aumentando, ampliándose también las posibilidades de elusión y evasión fiscal internacional. Este fenómeno amenaza la efectividad en la gestión de las Administraciones Tributarias, de tal modo que las pérdidas de recaudaciones pueden llegar a ser considerables.

La incorporación de cláusulas de intercambio de información y de cooperación administrativa mutua entre Administraciones Tributarias son mecanismos efectivos para fortalecer el control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en transacciones internacionales, el combate de prácticas tributarias nocivas, contando con herramientas suficientes para afrontar problemáticas actuales relacionadas a temas de planificación impositiva, utilización de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes, precios de transferencia, subcapitalización, comercio electrónico, entre otros.

A través de este análisis se busca establecer si la tendencia en Latinoamérica ha sido la de concebir el intercambio de información y la cooperación o asistencia administrativa mutua, dentro de la suscripción de CDI, considerando los parámetros internacionales que constituyen las bases en su aplicación (principio de confidencialidad, proporcionalidad, reciprocidad y especialidad), expresando –en el caso del intercambio de información- cuáles son los mecanismos de intercambio de información (intercambio habitual o automático, espontáneo y específico) así como disposiciones operativas en la atención de los respectivos requerimientos.

9. Cláusulas de Tax Sparing y Matching Credit

Resulta habitual que los países que demandan un mayor desarrollo económico traten de estimular la atracción de capitales como una de sus políticas para favorecer los procesos de inversión y para lograr estos fines suelen conceder incentivos fiscales que se plasman en la reducción o exención de tributos[20].

En este sentido, cuando el no residente inversionista que obtiene el beneficio fiscal, posteriormente es gravado por su Estado de residencia, en aplicación de criterios de “renta mundial”, el beneficio fiscal concedido por el Estado de la fuente pierde su efectividad si, para eliminar la doble imposición, el Estado de la residencia únicamente permite deducir el impuesto efectivamente pagado en el extranjero.

Las cláusulas de crédito por impuesto potencial (en inglés, tax sparing) fueron analizadas en la presente base de datos, pues se considera como uno de los elementos importantes a la hora de medir el impacto que los CDI han tenido en la inversión dentro de los países latinoamericanos.

20. *Joan Hortala, Las cláusulas de tax sparing y matching credit. Incentivos fiscales a la inversión de países en vías de desarrollo a través de los convenios para evitar la doble imposición internacional, Revista Académica de Derecho, España, 1995.*

Por medio de este tipo de cláusulas, se permite a los residentes de un país, deducir el impuesto pagado en el extranjero, y en adición, el impuesto que hubiese debido pagar en el extranjero pero que no se ha abonado, en todo o en parte, por existir una exención en el país en que se llevaba a cabo la inversión.

Los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE indican que, estas cláusulas pueden darse de dos formas:

a. El Estado de residencia permite como deducción del monto total, o el limitado por el CDI, del impuesto que el Estado fuente pudo haber percibido de acuerdo con su legislación doméstica, sin consideras los incentivos fiscales, incluso si el Estado fuente ha renunciado a la totalidad o a parte del impuesto por los incentivos fiscales otorgados para la promoción de su desarrollo económico; y

b. El Estado de residencia exonera la renta que se ha beneficiado de incentivos fiscales en el Estado fuente.

Es posible que existan limitaciones a las cláusulas de tax sparing sobre las áreas donde se otorgan. Y esta es otra característica que se ha analizado en la presente base de datos.

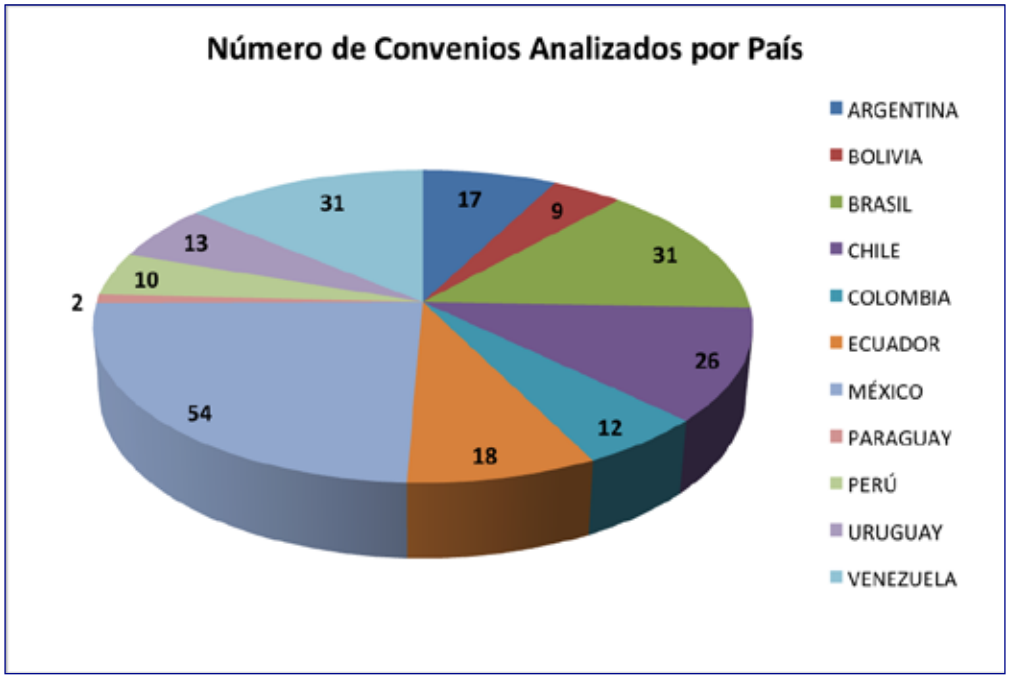
Por su parte, las cláusulas de “Matching Credit”, a diferencia de las de tax sparing, en lugar de deducir el impuesto que su hubiese pagado sin el incentivo o beneficio, el Estado de residencia autoriza a que se deduzca una cantidad mayor o superior al impuesto efectivamente pagado.

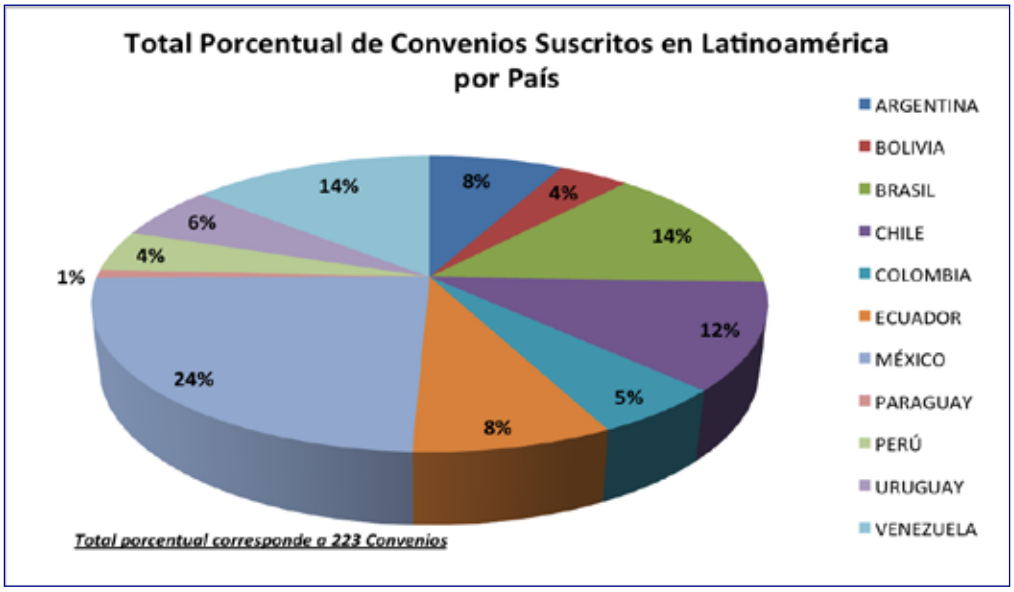
En este sentido, resulta importante establecer a través de este análisis el número de países latinoamericanos que utilizan este tipo de cláusulas en sus convenios y la manera en la tendencia se refleja a nivel regional.

8. DATOS A NIVEL REGIONAL Y POR PAÍS

8.1. A Nivel Regional

8.1.1. Análisis por número de convenios suscritos[21]



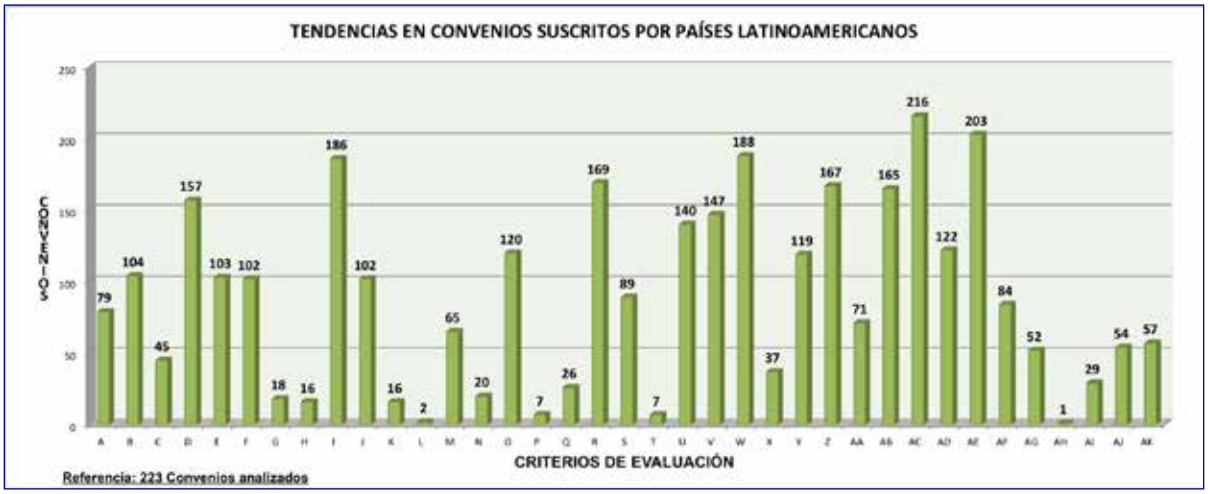


21. *Para los efectos del presente estudio, los países de la CAN son considerados de manera individual, no como un solo convenio supranacional.*

En relación a estos gráficos se puede concluir que el país que más número de CDI suscritos tiene es **México** con 54 convenios, lo que equivale al 24% en relación al total de convenios analizados (223). Lo siguen **Brasil** y **Venezuela**, ambos con 31 CDI suscritos y vigentes, lo que equivale al 14% (cada uno) del total de CDI analizados. El tercer lugar lo ocupa **Chile**, con 26 CDI suscritos y un equivalente al 12% del total de instrumentos analizados. **Ecuador** ocupa el cuarto lugar con 18 CDI suscritos y vigentes, seguido por **Argentina** con 17 convenios. Por aproximación decimal en el porcentaje ambos países tienen 8% (cada uno) del total de CDI analizados. Los siguen **Uruguay** con 13 CDI vigentes, **Colombia** con 12, **Perú** con 10, **Bolivia** con 9 y **Paraguay** con 2 convenios suscritos y vigentes (en total los CDI de estos países representan al 20% del número de convenios analizados).

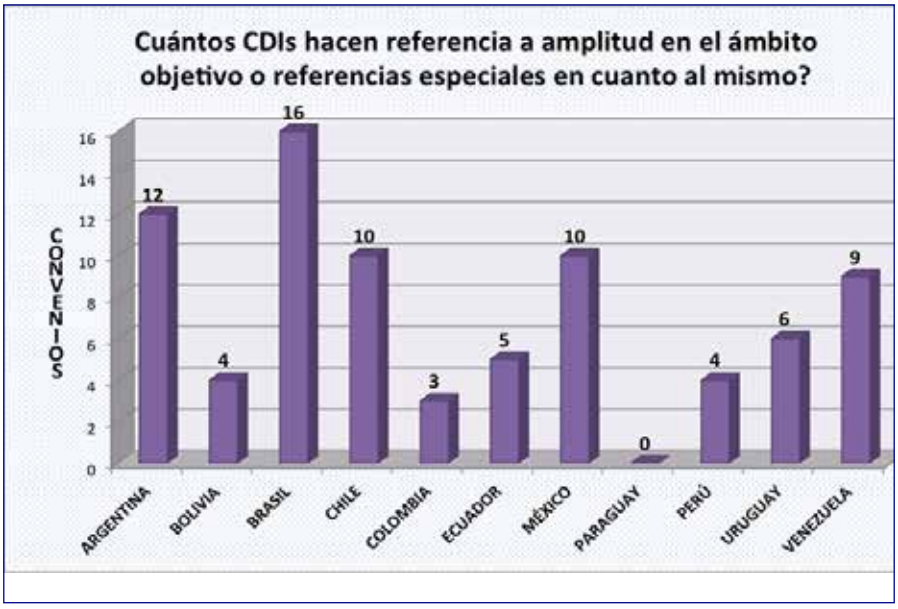
8.1.2. Análisis de tendencias en convenios revisados

Para el análisis de estos gráficos es importante considerar los criterios de evaluación (representados en letras del alfabeto y que se desarrollan a continuación) en relación al total de convenios analizados, conjuntamente con los cuadros que corresponden a cada ítem revisado.



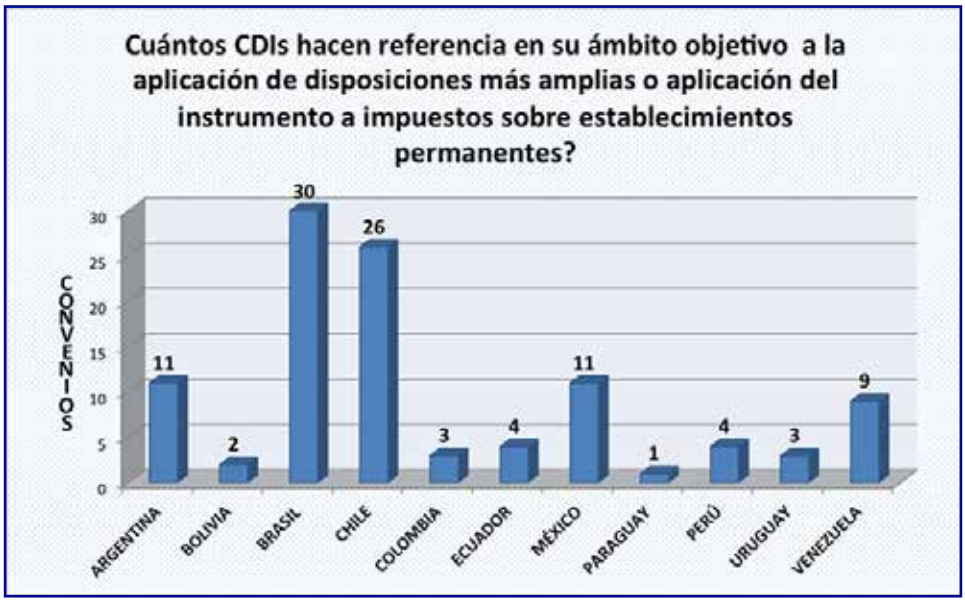
A. Cuántos hacen referencia a amplitud en el ámbito objetivo o referencias especiales en cuanto al mismo?

De los 223 convenios analizados, únicamente 79 de ellos poseen este tipo de referencias, lo que representa el 35% en relación con el total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



B. Cuántos hacen referencia en su ámbito objetivo a la aplicación de disposiciones más amplias o aplicación del instrumento a impuestos sobre establecimientos permanentes?

De los 223 convenios analizados, únicamente 104 de ellos poseen este tipo de referencias, lo que representa el 47% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

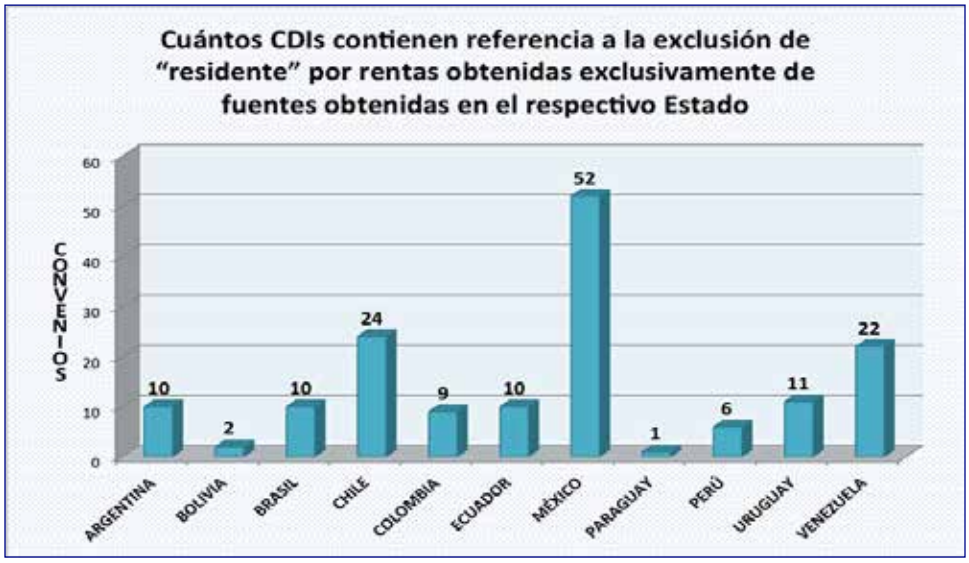


C. Cuántos hacen referencia a tiempos para comunicar cambios en la normativa interna "tiempo razonable", "al final de cada año", "después de 90 días"?

De los 223 convenios analizados, únicamente 45 de ellos poseen este tipo de referencias, lo que representa cerca del 20% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

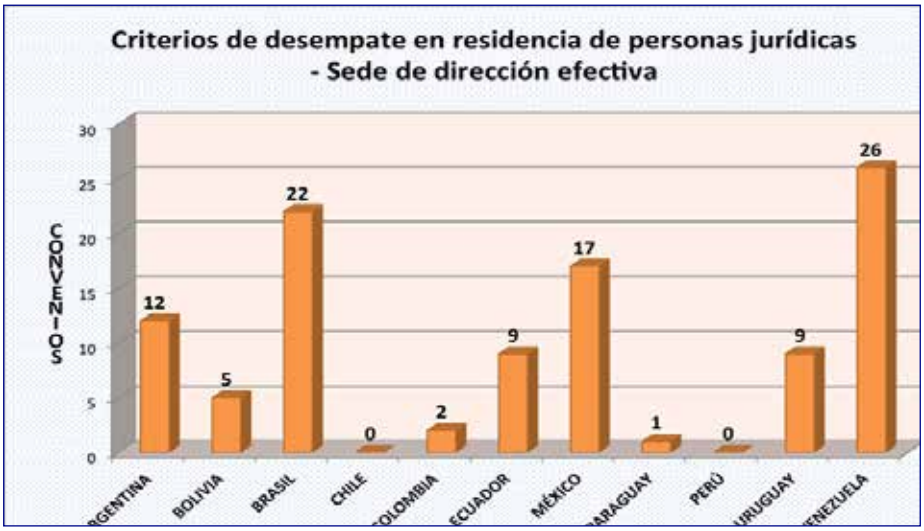
D. Cuántos contienen referencia a la exclusión de "residente" por rentas obtenidas exclusivamente de fuentes obtenidas en el respectivo Estado?

De los 223 convenios analizados, únicamente 157 de ellos poseen este tipo de referencias, lo que representa el 70% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



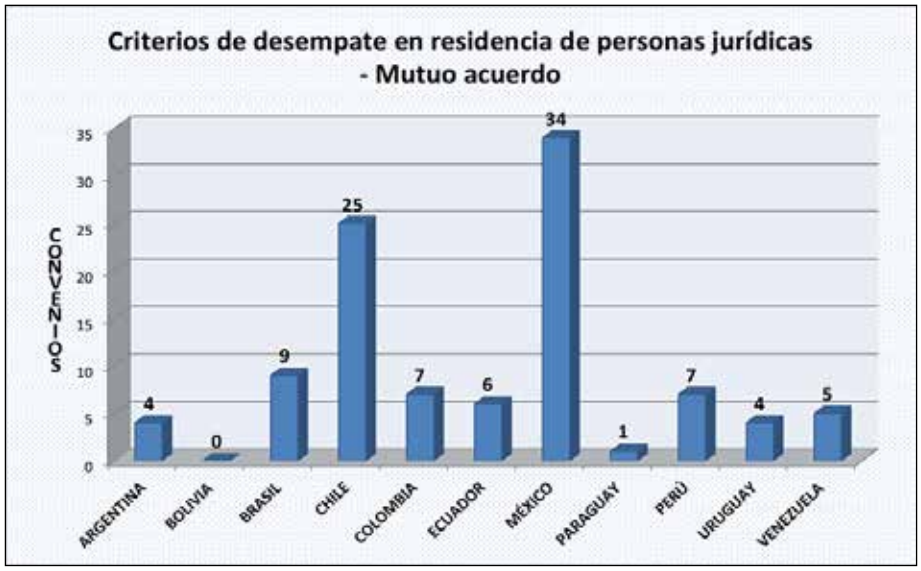
E. Criterios de desempate en residencia de personas jurídicas - Sede de dirección efectiva[22]?

De los 223 convenios analizados, únicamente 103 de ellos establecen el criterio de "sede de dirección efectiva" en este tipo de circunstancias, lo que representa cerca del 46% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



F. Criterios de desempate en residencia de personas jurídicas - Mutuo acuerdo?

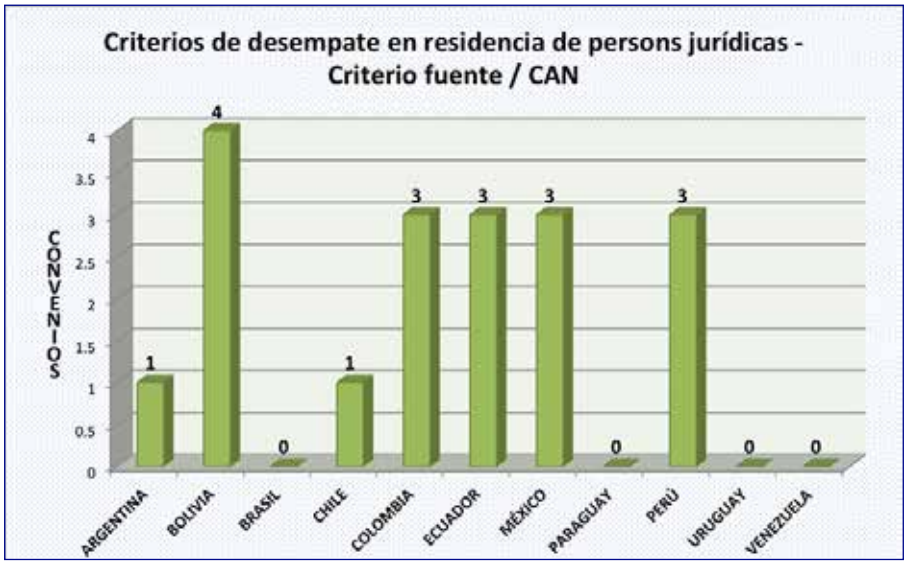
De los 223 convenios analizados, únicamente 102 de ellos acuden a procedimientos amistosos para establecer el país de residencia en este tipo de circunstancias, lo que representa el 46% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



22. *Es importante aclarar que bajo este ítem se analizaron convenios que si bien manejan criterios de sede de dirección efectiva, este no es el criterio definidor del desempate, ya que de no llegarse a determinar en qué país está dicha sede, el conflicto se resolvería aplicando el "mutuo acuerdo".*

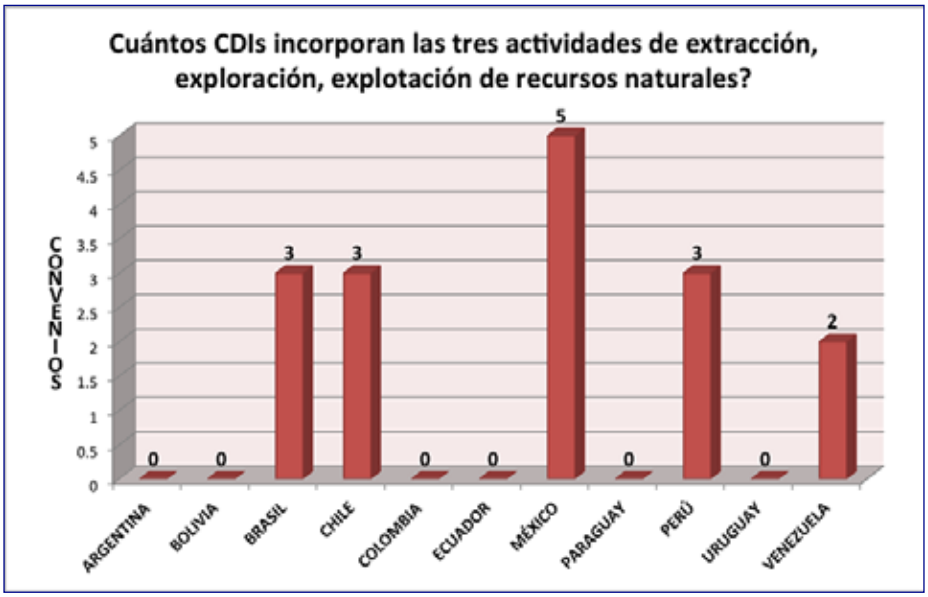
G. Criterios de desempate en residencia de personas jurídicas - Criterio fuente / CAN?

De los 223 convenios analizados, únicamente 18 de ellos utilizan criterios de fuente para establecer el país de residencia en este tipo de circunstancias, lo que representa el 8% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



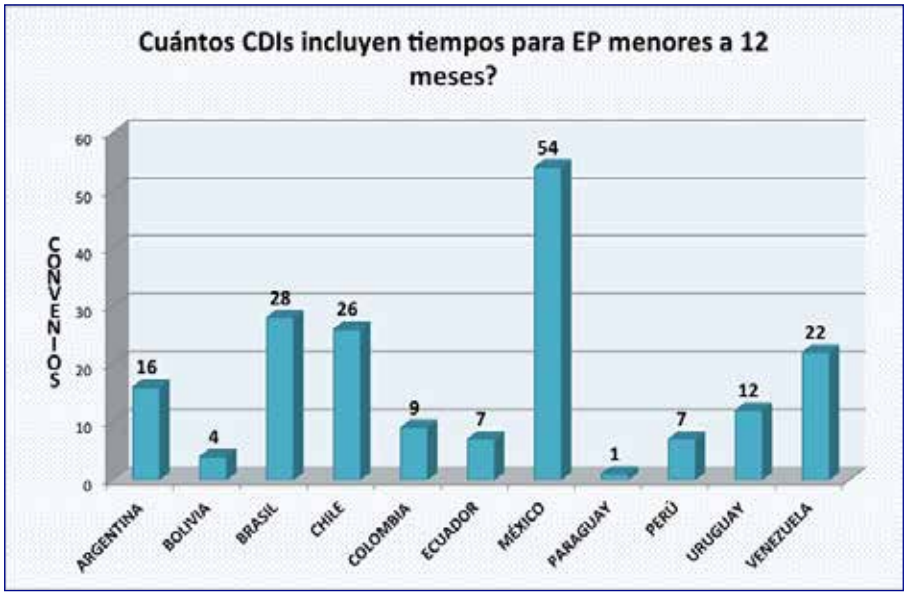
H. Cuántos incorporan las tres actividades de extracción, exploración, explotación de recursos naturales?

De los 223 convenios analizados, únicamente 16 de ellos incorporan estas tres actividades de manera expresa en su artículo de “establecimiento permanente”, lo que representa el 7% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



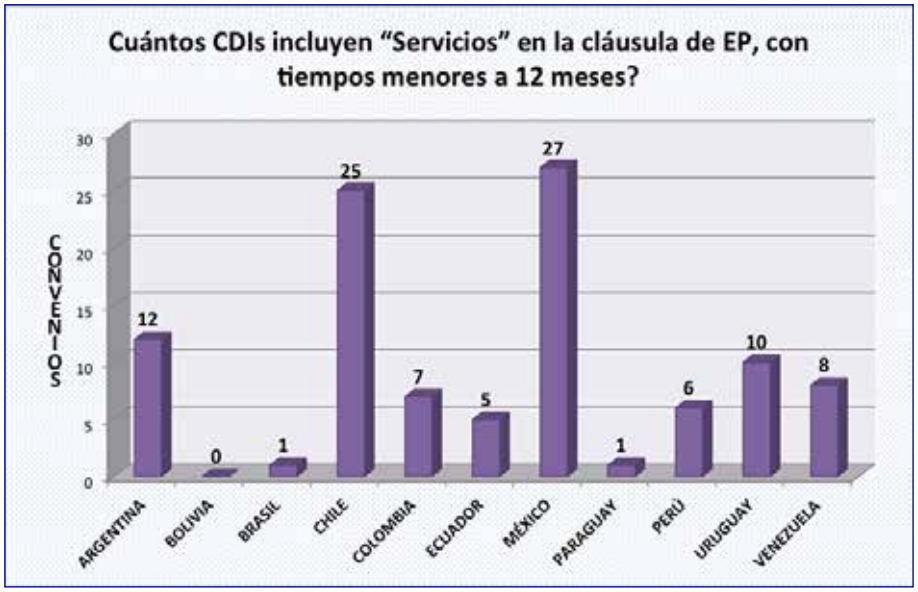
I. Cuántos incluyen tiempos para EP menores a 12 meses?

De los 223 convenios analizados, únicamente 186 de ellos consideran tiempos menores a 12 meses para que se configure un establecimiento permanente, en el caso de obras de construcción, lo que representa el 83% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



J. Cuántos incluyen "Servicios" en la cláusula de EP, con tiempos menores a 12 meses?

De los 223 convenios analizados, únicamente 102 de ellos incorporan referencias a "servicios" para la configuración de un establecimiento permanente con tiempos menores 12 meses, lo que representa el 46% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

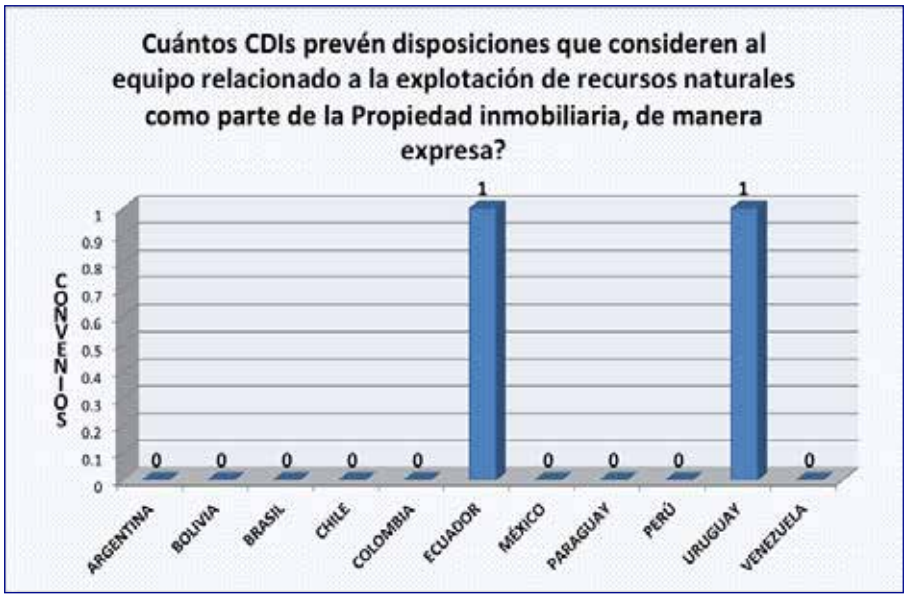


K. Cuántos tienen alguna disposición relacionada a la exclusión de existencia de un EP considerando el ánimo subjetivo de vender o exportar mercancías o servicios?

De los 223 convenios analizados, únicamente 46 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 7% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

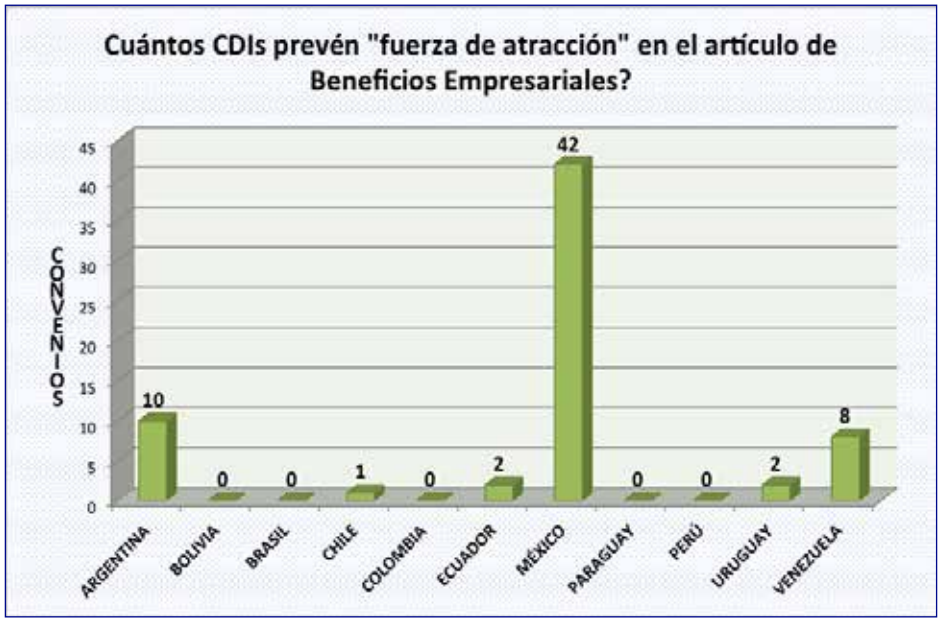
L. Cuántos prevén disposiciones que consideren al equipo relacionado a la explotación de recursos naturales como parte de la Propiedad inmobiliaria, de manera expresa?

De los 223 convenios analizados, únicamente 2 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 1% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



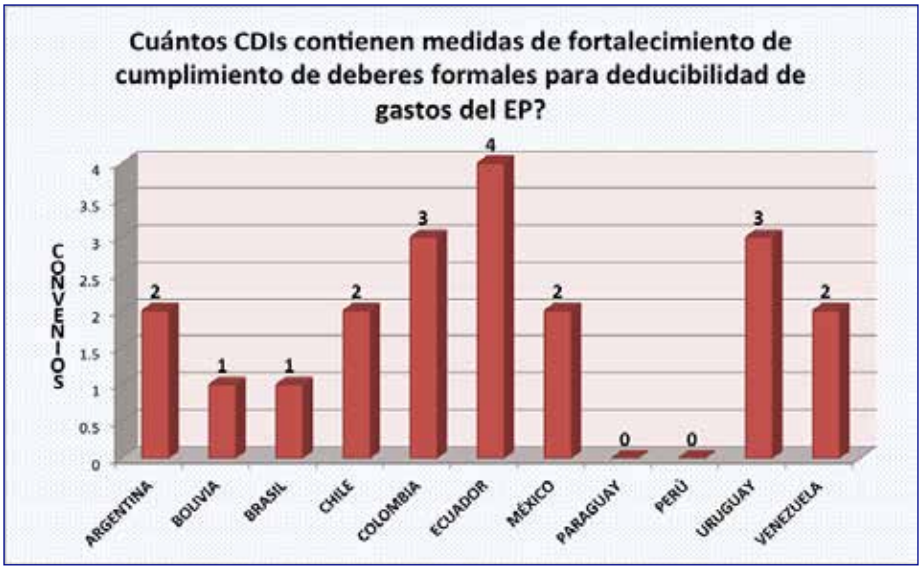
M. Cuántos prevén "fuerza de atracción" en el artículo de Beneficios Empresariales?

De los 223 convenios analizados, únicamente 65 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 29% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



N. Cuántos contienen medidas de fortalecimiento de cumplimiento de deberes formales para deducibilidad de gastos del EP?

De los 223 convenios analizados, únicamente 20 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 9% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

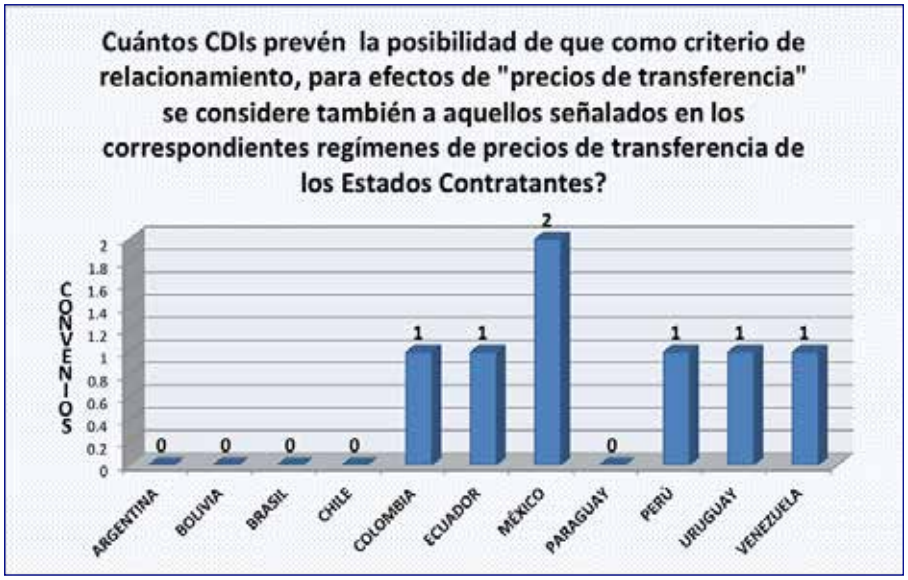


O. Cuántos contienen referencias a la legislación interna para el establecimiento de aquellos casos en los que se reconocerá un gasto como deducible?

De los 223 convenios analizados, únicamente 120 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 54% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

P. Cuántos prevén la posibilidad de que como criterio de relacionamiento, para a efectos de "precios de transferencia" se considere también a aquellos señalados en los correspondientes regímenes de precios de transferencia de los Estados Contratantes?

De los 223 convenios analizados, únicamente 7 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 3% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



Q. Cuántos tienen alguna referencia relacionada al fortalecimiento de la posibilidad de aplicar, sin perjuicio de lo señalado en el artículo de "Empresas Relacionadas", a los regímenes propios de precios de transferencia de cada Estado Contratante?

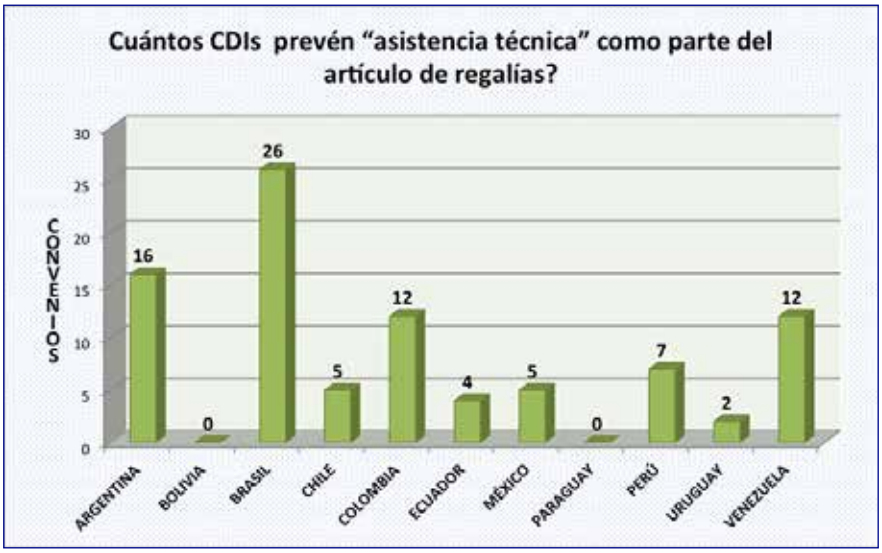
De los 223 convenios analizados, únicamente 26 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 12% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

R. Cuántos prevén –en el caso de pago de intereses- exenciones en créditos para atracción de inversión, fomento de exportación, pagos en créditos de gobierno a gobierno?

De los 223 convenios analizados, únicamente 169 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 76% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

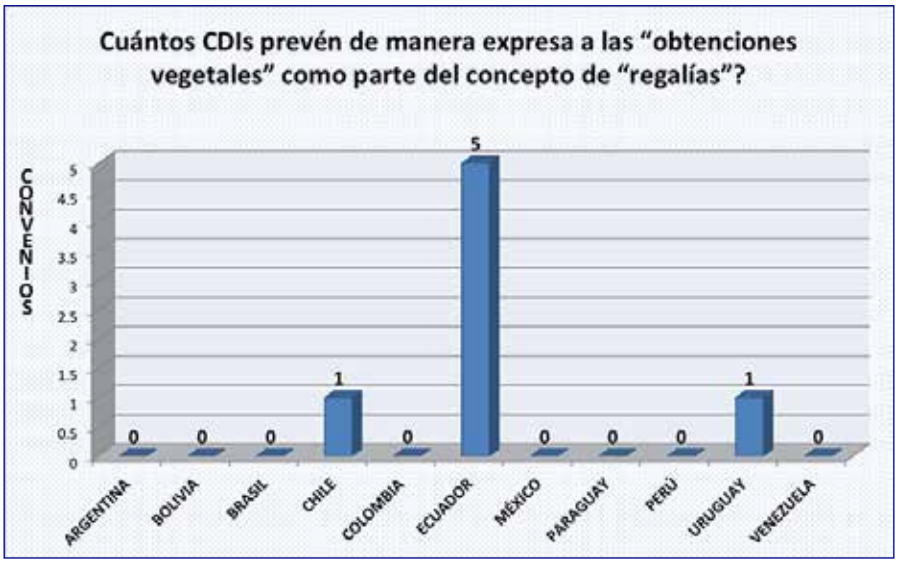
S. Cuántos prevén "asistencia técnica" como parte del artículo de regalías?

De los 223 convenios analizados, únicamente 89 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 40% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



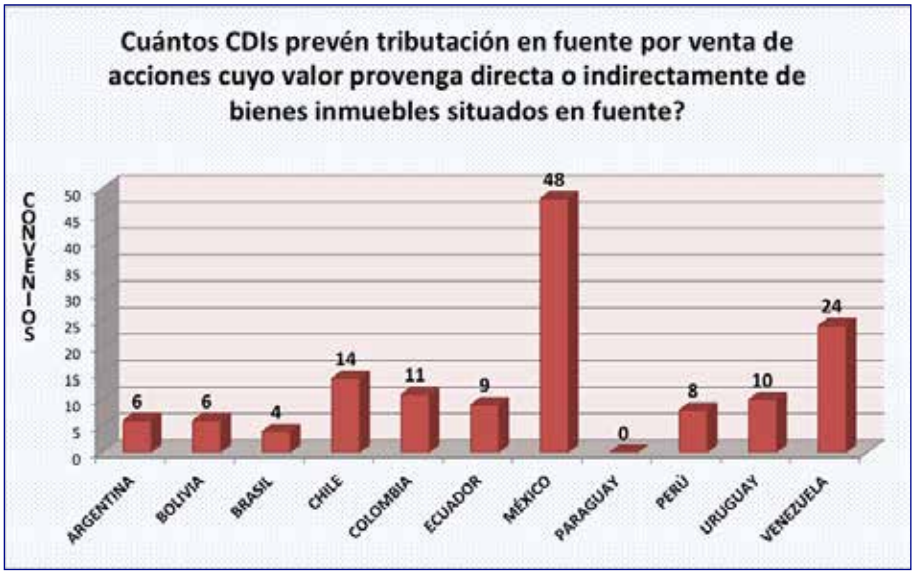
T. Cuántos prevén de manera expresa a las "obtenciones vegetales" como parte del concepto de "regalías"?

De los 223 convenios analizados, únicamente 7 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 3% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



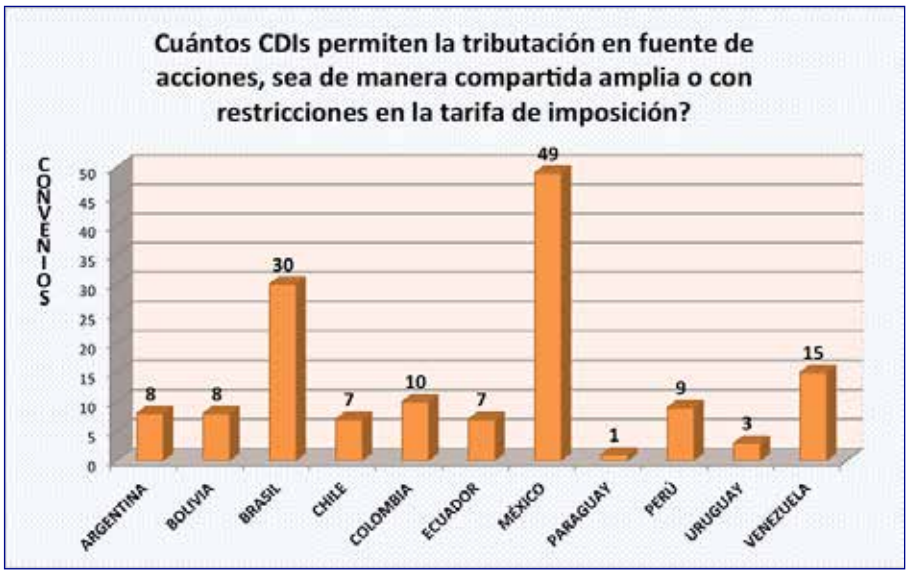
U. Cuántos prevén tributación en fuente por venta de acciones cuyo valor provenga directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en fuente?

De los 223 convenios analizados, únicamente 140 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 63% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



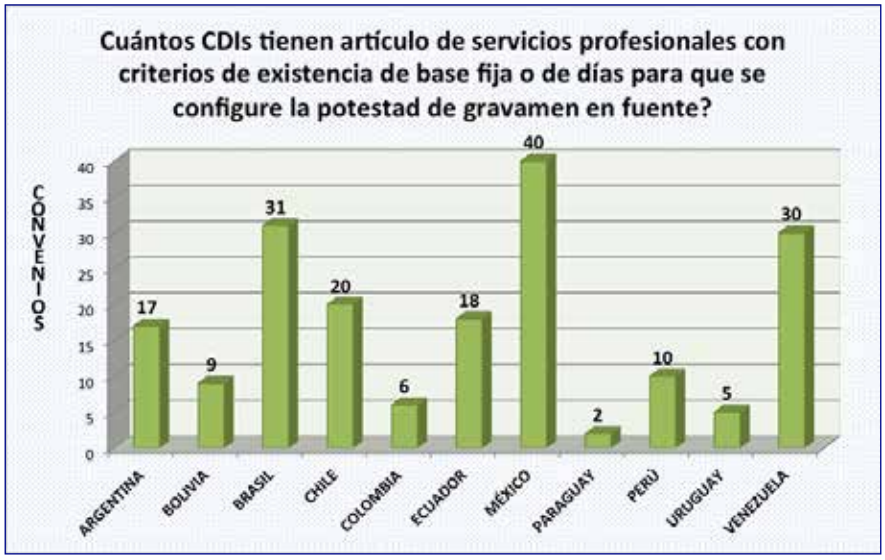
V. Cuántos permiten la tributación en fuente de acciones, sea de manera compartida amplia o con restricciones en la tarifa de imposición?

De los 223 convenios analizados, únicamente 147 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 66% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



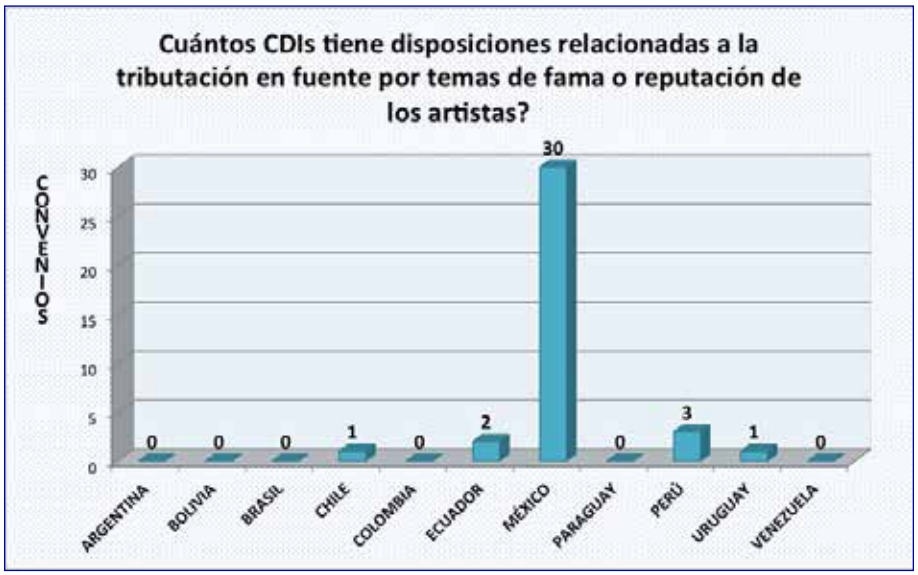
W. Cuántos tienen artículo de servicios profesionales con criterios de existencia de base fija o de días para que se configure la potestad de gravamen en fuente?

De los 223 convenios analizados, únicamente 188 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 84% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



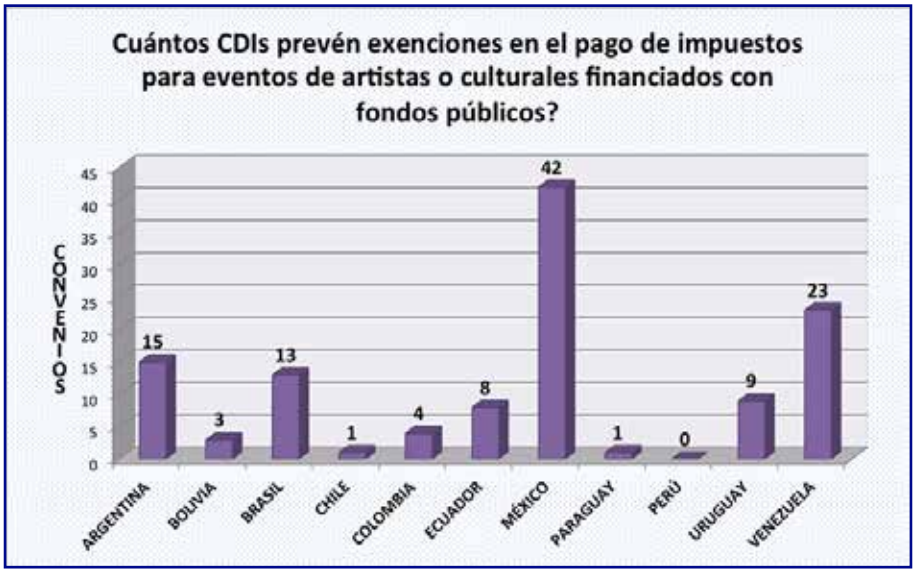
X. Cuántos tiene disposiciones relacionadas a la tributación en fuente por temas de fama o reputación de los artistas?

De los 223 convenios analizados, únicamente 37 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 17% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



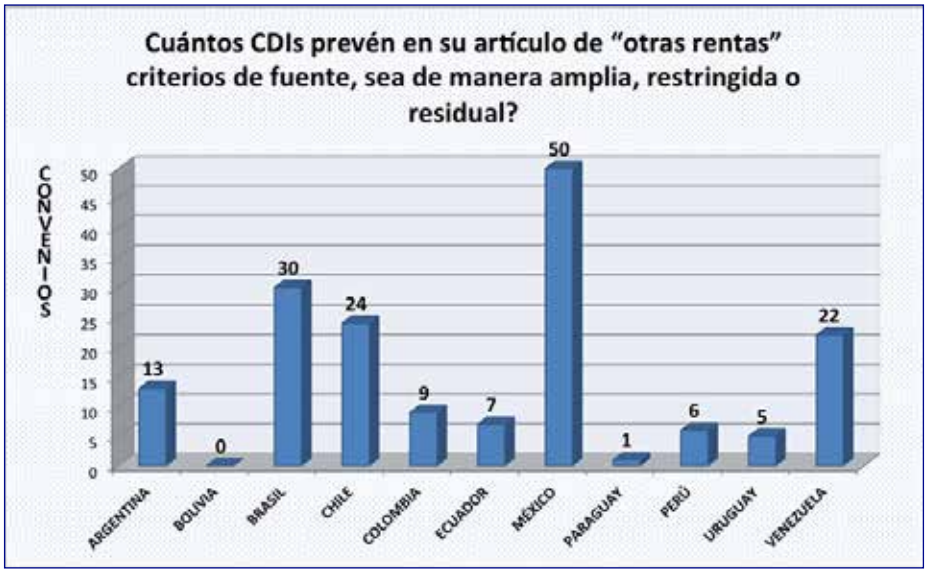
Y. Cuántos prevén exenciones en el pago de impuestos para eventos de artistas o culturales financiados con fondos públicos?

De los 223 convenios analizados, únicamente 119 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 53% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



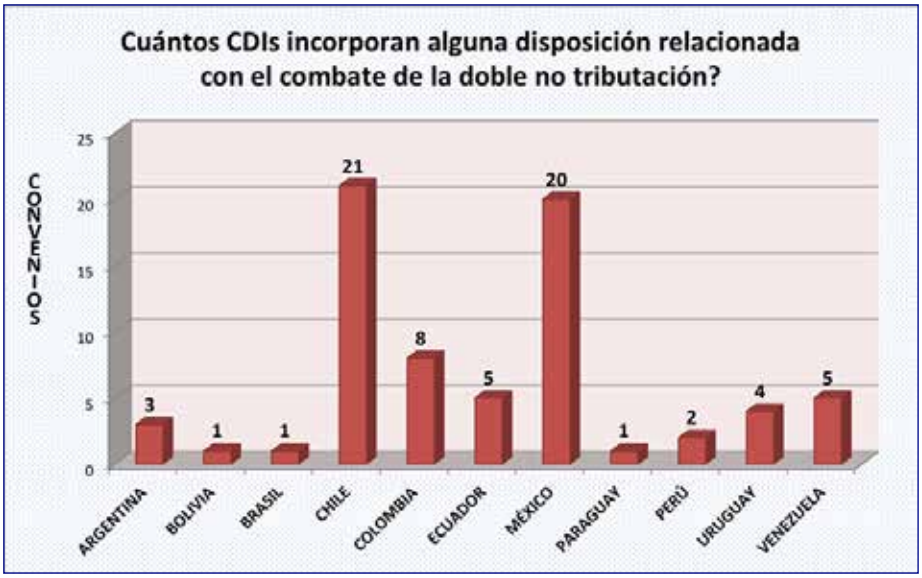
Z. Cuántos prevén en su artículo de "otras rentas" criterios de fuente, sea de manera amplia, restringida o residual?

De los 223 convenios analizados, únicamente 167 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 75% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



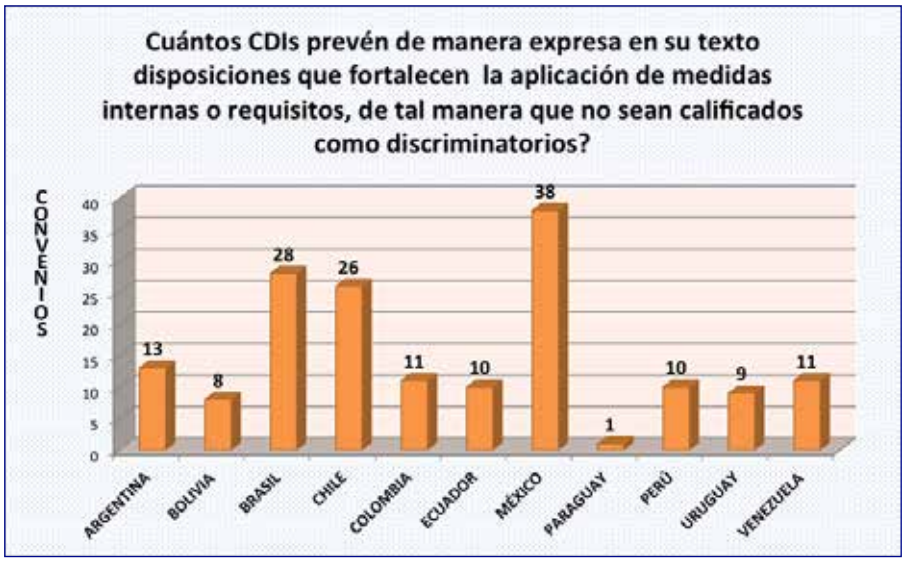
AA. Cuántos incorporan alguna disposición relacionada con el combate de la doble no tributación?

De los 223 convenios analizados, únicamente 71 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 32% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



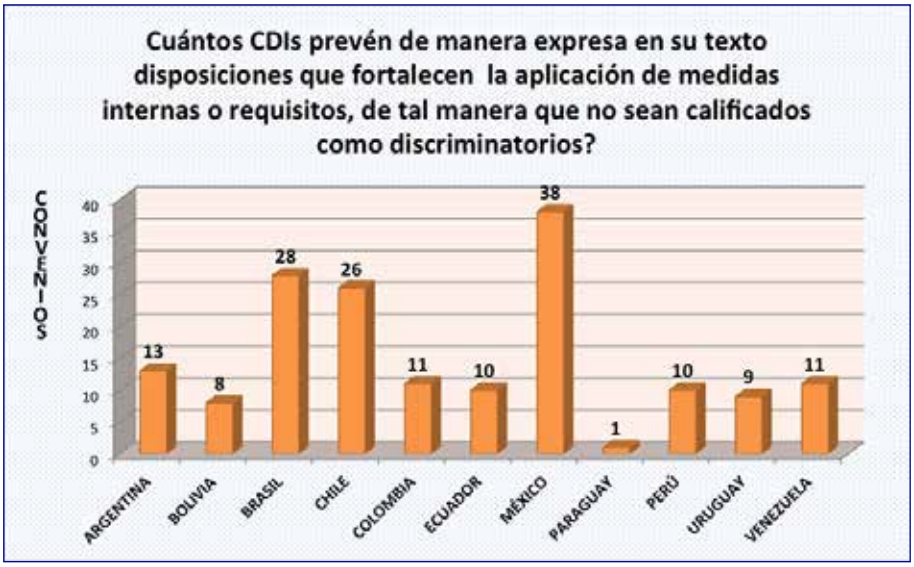
AB. Cuántos prevén de manera expresa en su texto disposiciones que fortalecen la aplicación de medidas internas o requisitos, de tal manera que no sean calificados como discriminatorios?

De los 223 convenios analizados, únicamente 165 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 74% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



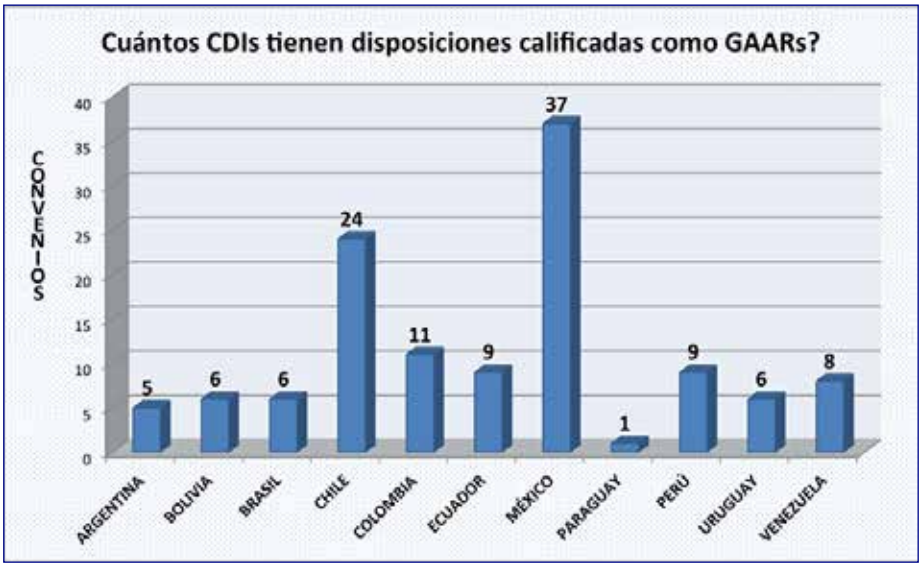
AC. Cuántos tienen alguna disposición para el combate de abusos de tratados?

De los 223 convenios analizados, únicamente 216 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 97% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



AD. Cuántos tienen disposiciones calificadas como GAARs?

De los 223 convenios analizados, únicamente 122 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 55% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

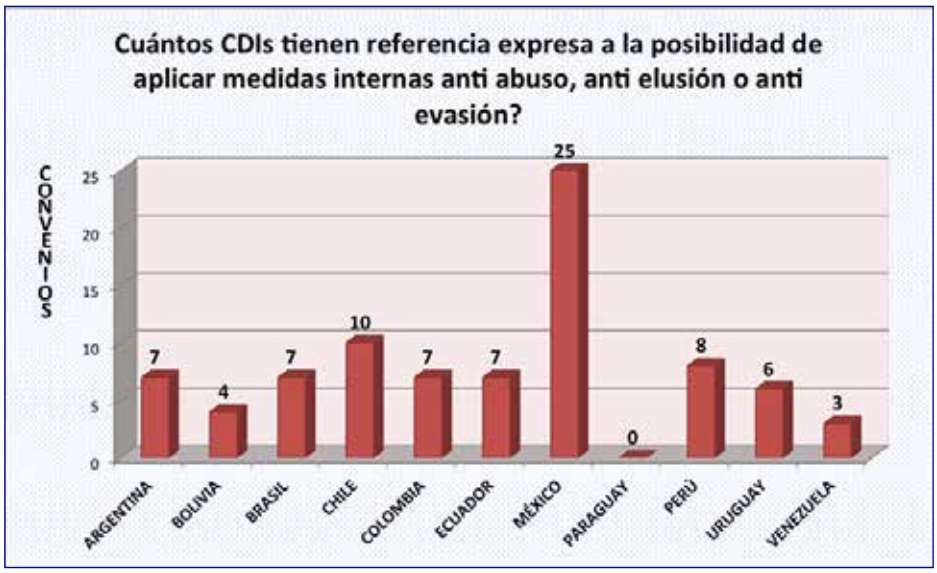


AE. Cuántos tienen disposiciones calificadas como SAARs (Beneficiario efectivo o intención exclusiva de sacar provecho de las disposiciones de artículos, en rentas pasivas?

De los 223 convenios analizados, únicamente 203 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 91% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

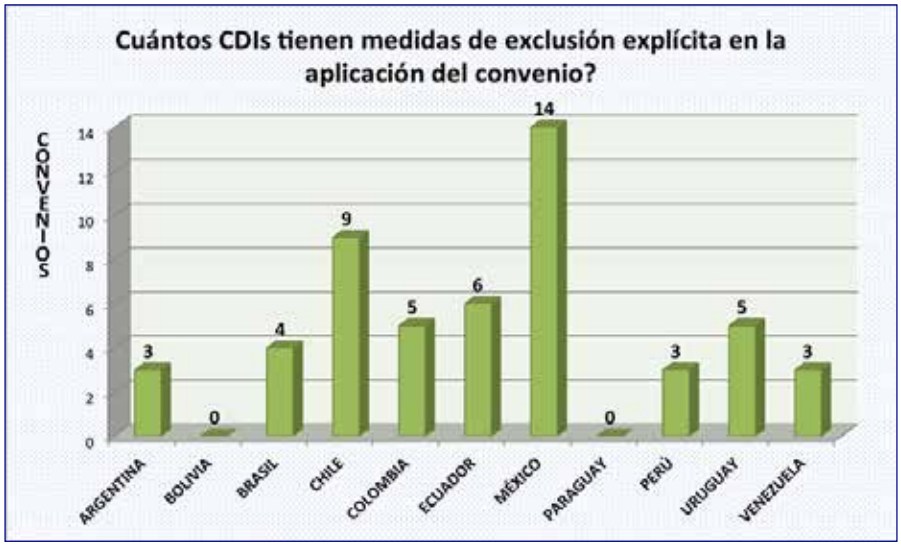
AF. Cuántos tienen referencia expresa a la posibilidad de aplicar medidas internas anti abuso, anti elusión o anti evasión?

De los 223 convenios analizados, únicamente 84 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 38% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



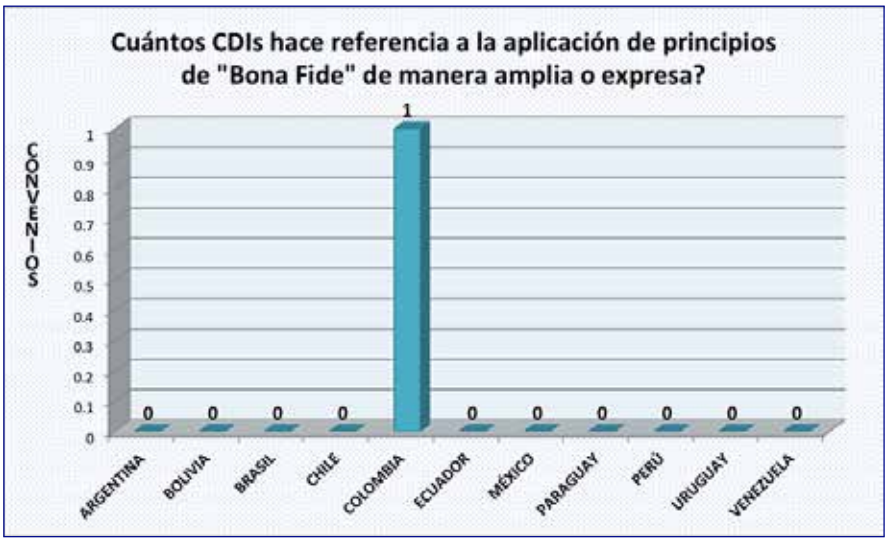
AG. Cuántos tienen medidas de exclusión explícita en la aplicación del convenio?

De los 223 convenios analizados, únicamente 52 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 23% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



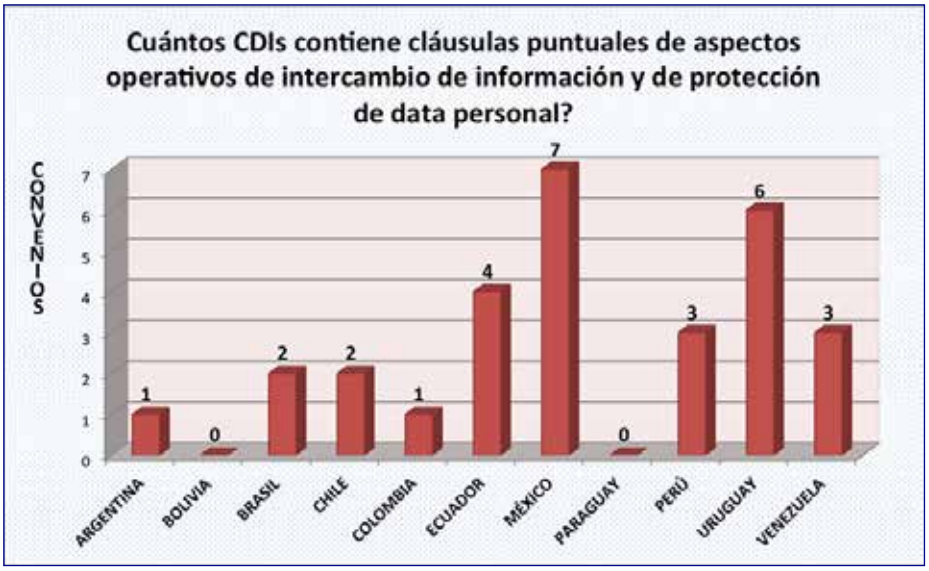
AH. Cuántos hace referencia a la aplicación de principios de "Bona Fide" de manera amplia o expresa?

De los 223 convenios analizados, únicamente 1 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa menos del 1 % del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



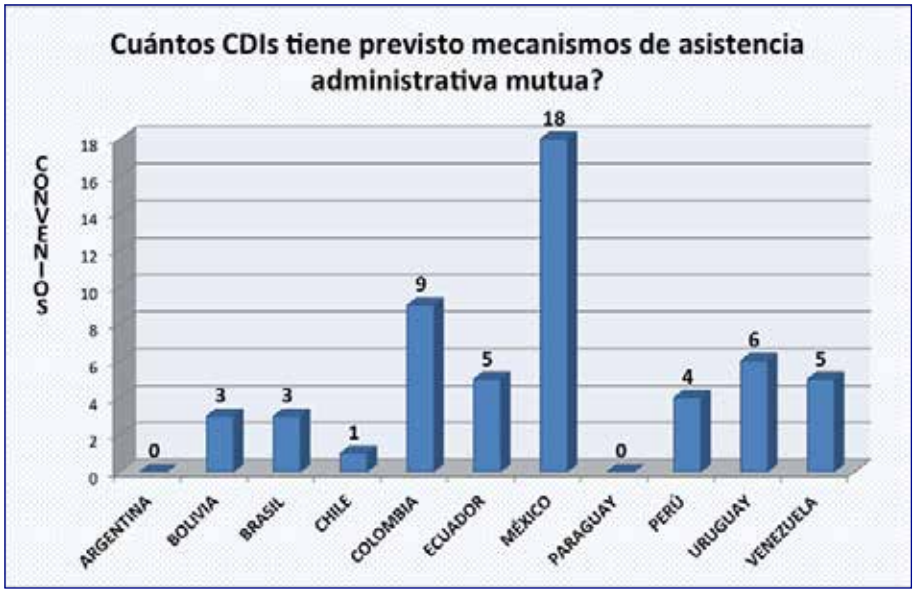
AI. Cuántos contiene cláusulas puntuales de aspectos operativos de intercambio de información y de protección de data personal?

De los 223 convenios analizados, únicamente 29 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 13% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



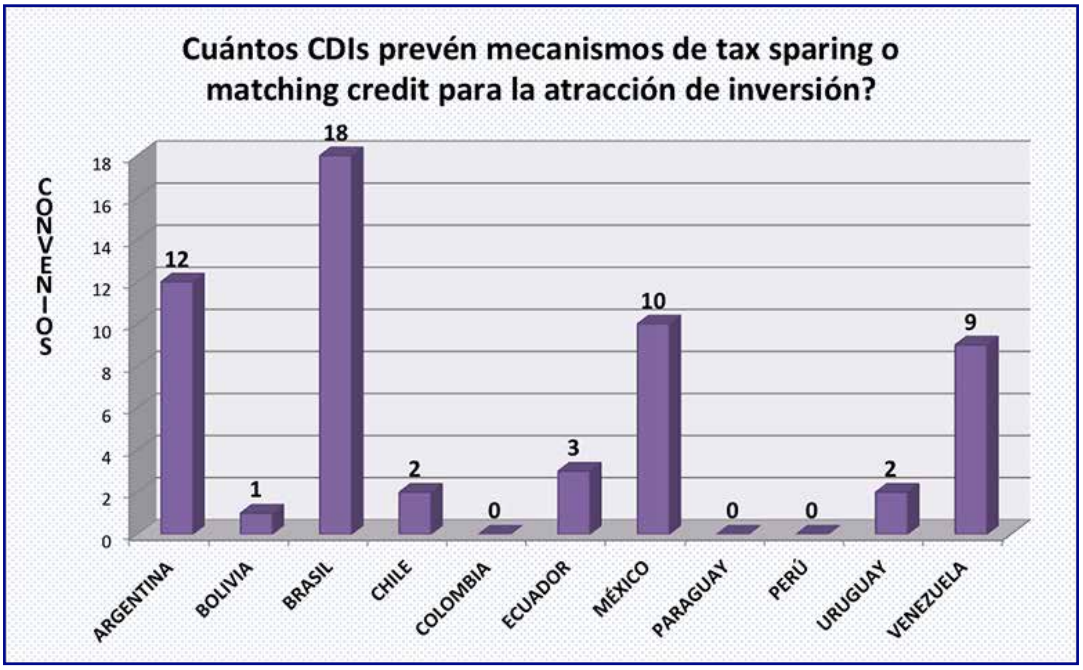
AJ. Cuántos tiene previsto mecanismos de asistencia administrativa mutua?

De los 223 convenios analizados, únicamente 54 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 24% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:



AK. Cuántos prevén mecanismos de tax sparing o matching credit para la atracción de inversión?

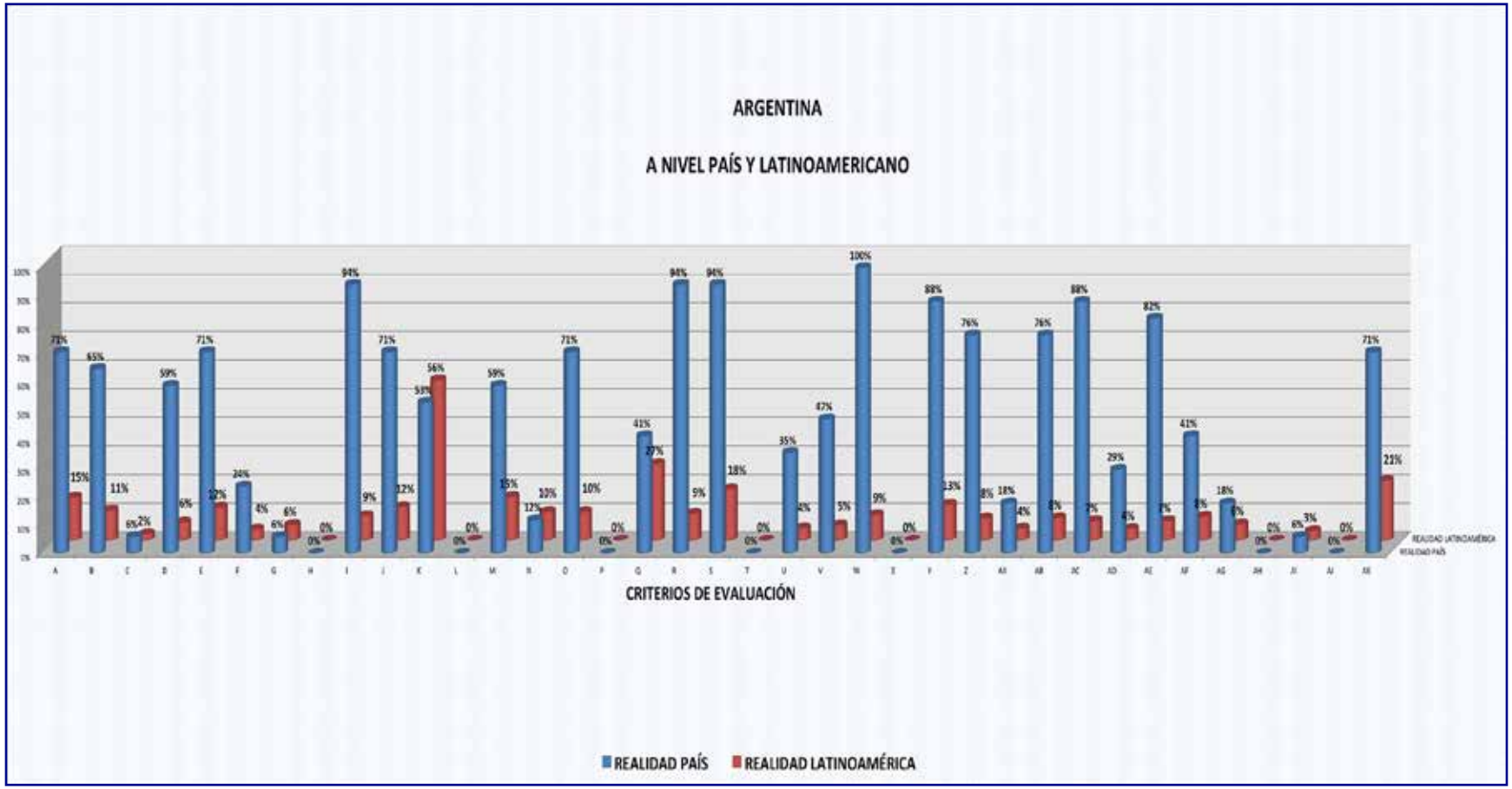
De los 223 convenios analizados, únicamente 57 de ellos tienen disposiciones de este tipo, lo que representa el 26% del total de CDI revisados y cuya distribución por países se demuestra en el siguiente cuadro:

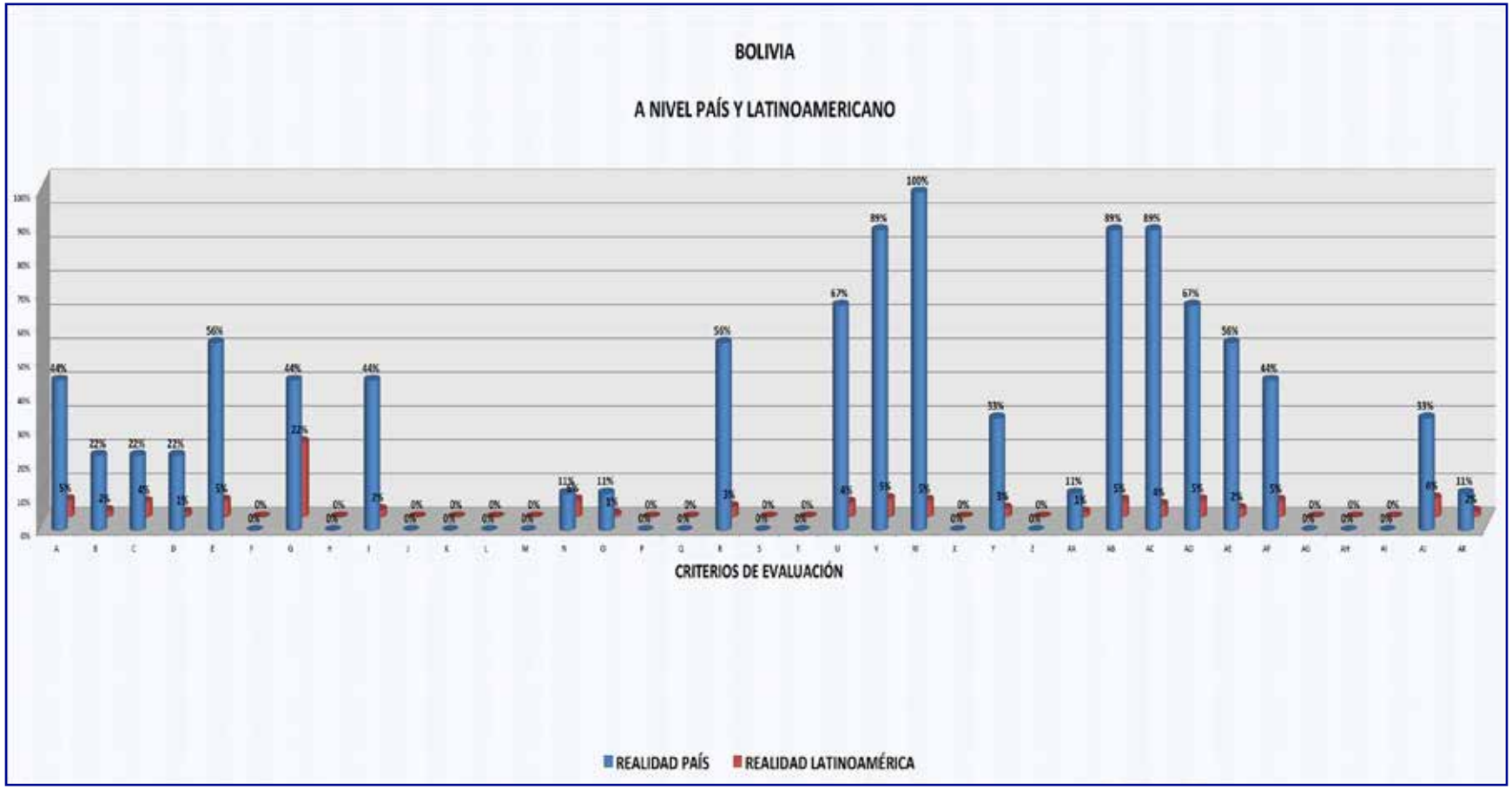


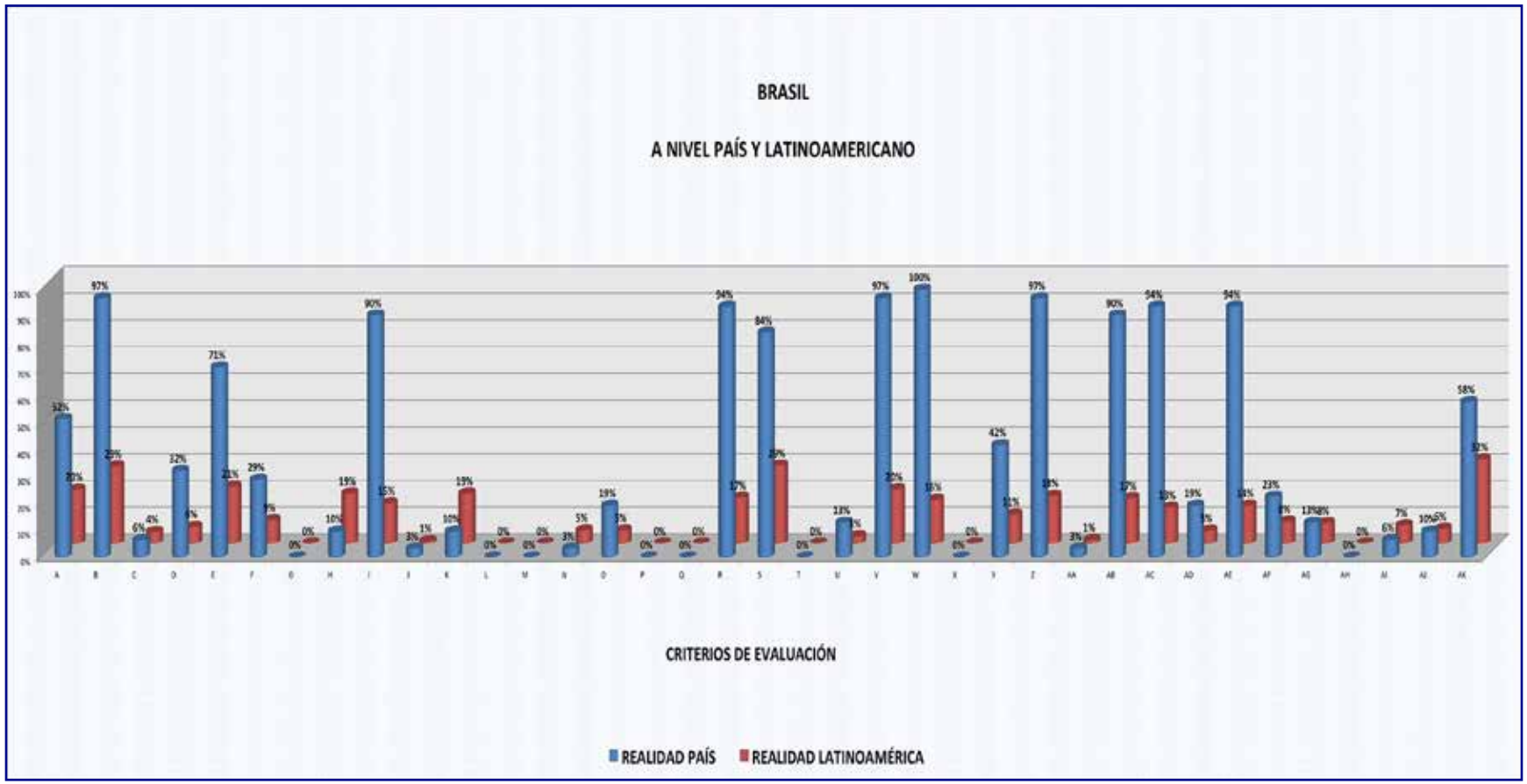
8.2. Datos porcentuales – realidad por País

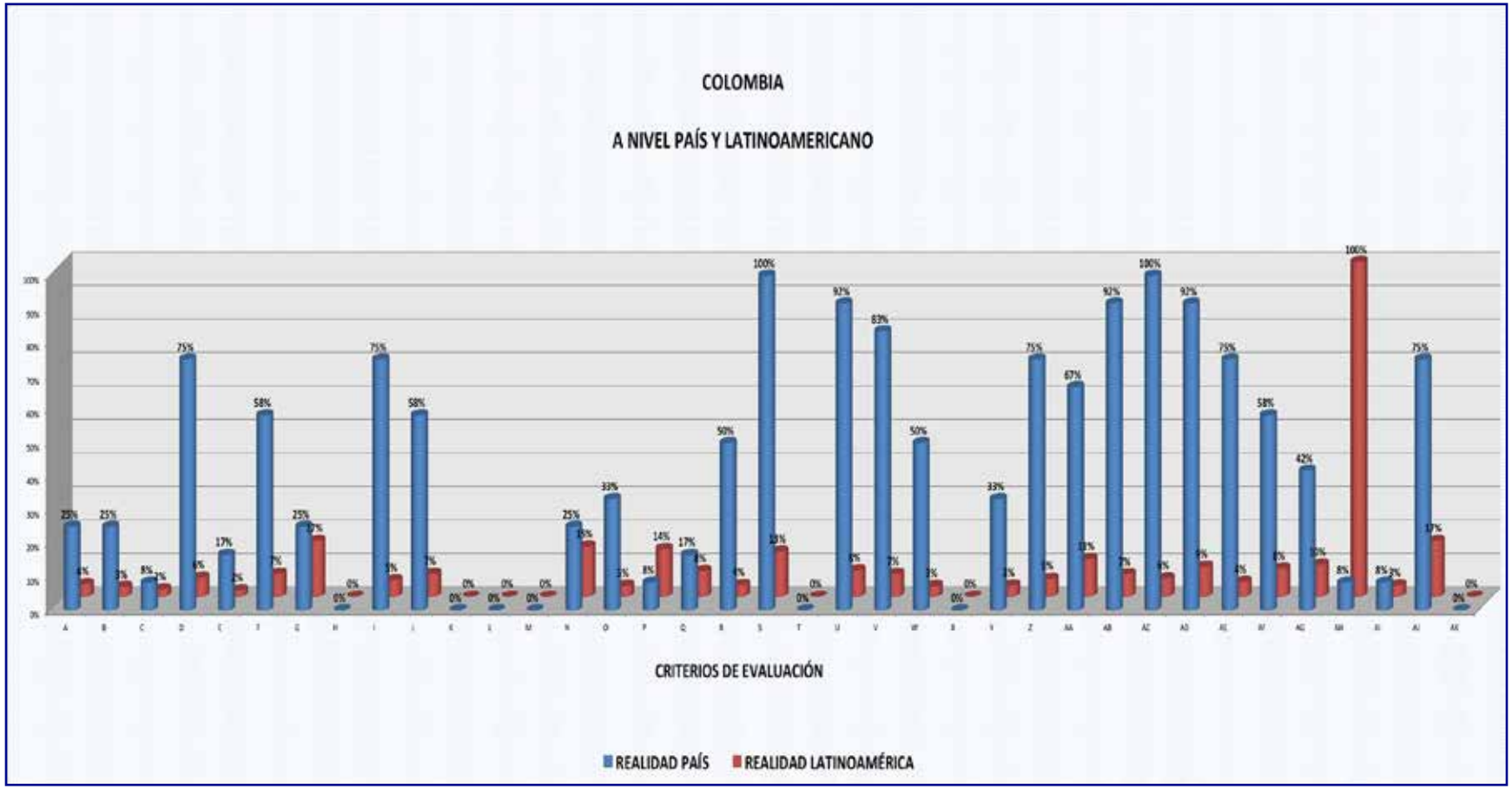
Una vez revisada la información contenida en los cuadros anteriores, estamos en la posibilidad de establecer cuál es la realidad de cada país, en cuanto a las tendencias identificadas en los mismos, tanto a nivel de la región como a nivel interno. A nivel Latinoamericano, en relación con el total de los 223 CDI analizados y a nivel interno, en relación con el número total de convenios celebrados por cada país, conforme se detalle en los siguientes cuadros[23].

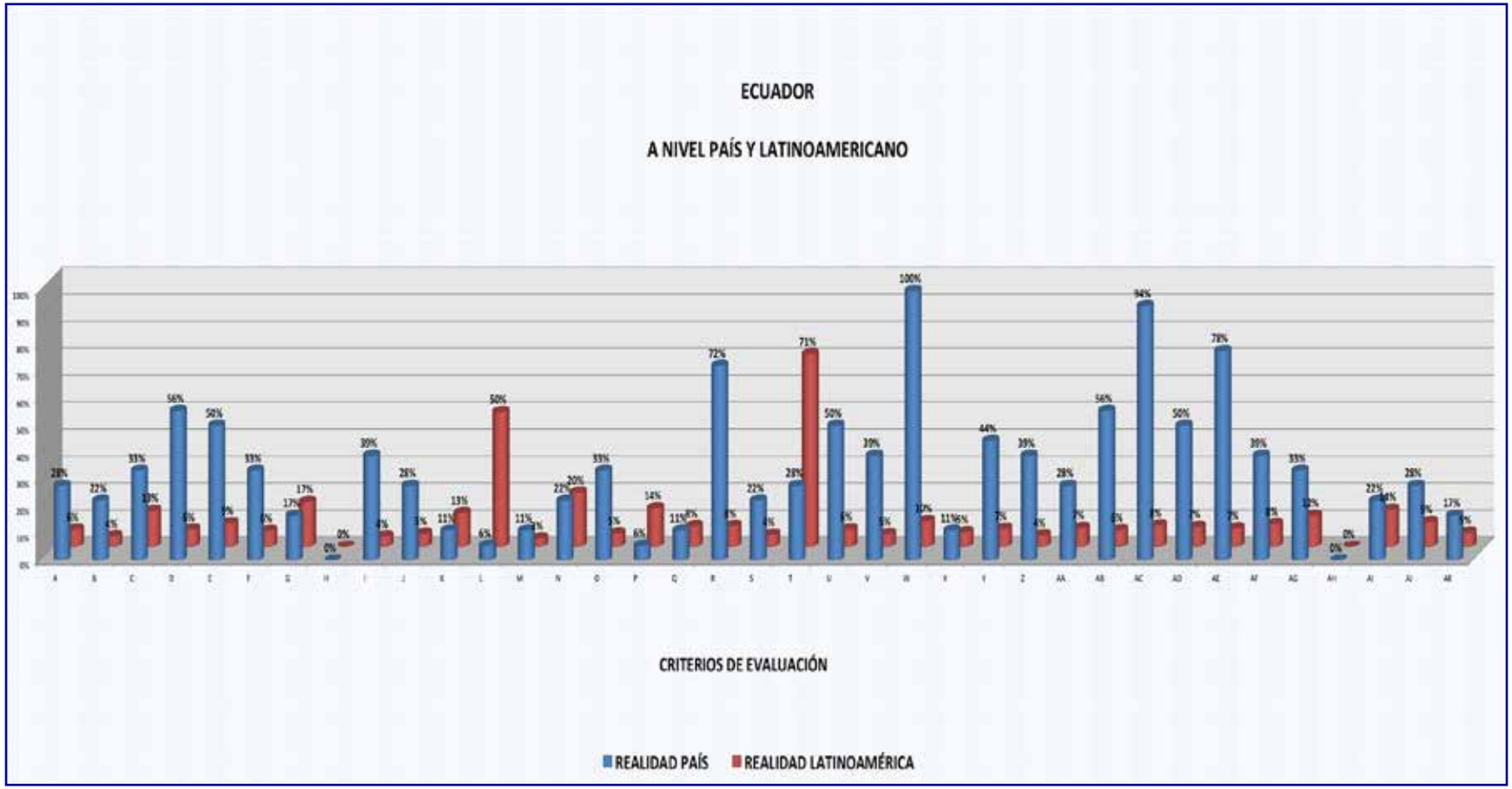
23. *Es importante resaltar que los criterios de evaluación son los mismos que los referidos en el punto anterior, representados por las mismas letras del alfabeto señaladas en el punto anterior.*

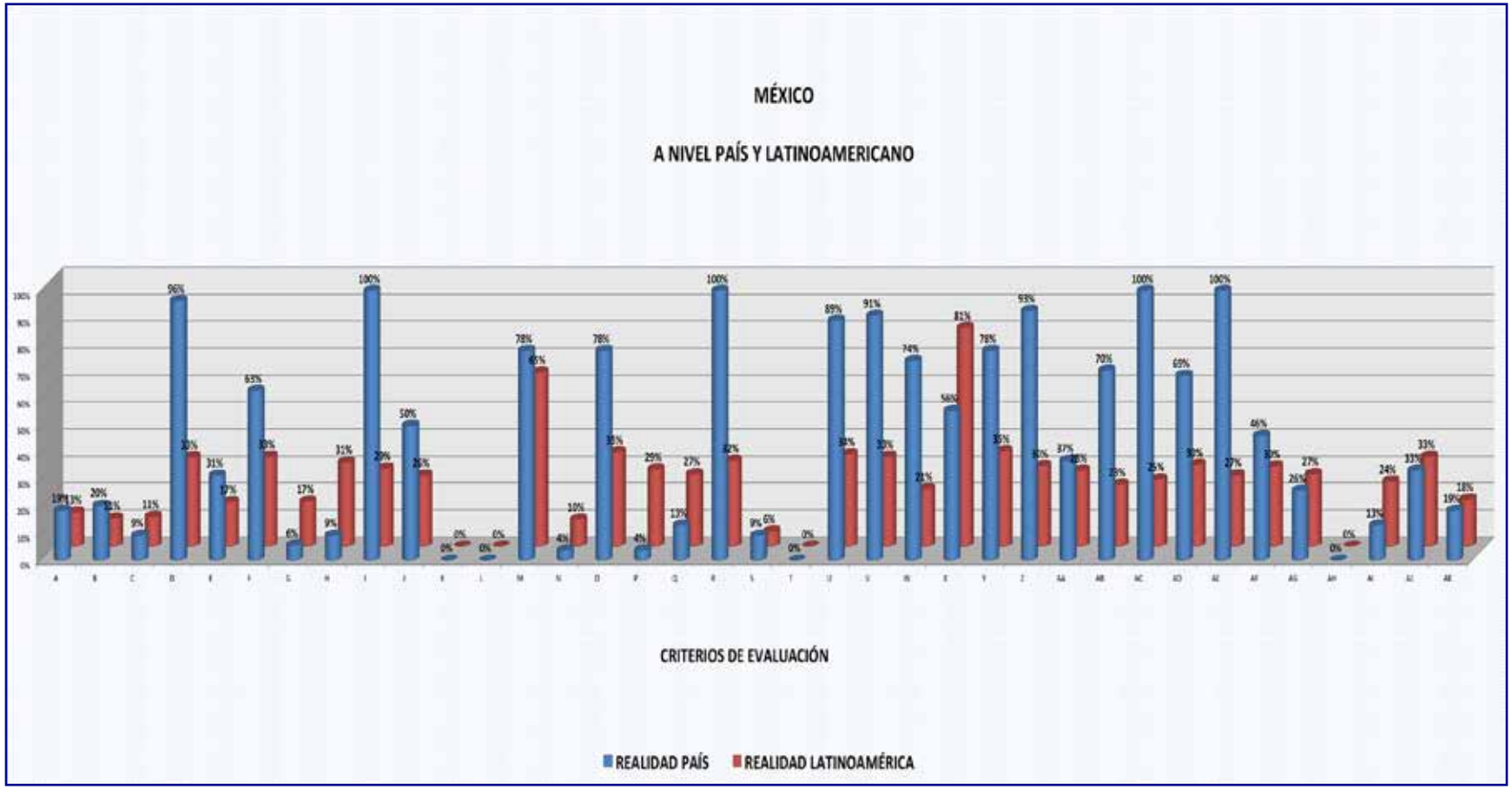

ARGENTINA
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA

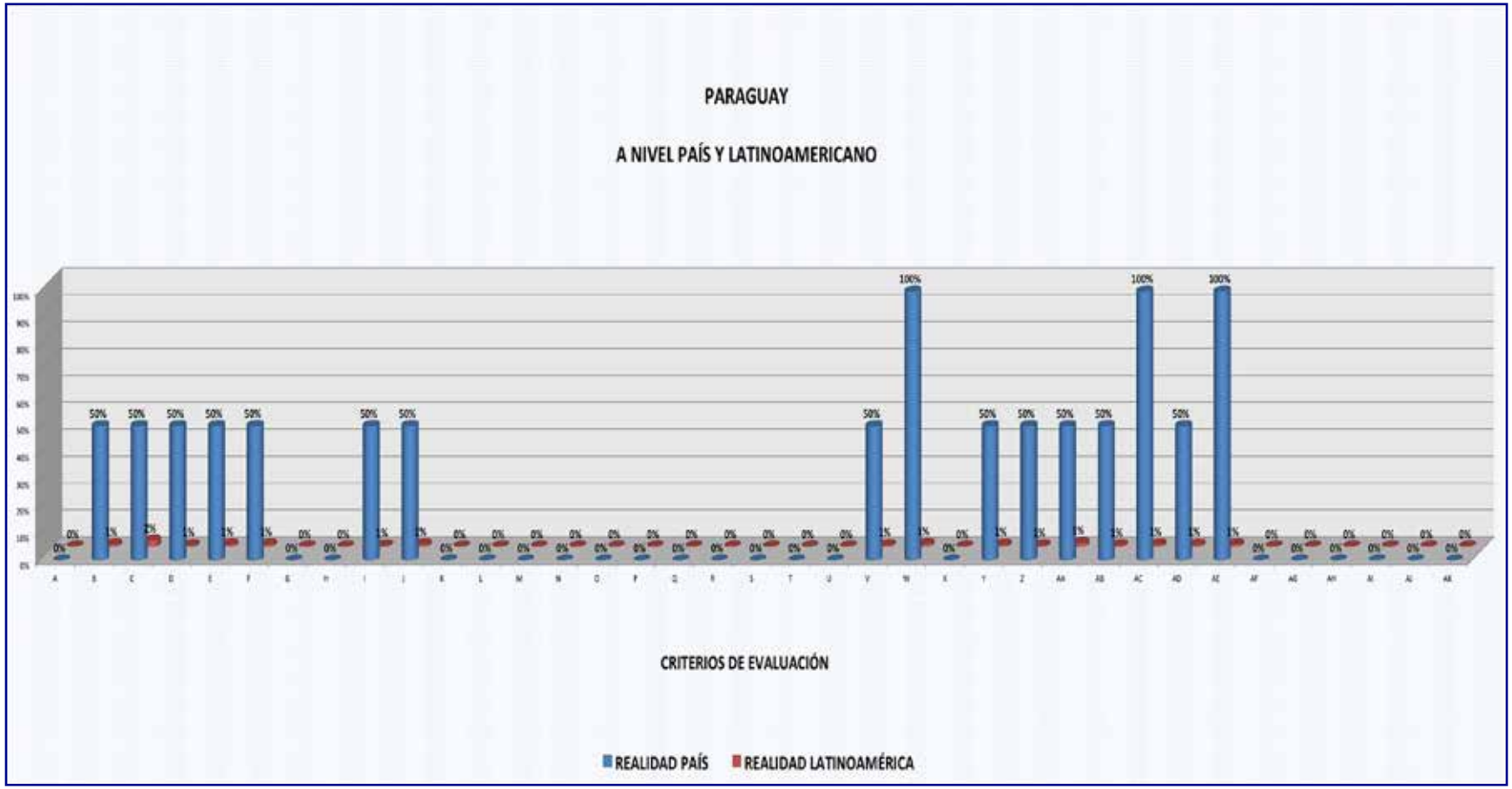

BOLIVIA
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA

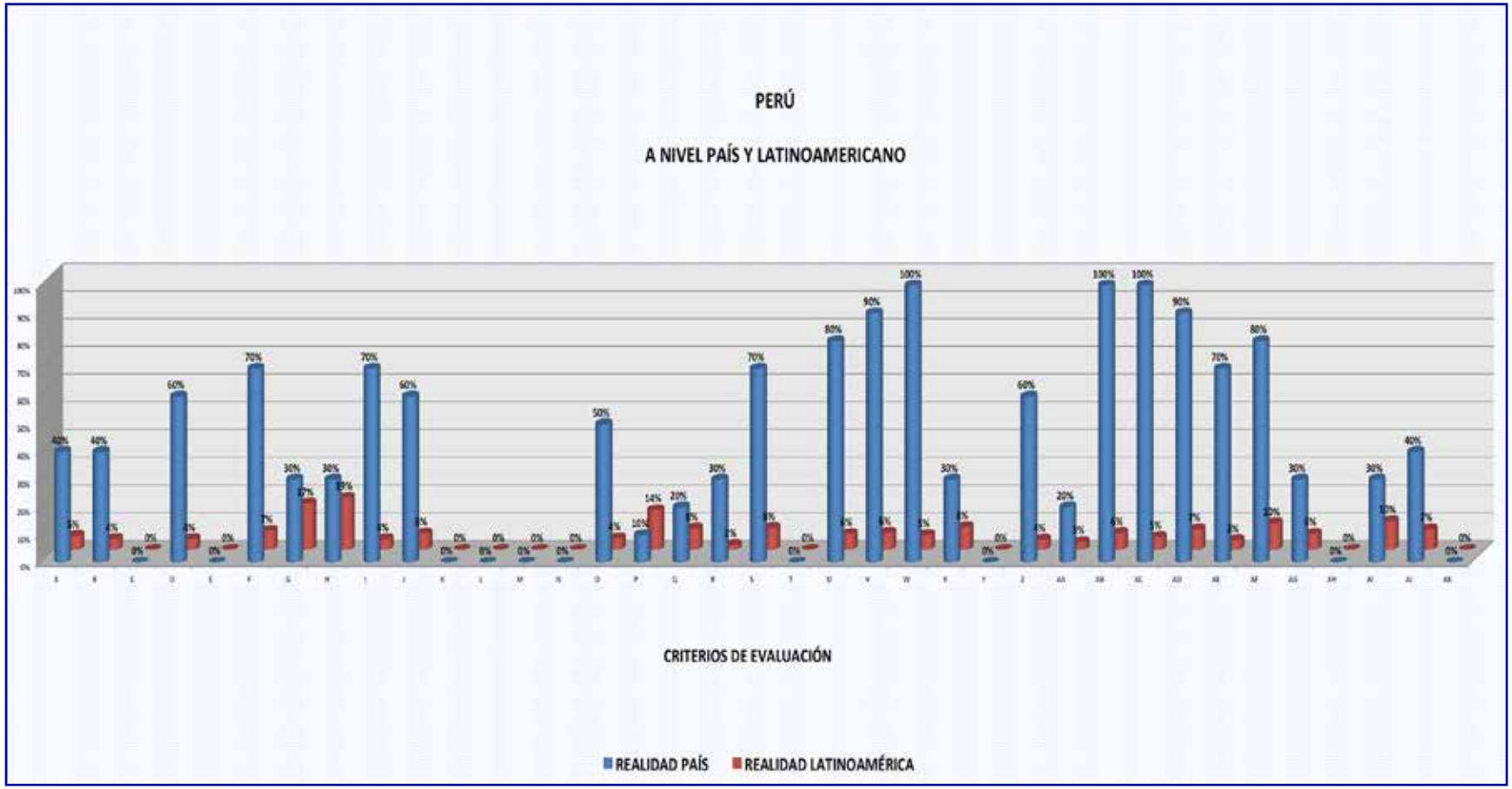

BRASIL
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA

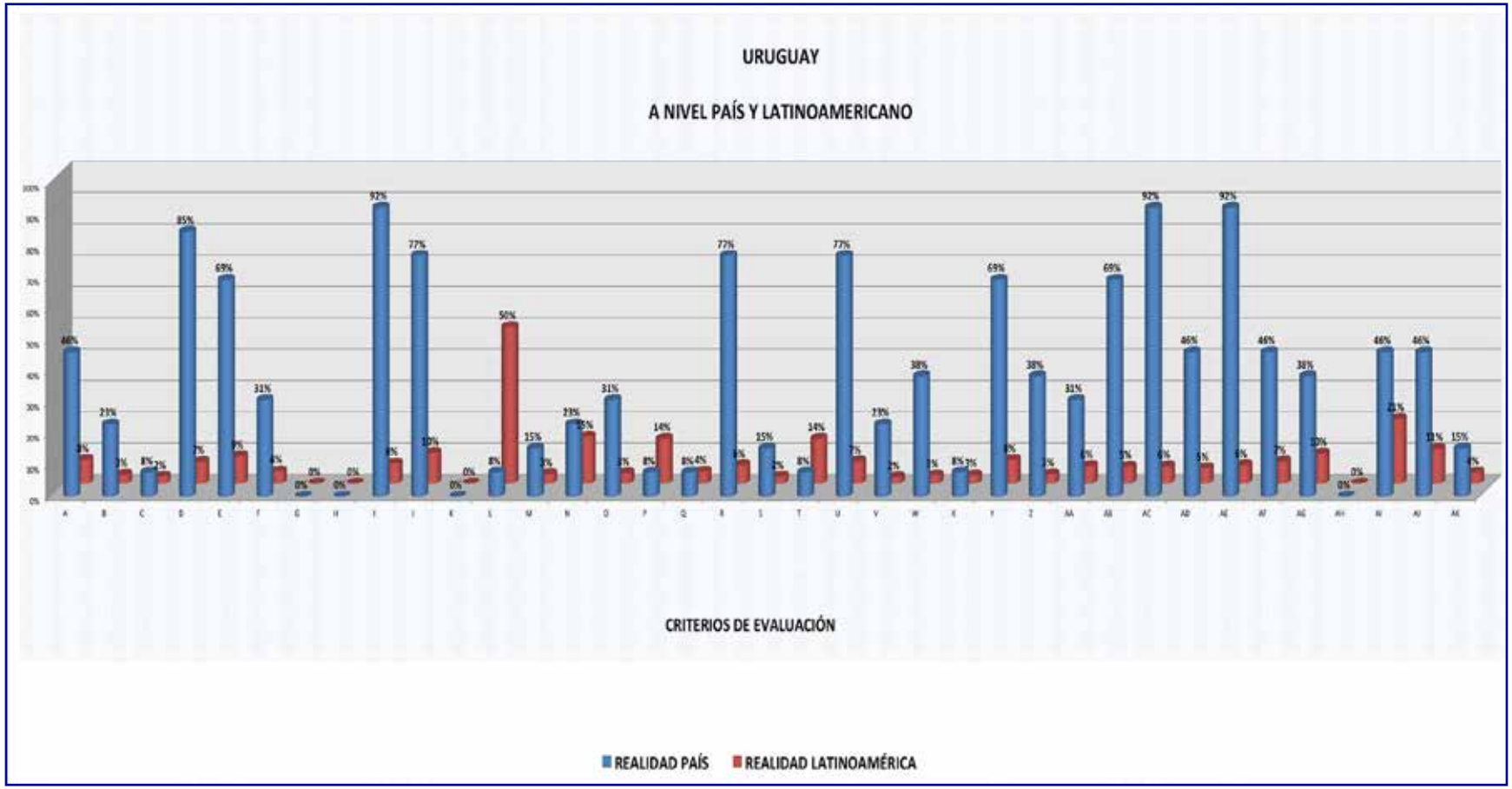

COLOMBIA
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA

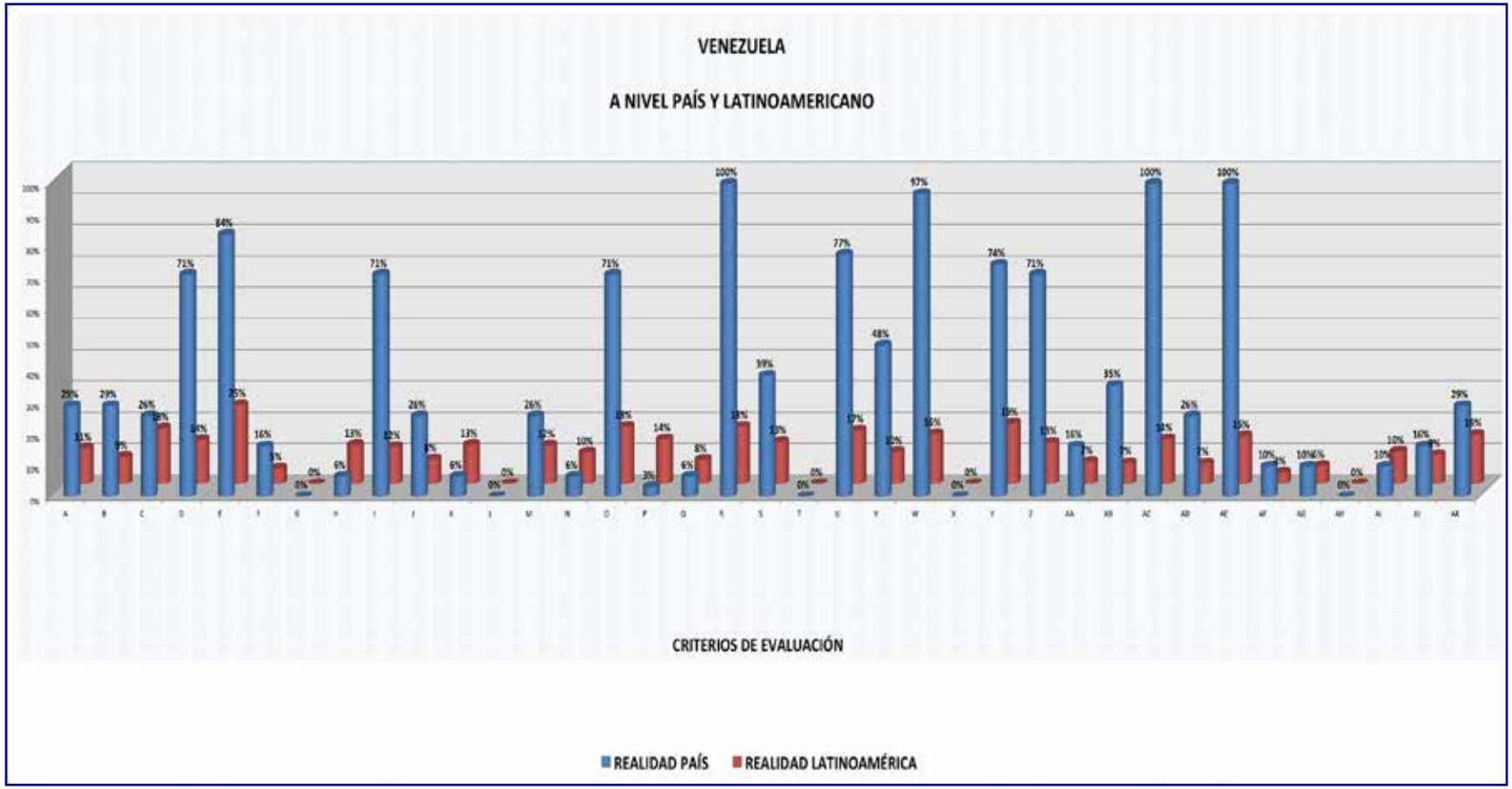

ECUADOR
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA


MÉXICO
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA


PARAGUAY
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA


PERÚ
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA


URUGUAY
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA


VENEZUELA
A NIVEL PAÍS Y LATINOAMERICANO
CRITERIOS DE EVALUACIÓN
REALIDAD PAÍS
REALIDAD LATINOAMÉRICA

9. CONCLUSIONES

A continuación, se presenta un breve resumen a nivel regional, de las cláusulas que han sido más y menos utilizadas por los países latinoamericanos y que se encuentran presentes en los textos de los CDI revisados (de mayor a menor):

1. Cláusulas anti abuso: Presentes en 216 de los 223 convenios revisados.

2. Cláusulas específicas (SAAR): Presentes en 203 de los 223 convenios revisados.

3. Cláusulas de tratamiento específico de "rentas de servicios profesionales[24]" : Presentes en 188 de los 223 convenios revisados.

4. Cláusulas para la configuración de EP, en obras de construcción con tiempos menores a 12 meses: Presentes en 186 de los 223 convenios revisados.

5. Cláusulas relacionadas a exoneraciones en pagos de intereses en créditos para atracción de inversión, fomento de exportación, pagos entre gobierno a gobierno: Presentes en 169 de los 223 convenios revisados.

6. Artículo de "otras rentas" que mantienen como criterio de atribución de potestad de gravamen el de "fuente", sea de manera amplia, restringida o residual: Presente en 167 de los 223 convenios revisados.

7. Disposiciones que fortalecen la aplicación de medidas internas, de tal manera que no sean calificados como discriminatorios: Presentes en 165 de los 223 convenios revisados.

8. Referencias a la exclusión de "residente" en caso de percepción de rentas obtenidas exclusivamente de fuentes obtenidas en el respectivo Estado: Presentes en 157 de los 223 convenios revisados.

9. Disposiciones que permiten la tributación en fuente de rentas proveniente de la venta de acciones: Presentes en 147 de los 223 convenios revisados.

10. Disposiciones que permiten la tributación en fuente por rentas provenientes de la venta de acciones cuyo valor provenga directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en fuente: Presentes en 140 de los 223 convenios revisados.

11. Convenios que contengan medidas generales anti abuso (GAAR): 122 de 223 convenios revisados.

12. Convenios que contienen referencias a la legislación interna de cada Estado para el establecimiento de aquellos casos en los que se reconocerá un gasto de un EP como deducible: 120 de 223 convenios revisados.

24. Aún cuando el Modelo internacional de la OCDE ya no tiene dentro de su estructura al artículo 14, sino que esta renta se la considera como parte del artículo 7 de "beneficios empresariales".

13. Convenios que prevén exenciones en fuente por el pago de impuestos respecto de eventos de artistas o culturales financiados con fondos públicos: 119 de 223 convenios revisados.

14. Convenios que hacen referencia en su ámbito objetivo a la aplicación de disposiciones más amplias (a otro tipo de impuestos) o aplicación del instrumento a impuestos sobre establecimientos permanentes: 104 de 223 convenios revisados.

15. Convenios con criterio de “sede de dirección efectiva” como el que rige el desempate en residencia de personas jurídicas: 103 de 223 convenios revisados.

17. Convenios que utilizan el mecanismo del acuerdo mutuo para resolver el empate en residencia de personas jurídicas: 102 de 223 convenios revisados.

18. Convenios que incluyen “Servicios” en la cláusula de EP, con tiempos menores a 12 meses: 102 de 223 convenios revisados.

19. Convenios que prevén “asistencia técnica” como parte del artículo de regalías: 89 de 223 convenios revisados.

20. Convenios que tienen referencia expresa a la posibilidad de aplicar medidas internas anti abuso, anti elusión o anti evasión: 84 de 223 convenios revisados.

21. Convenios que hacen referencia a amplitud en el ámbito objetivo o referencias especiales en cuanto al mismo: 79 de 223 convenios revisados.

22. Convenios que incorporan alguna disposición relacionada con el combate de la doble no tributación: 71 de 223 convenios revisados.

23. Convenios que prevén "fuerza de atracción" en el artículo de Beneficios Empresariales: 65 de 223 convenios revisados.

24. Convenios que prevén mecanismos de tax sparing o matching credit para la atracción de inversión: 57 de 223 convenios revisados.

25. Convenios que tiene previsto mecanismos de asistencia administrativa mutua: 54 de 223 convenios revisados.

26. Convenios que tienen medidas de exclusión explícita en la aplicación del convenio: 52 de 223 convenios revisados.

27. Convenios que hacen referencia a tiempos para comunicar cambios en la normativa interna “tiempo razonable”, "al final de cada año", "después de 90 días": 45 de 223 convenios revisados.

28. Convenios que tiene disposiciones relacionadas a la tributación en fuente por temas de fama o reputación de los artistas: 37 de 223 convenios revisados.

29. Convenios que contiene cláusulas puntuales de aspectos operativos de intercambio de información y de protección de data personal: 29 de 223 convenios revisados.

30. Convenios que tienen alguna referencia relacionada al fortalecimiento de la posibilidad de aplicar, sin perjuicio de lo señalado en el artículo de "Empresas Relacionadas", a los regímenes propios de precios de transferencia de cada Estado Contratante: 26 de 223 convenios revisados.

31. Convenios que contienen medidas de fortalecimiento de cumplimiento de deberes formales para deducibilidad de gastos del EP: 20 de 223 convenios revisados.

32. Convenios con mantienen criterios territoriales/ CAN para el desempate en residencia de personas jurídicas: 18 de 223 convenios revisados.

33. Convenios que incorporan las tres actividades de extracción, exploración, explotación de recursos naturales para la configuración de un EP: 16 de 223 convenios revisados.

34. Convenios que tienen alguna disposición relacionada a la exclusión de existencia de un EP considerando el ánimo subjetivo de vender o exportar mercancías o servicios: 16 de 223 convenios revisados.

35. Convenios que prevén la posibilidad de que como criterio de relacionamiento, para a efectos de "precios de transferencia" se considere también a aquellos señalados en los correspondientes regímenes de precios de transferencia de los Estados Contratantes: 7 de 223 convenios revisados.

36. Convenios que prevén de manera expresa a las “obtenciones vegetales” como parte del concepto de “regalías”: 7 de 223 convenios revisados.

37. Convenios que prevén disposiciones que consideren al equipo relacionado a la explotación de recursos naturales como parte de la Propiedad inmobiliaria, de manera expresa: 2 de 223 convenios revisados.

38. Convenios que hace referencia a la aplicación de principios de "Bona Fide" de manera expresa: 1 de 223 convenios revisados.

9.1. Principales conclusiones respecto de normas referentes al ámbito objetivo del convenio, al fortalecimiento del principio de fuente, en la distribución de rentas del CDI y al combate de la "doble no imposición"

- A nivel regional se encuentra que es muy común que los convenios suscritos incorporen dentro de su ámbito objetivo referencias sobre impuestos especiales propios de sus realidades normativas individuales (contribuciones de capital para fondos de emergencia, impuesto a empresas de agricultura o de forestación, impuestos específicos a actividades hidrocarburíferas, etc.) que si bien pueden tener la naturaleza propia de un impuesto directo similar de un impuesto a la renta, generalmente son propios de las legislaciones de sus socios del convenio (es decir a sus contrapartes con quienes suscriben el convenio, quienes generalmente son países europeos). El caso del CDI suscrito entre Ecuador y China es importante recalcar ya que en el mismo, se incorpora de manera indirecta a referencias a un impuesto que tiene una naturaleza totalmente diferente al de un impuesto a la renta. Estamos hablando del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), que es un tributo de los llamados "reguladores" que busca controlar la salida de capitales de dicho país, como consecuencia de su economía dolarizada y de una ausencia de una política monetaria y mantener contralada su balanza de pagos. No obstante la referencia al ISD implica que en aquellos casos en los cuales los pagos de intereses, regalías y dividendos que se efectúen desde Ecuador a China, estén gravados con dicho impuesto, las tarifas de retención en la fuente de Impuesto a la Renta bajarán hasta dos puntos porcentuales.

- En relación a cuántos CDI hacen referencia a amplitud en el ámbito objetivo o referencias especiales en cuanto al mismo, encontramos que el 35% de los convenios analizados incorporan ese tipo de referencias, mientras que el 47% de dichos convenios tienen disposiciones que hacen referencia a la aplicación del instrumento a impuestos sobre establecimientos permanentes u otros impuestos (como en el caso de Ecuador, por ejemplo). En ambos casos Brasil es el país que más prevé estas disposiciones en sus CDI, seguido por Chile y Argentina.

- En este punto, el resultado del análisis refleja que varios de los convenios revisados, principalmente aquellos de no tan reciente data, se enfocaron en detallar de manera expresa los distintos tipos de impuestos, similares en cuanto a su naturaleza al Impuesto a la Renta, conforme la descripción que al respecto establecían las correspondientes legislaciones internas de cada Estado Contratante. No obstante, en la actualidad más que una lista extensa de los distintos impuestos, los países optan por efectuar una referencia de manera general en el CDI en el sentido de que las disposiciones del mismo aplican también para aquellos de naturaleza "similar o análoga", con la condición que se comunique al otro Estado Contratante de cuáles son esos tributos, lo cual otorga mayor flexibilidad en la administración del instrumento. En cuanto al 47% de aquellos convenios en los cuales existen referencias a la aplicación de los mismos a impuestos de ganancias de establecimientos permanentes, tal porcentaje responde a la realidad de los sistemas tributarios de cada Estado Contratante, ya que no en todas las legislaciones internas se prevé este tipo de gravamen.

- Respecto de la incorporación de tiempos en sus convenios para el cumplimiento del compromiso de dar aviso a sus contrapartes de los cambios o reformas que se introduzcan en sus legislaciones sobre impuestos cubiertos por el CDI, el estudio refleja que únicamente 45 de los 223 instrumentos analizados contienen este tipo de disposiciones, lo que equivale a cerca de un 20% del total. De estos, los suscritos por Chile son los que más incorporan estas

referencias (18 de 26), seguido de Ecuador (6 de 18), en proporción al número de convenios suscritos por los países que fueron objeto de análisis. Este porcentaje nos demuestra, por un lado, que resulta difícil para los países suscriptores el llegar a establecer de manera objetiva un tiempo exacto en el cual se pueda dar cumplimiento al compromiso de aviso, debido a que en sus legislaciones internas se establecen distintos procedimientos y tiempos para que una reforma legal entre en vigencia, siempre atados a condiciones de publicidad en gacetas oficiales. No obstante, la incorporación de un tiempo referencial sin duda otorga a los Estados Contratantes un referente para el cumplimiento de esta obligación, de ahí a que los países que opten por este tipo de disposiciones, al incorporarlas a sus instrumentos deberán asegurarse que el tiempo propuesto sea lo suficientemente amplio para no afectar tiempos internos de entrada en vigencia pero, a su vez, controlables, medibles y sujetos a evaluación.

- En cuanto a la incorporación de disposiciones relacionadas con la exclusión de la calidad de "residente" a personas por el hecho de percibir rentas exclusivamente de fuentes obtenidas en el respectivo Estado, el 70% de los convenios analizados las prevén. Esto se puede explicar desde la óptica de la realidad de los sistemas tributarios de los países con los cuales han firmado los CDI, que generalmente responden a un sistema de tributación territorial, conforme la explicación dada en líneas anteriores en torno a este ítem. Los convenios que más contienen este tipo de disposiciones son los suscritos por Colombia, México, Chile , Uruguay, Venezuela, Argentina y Ecuador.

  No obstante, como ya se mencionó anteriormente, esta exclusión debe interpretarse –de acuerdo a la OCDE- teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de dejar por fuera del ámbito del CDI a las personas no sujetas íntegramente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que de lo contrario, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial. De ahí a que sea recomendable que en los respectivos procesos de negociación se aclare, generalmente vía protocolo, la intención buscada con la incorporación de la exclusión para evitar afectaciones en jurisdicciones donde se maneja un sistema de tributación basado en principios territoriales.

- Otro dato que es importante resaltar es el relacionado a aplicación de los criterios en caso de empate de residencia de personas jurídicas. De los 223 convenios 103 utiliza el criterio de sede de dirección efectiva como el criterio decidor, mientras que 102 optan por el mecanismo de acuerdo mutuo con el válido para establecer de dónde es residente una sociedad en caso de empate y por último, 18 convenios utilizan el criterios de naturaleza territorial (incluidos los convenios celebrados entre los miembros de la CAN). Brasil, Venezuela, Ecuador, Uruguay y Argentina son los países que más utilizan el criterio de sede de dirección efectiva, mientras que Chile, México, Perú y Colombia utilizan más el mecanismo de acuerdo mutuo para efectos de desempate de residencia en personas jurídicas.

  Este resultado se lo entiende desde la óptica de la intencionalidad de los Estados Contratantes de contar con herramientas que permitan fortalecer el control en cuanto a la aplicación del CDI por parte de personas no legitimadas, determinando a través de la "sede de dirección efectiva" en qué jurisdicción realmente se toman las decisiones trascendentales de una sociedad, lugar en el cual tendrán realmente efectos las transacciones económicas que dicha persona jurídica efectúe. Por otro lado, el mecanismo de "acuerdo mutuo" podría acarrear perjuicios para aquellos sujetos pasivos que estando legitimados deben esperar a que el procedimiento termine para poder calificar como "residentes" y por tanto aplicar las disposiciones del CDI, por ello estos procedimientos se sugiere estén regulados, a nivel de

protocolo o en memorandos de entendimiento, en los cuales se establezca con claridad los parámetros de tiempo y requisitos para el análisis de las autoridades competentes. Finalmente, el resultado también nos arroja realidades en las cuales los CDI utilizan el criterio del "lugar de constitución" por ejemplo, es decir, criterio de "registro", lo cual podría resultar bastante vulnerable si al mismo no se le relaciona con la intencionalidad de mantener transacciones con real esencia económica. De ahí a que la propia Decisión 578 de la CAN señala que en el caso de que no existiese instrumento de constitución o éste no señale domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre la administración efectiva, como criterio subsidiario mas no principal.

- Entrando al análisis de las disposiciones relacionadas con Establecimiento Permanente, encontramos que de los 223 convenios, únicamente 16 de ellos incorporan las tres actividades de extracción, exploración, explotación de recursos naturales, para la configuración de un EP, lo que equivale a un 7% del total de los CDI materia de estudio. De estos 16, México posee 5; Perú, Chile y Brasil 3; y Venezuela 2.

  La incorporación de las tres actividades -de manera expresa- en el artículo de establecimiento permanente refleja la clara intención de fortalecer la tributación en fuente de aquellos países en los cuales la actividad relacionada con la utilización de los recursos naturales es notable, sin embargo, en muchos procesos de negociación la justificación para no incorporar de manera expresa la referencia a la exploración, extracción y explotación ha sido que no se trata de una enumeración taxativa la que se incluye en el artículo de establecimiento permanente, sino ejemplificativa; y, que lo importante, más que mencionarlo de manera expresa, está en establecer que en efecto se trata de un lugar fijo de negocios en cada caso en concreto.

- Los CDI que incorporan disposiciones relacionadas al tiempo para la configuración de un EP, en obras de construcción, menores a 12 meses, encontramos que 186 de tales convenios tienen referencias en dicho sentido, lo que equivale al 83% del total. De estos, México utiliza este criterio en todos sus 54 convenios, Brasil en 28 de sus 31, Chile en todos sus 26 CDI, Colombia en 9 de sus 12, Argentina en 16 de sus 17, Uruguay en 12 de sus 13, Venezuela en 22 de sus 31, Bolivia en 4 de sus 9, Ecuador en 7 de sus 18, Perú en 7 de sus 10 y Paraguay en 1 de sus 2 CDI suscritos.

  Este alto porcentaje nos demuestra que dentro de las políticas de negociación de los países de la región, mayoritariamente se busca fortalecer la tributación en la fuente de los ingresos derivados de estas actividades, que casi en todos los casos tendrá una duración mayor a 12 meses. Este aspecto, no obstante, podrá tener un efecto en la inversión en tales sectores de la economía, que en algunas de las legislaciones internas de estos países son considerados como "sectores estratégicos", en cuyo análisis para establecer la voluntad de invertir podría tener mayor peso el rédito económico que la condición de que se configure un EP. Adicionalmente, es importante señalar que la presencia de incentivos en materia fiscal (exoneraciones tributarias, por ejemplo) respecto de los ingresos que se deriven de actividades en sectores estratégicos, puede tener un efecto alentador a las inversiones a la hora de tomar una decisión.

- En cuanto a la consideración de tiempos en la prestación de servicios para la configuración de un EP, Uruguay, Perú, Chile, Argentina y Colombia son los que, en proporción al número de CDI suscritos por cada uno de ellos, incorporan este tipo de disposiciones en sus convenios, con tiempos menores a 12 meses. Del total de instrumentos analizados únicamente 102 contienen estas referencias, lo que equivale al 46% del total.

La incorporación de servicios de consultoría, administrativos o técnicos con tiempos de configuración menores a 12 meses, tiene el efecto de fortalecimiento de la tributación en la fuente. Basándonos en las cifras anteriores, se puede observar cómo en este caso específico que se analiza dentro del tema del EP, se favorece la inversión por ser más amplios los supuestos bajo los cuales se constituye un EP a la hora de realizar actividades relacionadas con los servicios. No obstante, es pertinente efectuar el mismo análisis que en el punto anterior, respecto a los factores que determinan la decisión de invertir en estas actividades.

- Respecto de la incorporación de disposiciones relacionadas a la exclusión de existencia de un EP considerando el ánimo subjetivo de vender o exportar mercancías o servicios, únicamente 16 de los 223 convenios hacen referencia a las mismas en sus textos (7% del total). Estos corresponden a Argentina (9), Brasil (3), Ecuador (2) y Venezuela (2).

  Es importante señalar que este tipo de referencias, responde a una finalidad de fortalecer la tributación en la fuente y evitar el abuso de la figura del EP para eludir el pago de tributos que correspondan en cada transacción. Generalmente ante la presencia de un almacén qué únicamente tiene como objeto entregar mercadería de una empresa extranjera, este almacén no se configura per se en EP de dicha empresa, no obstante, la aclaración del ánimo de venta es importante a la hora de administrar un CDI y poder dilucidar si en efecto el referido almacén entregaba la mercadería pero con un ánimo de venta, caso en el cual sí se configuraría un EP.

  Este resultado nos lleva a la conclusión de que más allá de la aclaración, estas disposiciones reflejan la preocupación en constante crecimiento de los distintos gobiernos en blindar determinadas figuras, como el caso de los “establecimientos permanentes”, que pueden llegar a ser vulnerados y ser utilizados, dentro de una estrategia fiscal nociva, para eludir el pago de impuestos en el estado de la fuente. Sin perjuicio de ello, se trata de disposiciones que pueden entenderse ya incorporadas en la propia exclusión de la figura del EP, por lo que casi la mayoría de países que fueron objeto de análisis no las incorporan de manera expresa, mas su utilidad en la práctica, desde el punto de vista de control es muy positivo.

- Un dato interesante es el que se refleja luego del análisis del número de CDI que prevén disposiciones que consideren al equipo relacionado a la explotación de recursos naturales como parte del concepto de “Propiedad inmobiliaria”, de manera expresa. Y vemos que únicamente 2 de los 223 CDI revisados contienen este tipo de disposiciones, correspondiendo 1 a Uruguay y 1 a Ecuador. Este tipo de medidas garantiza a países que son ricos en recursos naturales, que en su explotación una parte de los ingresos generados en la misma sean tributados en sus territorios donde se efectúa la actividad.

  El resultado del análisis en este punto refleja nuevamente la intención de los países por asegurar la tributación en la fuente, principalmente respecto de rentas derivadas de actividades relacionadas con la explotación de recursos naturales. Los mecanismos para ello son varios: Incorporación de estas actividades de manera expresa para la configuración de un EP, disposiciones relacionadas al fortalecimiento y ampliación del ámbito de aplicación del artículo de “propiedad inmobiliaria” en el cual el cual el criterio de sujeción tributaria preponderante es el de fuente o incluso incorporación de referencias expresas en el artículo de ganancias de capital por venta de acciones cuyo valor esté relacionado directa o indirectamente con bienes inmuebles situados en el estado de la fuente. Dependerá del tratamiento que los Estados Contratantes acuerden dar a este tipo de rentas, principalmente considerando si la intención de la política pública es incentivar la inversión en los sectores relacionados a recursos

naturales o protegerla a través de disposiciones que busquen garantizar la tributación en el lugar donde se encuentre ubicado el bien inmueble que origina la actividad principal, así como también las actividades relacionadas, como es el caso de la utilización de equipo para la explotación de tales recursos, de ahí a que no necesariamente la protección de estas rentas se la aborde únicamente desde este artículo, lo cual se refleja en el bajo porcentaje de países que están utilizando esta alternativa.

- El concepto de fuerza de atracción, muy favorable para la tributación en la fuente, únicamente es utilizado en 65 de los 223 convenios analizados, lo que equivale al 29% del total. Esto se puede deber a la dificultad que en la práctica puede reflejar su aplicación cuando dentro de la normativa interna de cada país que busque implementarlo no se prevé la figura. México (42) y Argentina (10) son los países que más se han enfocado en incorporar a la "fuerza de atracción" en el ámbito de la cláusula de "beneficios empresariales". Ecuador únicamente la prevé en 2 de sus 18 convenios suscritos, al igual que Uruguay (2 de sus 13 CDI) y en el caso de Venezuela el concepto está presente en 8 de sus 31 convenios.

  Como se señaló anteriormente, si bien se trata de una figura que fortalece la tributación en fuente, el bajo porcentaje reflejado puede deberse a que la óptima aplicación de la misma dependerá de que las legislaciones internas de los Estados contratantes que busquen implementarla la contemplen. Adicionalmente, este tipo de medidas implica también el funcionamiento de redes de intercambio de información a través de las cuales las Administraciones Tributarias puedan llegar a establecer fehacientemente la similitud de los bienes o servicios que provea casa matriz frente a aquellos que oferte el EP.

- Una práctica muy útil para el fortalecimiento de las facultades de control de las administraciones tributarias, principalmente de los países importadores de capital, es la relacionada a incorporar medidas de fortalecimiento de cumplimiento de deberes formales para deducibilidad de gastos del EP. No obstante en el caso de los 223 CDI analizados, únicamente 20 convenios contienen estas disposiciones (9% del total), siendo Ecuador (4), Colombia (3) y Uruguay (3), los países que más las han utilizado, seguidos de Argentina, Chile, México y Venezuela (2 convenios cada uno) y Bolivia y Brasil con 1 CDI cada uno.

  La conclusión a la que se puede llegar en este punto es que la mayoría de países entiende que los aspectos relacionados con el cumplimiento de deberes formales es una materia que corresponde exclusivamente a sus legislaciones internas y no colisiona con la aplicación del CDI. No obstante, esta afirmación es relativa, pues en la práctica se ha logrado identificar casos en los cuales, sujetos pasivos han alegado la primacía del convenio frente a la norma interna, por lo cual no estarían obligados al cumplimiento de deberes tales como la obtención de certificados de residencia fiscal para poder acogerse a los beneficios del CDI, por ejemplo. De ahí a la necesidad de aclarar en el propio convenio que el mismo no obsta el cumplimiento de deberes formales establecidos en cada legislación de los Estados contratantes y de esa manera fortalecer los controles que los administradores del convenio deben efectuar con la finalidad de evitar el abuso en la utilización de los mismos.

- En la misma línea de análisis, respecto de cuántos CDI contienen referencias a la legislación interna de cada Estado para el establecimiento de aquellos casos en los que se reconocerá un gasto como deducible o referencias especiales en torno a la deducibilidad de gastos de un EP, encontramos que de los 223 convenios 120 mantiene estas disposiciones en sus textos (54% del total), de los cuales México (42), Venezuela (22), Chile (18) y Argentina (12) son los que más mantienen este tipo de cláusulas en sus convenios.

El resultado se circunscribe al ámbito del artículo 7 de “beneficios empresariales” en el cual se logró identificar, en el porcentaje señalado, disposiciones que buscan limitar la deducibilidad de gastos de un EP con la finalidad de determinar su base imponible en el estado de la fuente.

Este resultado va de la mano con la aplicación del modelo de la OCDE donde se efectuaron cambios respecto de la deducibilidad de gastos de establecimientos permanentes. No obstante, es también importante señalar que el porcentaje incorpora casos en los cuales se identificaron menciones especiales al fortalecimiento de las legislaciones internas de los Estados Contratantes, en las cuales se establecen límites de deducibilidad (por ejemplo en el caso de medidas relacionadas a la “subcapitalización”) que deben ser respetados a la hora de la determinación de las correspondientes bases imponibles de los establecimientos permanentes. Más de la mitad de los convenios analizados, las incorporan.

- Desde la realidad de la mayoría de países latinoamericanos, como países importadores de capital y que buscan incorporar en sus convenios disposiciones relacionadas a la atracción de inversión, es importante conocer cuántos de los convenios analizados prevén exenciones en pagos de intereses en préstamos para atracción de inversión, fomento de exportación y en pagos de intereses en créditos otorgados de gobierno a gobierno. De los 223 convenios analizados 169 contienen este tipo de referencias (76% del total). México (54), Venezuela (31), Argentina (16), Brasil (29), Uruguay (10) y Ecuador (13) son los países que más utilizan este tipo de cláusulas.

  El resultado que se puede observar en este punto refleja una mayoritaria tendencia de los países latinoamericanos por incorporar disposiciones tendientes a promover la actividad de “exportación” en sus jurisdicciones, así como el desarrollo industrial o científico, al incorporar como parte del convenio exoneraciones en fuente, respecto de intereses de préstamos otorgados, generalmente de gobierno a gobierno, enfocados en dichos objetivos.

- Si bien el tratamiento de los ingresos derivados de asistencia técnica puede abordarse desde el artículo 7 de “beneficios empresariales” (cuando el artículo de EP prevé a la prestación de servicios para la configuración del mismo) o desde el artículo 14 (servicios profesionales independientes) cuando el CDI contiene este tipo de cláusula, existen varios países latinoamericanos que han decido dar un tratamiento específico a la “asistencia técnica” considerándola como una “regalía”. En este sentido, el estudio nos refleja que 89 de los 223 CDI revisados contienen este tratamiento (40% del total), siendo Brasil (26), Colombia (12), Argentina (16) y Perú (7), los países que más lo prevén en sus convenios.

  La incorporación de la “asistencia técnica” en el ámbito del artículo de “regalías” implica – para el caso de los convenios analizados- un aseguramiento de al menos el porcentaje de retención en la fuente previsto en dicho artículo. Este tratamiento también puede ir de la mano con aquel previsto en disposiciones de la legislación interna de cada Estado Contratante, casos en los cuales, dentro del proceso de negociación se acuerda mantener esta coherencia normativa.

  Desde el punto de vista de la atracción de la inversión en servicios, la aplicación del artículo de regalías deberá ser contrastado con el tiempo que tomará la ejecución de la asistencia en fuente, pues dependiendo de la misma se podrá llegar a la conclusión de qué fue más o menos beneficioso (desde el punto de vista del inversionista): El aplicar una tarifa reducida (cuando el tratamiento se lo da bajo el artículo de regalías); o, una desgravación en fuente, correspondiéndole la tributación íntegra al país de la residencia (cuando la actividad se la

aborda desde la óptica del artículo de beneficios empresariales y no se configura un EP); o, por el contrario, si se presta la actividad a través de un EP y, en atención al artículo de beneficios empresariales, corresponde aplicar una tarifa local como si se tratase de una sociedad constituida en la jurisdicción donde se efectúa la actividad.

Lo que sí podemos llegar a concluir es que este tipo de disposiciones pueden reflejar políticas públicas propias de cada Estado; coherencia normativa; o, la necesidad de atracción de inversión, a través del establecimiento de porcentajes reducidos de retención en la fuente.

- El caso del tratamiento de los ingresos derivados de la explotación de obtenciones vegetales es un tema que debe interesar a los países que son ricos en biodiversidad biológica, tales como Brasil, Ecuador, Perú, por ejemplo. No obstante, el estudio refleja que únicamente 7 de los 223 convenios analizados contienen tratamientos para este tipo de rentas, dentro del artículo de "regalías" de manera expresa, lo cual equivale únicamente a un 3% del total. En este caso Ecuador ha sido el único país que de sus 18 CDI firmados, 5 mantienen tratamientos específicos para estas rentas, seguido de Uruguay (1) y Chile (1).

  Las obtenciones vegetales forman parte del ámbito de la materia protegida por la Propiedad Intelectual. Si bien el porcentaje de inclusión de esta materia en los textos de los convenios analizados es bajo, la preocupación por abordarlo expresamente como una regalía se observa en tres países de los 11 estudiados, todo lo cual nos lleva a la conclusión de que no para todos es un aspecto preponderante a la hora de negociar un CDI, considerando también que existen convenios en los cuales se hacen referencias generales a "otros derechos intangibles de propiedad intelectual", casos en los cuales determinados países entienden que no haría falta una especial referencia al concepto de "obtención vegetal".

- El tratamiento en los CDI de países latinoamericanos en torno a las ganancias derivadas de ganancias de capital relacionadas directa o indirectamente con bienes inmuebles situados en sus territorios (como es el caso de la renta generada de la venta de acciones de una sociedad que ha sido beneficiada de una concesión para la explotación de una mina situada en un país latinoamericano, por ejemplo) es un aspecto que cobra especial importancia por la riqueza de recursos naturales que varios de los países objeto de análisis posee. En este sentido, de los 223 convenios analizados 140 prevén tributación en fuente por venta de acciones cuyo valor provenga directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en fuente (63% del total). De estos México mantiene 48 de sus 54 convenios con este tipo de disposiciones, seguido de Venezuela que las prevé en 24 de sus 31 convenios, Colombia en 11 de sus 12 CDI, Uruguay en 10 de sus 13 CDI, Perú en 8 de sus 10 CDI y Ecuador en 9 de sus 18 CDI. En menor medida los prevén Argentina (6), Chile (14), Bolivia (6) y Brasil (4).

  Tal como se mencionó para el tratamiento de rentas provenientes de la propiedad inmobiliaria, el resultado del análisis en este punto refleja nuevamente la intención de los países por asegurar la tributación en la fuente, principalmente respecto de rentas derivadas de actividades relacionadas con la explotación de recursos naturales.

  Por otro lado, el efecto de incorporar disposiciones que fortalezcan la tributación en la fuente de ingresos derivados de la enajenación de acciones cuyo valor esté relacionado con bienes inmuebles a través de los cuales se desarrolla la actividad, podría traer consigo una influencia en la voluntad de invertir en tales actividades. No obstante, el alto porcentaje de convenios analizados contiene este tipo de cláusulas, lo que nos lleva a pensar que el análisis a la hora de tomar la decisión de invertir, va más allá de la presencia o no de estas

disposiciones que, adicionalmente, deberán estar respaldadas por normativa interna de cada Estado contratante en la cual se prevea esta posibilidad de gravamen.

- Si bien es cierto que el Modelo de la OCDE ya no prevé el tratamiento de las rentas por servicios profesionales en un artículo propio y específico para ello, sino como parte del artículo de beneficios empresariales, a nivel latinoamericano mantenemos la tendencia de incorporar el artículo 14 "servicios profesionales independientes" en nuestros CDI. De los 223 convenios analizados 188 convenios contienen este artículo, lo que representa un 84% del total.

  La tendencia en este ámbito es clara. Los convenios para evitar la doble imposición celebrados por los países latinoamericanos que han sido analizados mantienen, en su gran mayoría, el tratamiento de rentas de actividades profesionales dentro de un artículo propio.

  Esto se puede derivar de características particulares de sus legislaciones internas, en las cuales se establecen disposiciones específicas que regulan la renta generada por el ejercicio profesional de manera independiente a las llamadas "rentas por actividad empresarial", considerando –además- que las normas que regulan la condiciones para considerar a una persona natural como residente, no necesariamente mantienen los mismos criterios para la conformación de un establecimiento permanente.

- El tratamiento de las rentas derivadas de actividades de artistas o deportistas por su fama o renombre, como parte del artículo 17 de "artistas y deportistas" y no como una regalía, ha sido una tendencia que se la puede identificar dentro de los textos de varios convenios celebrados por los países latinoamericanos, considerando que con estas disposiciones se fortalece el criterio de tributación en fuente. De los 223 CDI analizados, 37 convenios prevén estas disposiciones (17% del total). El país que más ha utilizado este criterio es México (30 de sus 54 convenios lo prevé), seguido de Perú (3), Ecuador (2), Chile (1) y Uruguay (1).

  Este tratamiento garantiza tributación en la fuente y del resultado se deriva que el país que más lo utiliza tiene gran desarrollo en cuanto a la actividad artística y deportiva.

  La diferencia con los convenios que no prevén cláusulas de este tipo es que la renta derivada de la fama o reputación es materia del artículo de "regalías", "beneficios empresariales" o de "otras rentas" con las implicaciones que estos artículos traen en cuanto a la distribución de rentas.

  El porcentaje arrojado incorpora principalmente a convenios de más o menos reciente data (primera década del 2000 principalmente) momento en el cual se desarrolla más este tratamiento.

- Es importante considerar cuál ha sido la tendencia respecto del criterio de potestad de gravamen, en la negociación de la cláusula de "otras rentas" dentro de los convenios suscritos a nivel regional. En este punto, de los 223 CDI 167 (75% del total) consideran el criterio de fuente como el que se debe aplicar para estos casos, sea de manera amplia –pero compartida con su socio de convenio-, restringida o residual. Países que más consideran este criterio en proporción al número de sus convenios suscritos, son: México (50), Colombia (9), Brasil (30), Chile (24), Venezuela (22), Perú (6) y Argentina (13). Les sigue Ecuador (7), Uruguay (5) y Paraguay (1).

Al respecto es importante mencionar que, más allá de la inclusión del criterio de fuente en estos casos, tampoco está restringida la posibilidad de tributación en residencia. Por tanto, dependerá de la efectividad en la aplicación de los "métodos" para que en cada caso en concreto se logre eliminar o atenuar la doble imposición. De ahí se entiende el por qué el porcentaje de convenios que tienen estas referencias es alto en relación con los convenios analizados.

- El combate del fenómeno de la "doble no imposición" ha sido una tendencia que se ha logrado identificar en los convenios de reciente data, a nivel latinoamericano. De los 223 CDI revisados vemos que en 71 de ellos ya se prevé disposiciones enfocadas al combate directo o indirecto de este fenómeno, esto equivale al 32% del total de convenios suscritos. Colombia (8 de sus 12 convenios), Chile (21 de sus 26 convenios) y México (20 de sus 54 convenios) han sido los países que más han incorporado referencias directas o indirectas al combate de este fenómeno. Los sigue Ecuador (5), Venezuela (5), Uruguay (4), Argentina (3), Perú (2), Bolivia (1), Brasil (1) y Paraguay (1).

  Los resultados demuestran que no es una tendencia mayoritaria la preocupación por incorporar en sus convenios disposiciones que de manera expresa o de manera indirecta, busquen eliminar este efecto en la aplicación del instrumento. Esto se entiende desde la óptica de cada Estado contratante que podrá utilizar medidas generales anti abuso o acudir al procedimiento amistoso para solicitar la renegociación del instrumento, cuando se determine que la aplicación del mismo está generando este efecto adverso. Sin perjuicio de ello, la incorporación de disposiciones específicas de combate a la "doble no imposición" se genera especialmente cuando las contrapartes son jurisdicciones en las cuales existen tratamientos especiales o desgravaciones de rentas percibidas por sus nacionales (caso de algunos países de Medio Oriente, por ejemplo) y se busca precautelar la tributación en la fuente, donde tales rentas sí están gravadas. Esta preocupación de países como Chile, México y Colombia (principalmente) va de la mano con la intención de blindar el texto de los CDI en contra de planeaciones tributarias nocivas y la aplicación de ajustes híbridos a nivel internacional.

9.2. Principales conclusiones respecto de la aplicación de disposiciones anti abuso

- A nivel regional, dentro del ámbito territorial de análisis, se puede verificar que de los 223 convenios analizados, 216 convenios incorporan dentro de sus disposiciones, normas para el combate del "abuso de tratados" (97% del total de CDI de la región). De estos convenios, los suscritos por México, Chile, Perú, Colombia, Paraguay y Venezuela contienen este tipo de medidas, seguidos de Brasil (29 de sus 31 convenios tienen estas disposiciones), Ecuador (17 de sus 18 convenios tienen estas disposiciones), Uruguay (12 de sus 13 convenios tienen estas disposiciones), Bolivia (8 de sus 9 convenios contienen este tipo de cláusulas) y Argentina (15 de sus 17 convenios prevén medidas anti abuso).

  Este resultado, a priori muy alentador, debe ser analizado en todo el contexto del ámbito de las medidas anti abuso, pues en este gran 97% se incorporan también a aquellos convenios que únicamente han desarrollado medidas anti abuso de vieja data, como lo es la implementación del concepto de "beneficiario efectivo", por ejemplo. De ahí que para tener una visión completa de la evolución de las medidas anti abuso en los convenios de la región se debe verificar los porcentajes relacionados a medidas generales, específicas y otras relacionadas al fortalecimiento de medidas internas de cada Estado contratante.

- De igual manera, de los 223 convenios, en 122 de ellos se pueden identificar la presencia de medidas generales anti abuso (principalmente bajo la figura de "cláusulas de limitación de beneficios") de aplicación transversal a todo el convenio, lo que equivale a un 55% en relación con el número total de instrumentos revisados. De estos convenios, aquellos suscritos por México, Chile, Colombia, Ecuador, Paraguay, Perú tienen disposiciones de este tipo en casi todos sus convenios. En el caso de Brasil únicamente 6 de sus 31 convenios contienen disposiciones GAAR, Venezuela 8 de sus 31, Uruguay 6 de sus 13, Argentina 5 de sus 17 y Bolivia 6 de sus 9 convenios.

  El porcentaje del 55% abarca por un lado, la aplicación de cláusulas generales de limitación de beneficios o LOB (por sus siglas en inglés) y, por orto lado, la aplicación de disposiciones transversales que mandan a analizar la real intención al aplicar el CDI (real sustancia económica). Cabe mencionar que la aplicación de medidas LOB conlleva dificultades a la hora de establecer un completo entendimiento de los requisitos para efectos de calificar como persona legitimada y poder exigir los beneficios del convenio. De ahí a que esta dificultad genere que no en todos los CDI se la incorpore, prefiriendo en otros casos la utilización de medidas relacionadas al análisis de la intención en la aplicación, aún cuando una cláusula LOB tiene efectos mucho más precisos y efectivos en la lucha de prácticas de abuso de tratados.

- Por su parte, del total de convenios analizados, 203 convenios contienen al menos una cláusula específica para el combate del abuso de tratados (91% en relación al total de convenios analizados), generalmente a través de la presencia de la aplicación del concepto de "beneficiario efectivo" en el ámbito de los artículos que se refieren a rentas pasivas (dividendos, intereses y regalías) o a través de la inclusión de disposiciones enfocadas a limitar la aplicación de las tarifas reducidas dentro de los referidos artículos de rentas pasivas, en el caso de que la aplicación del convenio obedezca únicamente a la intención de obtener los beneficios del mismo, con una escasa o nula presencia de una real sustancia económica en las correspondientes transacciones. Nuevamente, en proporción a los convenios suscritos por cada país, tenemos los siguientes datos: México, Venezuela, Paraguay y Chile, en todos sus convenios prevén este tipo de cláusulas. Brasil, 29 de sus 31 CDI los prevén. Ecuador, 14 de sus 18 CDI los prevén. Colombia, 9 de sus 10 CDI los prevén. Argentina, 14 de sus 17 CDI los prevén. Bolivia, 5 de sus 0 CDI los prevén. Perú, 7 de sus 10 CDI los prevén. Uruguay, 12 de sus 13 CDI los prevén.

  Si bien el porcentaje es alentador, el mismo considera en su mayoría a CDI en los cuales se prevé la figura de "beneficiario efectivo", la cual debería verse complementada con una disposición –tal vez vía Protocolo- que aclare su alcance para una efectiva aplicación, de lo contrario podría traer consigo dificultades prácticas al momento de querer establecer la presencia de dicho beneficiario en determinada transacción. Adicionalmente, las administraciones tributarias estarán sujetas a la aplicación de normas generales (legislación doméstica) relacionada con fraude de ley, elusión, evasión, hecho económico, entre otras.

- Otro dato interesante que nos arroja este análisis es que únicamente 84 de los 223 convenios analizados, contienen disposiciones relacionadas a blindar la aplicación de medidas internas anti abuso, previstas en las legislaciones internas de cada Estado contratante, lo cual equivale al 38% del total de CDI revisados. Los países que más utilizan este tipo de cláusulas en sus convenios son los siguientes: Perú (8 de sus 10 convenios prevén este tipo de disposiciones), seguidos por Uruguay, Colombia, Ecuador, Chile, Argentina. En el caso

mexicano es importante resaltar que de sus 54 convenios suscritos y vigentes únicamente 25 contienen estas disposiciones, mientras que en caso de Brasil 7 de sus 31 convenios las prevén. Venezuela tienen estas cláusulas únicamente en 3 de sus 31 convenios y Bolivia en 4 de sus 9 CDI. Paraguay no ha incorporado estas medidas en sus CDI.

Esto se debe a que no en todas las legislaciones existen parámetros claros de aplicación de sus medidas internas anti abuso. Ya se mencionó en el punto anterior el caso de las posibles dificultades al aplicar la figura del "beneficiario efectivo", a esto se pueden añadir las medidas internas que buscan combatir la subcapitalización, el régimen de precios de transferencia, entre otros. En este sentido, la tendencia latinoamericana se inclina más a la inclusión de medidas propias y de común acuerdo establecidas en el propio CDI y evitar posibles complicaciones a la hora de aplicar una medida interna unilateral por parte de uno de los Estados Contratantes, aún cuando la práctica de fortalecer esta normativa interna es muy positiva desde el punto de vista del desarrollo de esfuerzos por parte de los gobiernos por el combate de las prácticas tributarias nocivas.

- En cuanto a la aplicación de medidas relacionadas con disposiciones que excluyan del ámbito de aplicación a determinadas entidades "no calificadas" para aplicar el convenio, el estudio nos indica que de los 223 convenios únicamente 52 de ellos contienen este tipo de cláusulas, lo que equivale a tan solo el 23%. En proporción a los convenios suscritos se podría señalar que este tipo de medias no es muy común a nivel regional, en Chile 9 de sus 26 convenios las consideran, Ecuador 6 de sus 18, México 14 de sus 54, Colombia 5 de sus 10, Argentina 3 de sus 17, Bolivia no las prevé, Paraguay tampoco, Brasil 4 de sus 31, Perú 3 de sus 10, Uruguay 5 de sus 13 y Venezuela 3 de sus 31 convenios.

  Este resultado se explica desde el punto de vista de la complejidad que en la práctica conlleva la identificación de estas entidades "no calificadas" y el determinar cuáles son los parámetros que los administradores del convenio deben considerar al momento de tratar de identificarlas.

- Un dato curioso es el relacionado a la aplicación del principio de "Buena fe" en los convenios, señalado de manera expresa en los mismos. Del estudio efectuado únicamente el CDI suscrito entre Colombia y la India prevén este principio de manera expresa. Otros países como Ecuador por ejemplo, ha incorporado este principio en el Convenio celebrado con Indonesia, mas el mismo aún no está ratificado, por lo cual no entró dentro del grupo de convenios analizados.

  El resultado se explica desde la realidad de la expresa incorporación del principio de Bona Fide en el texto de los convenios, reflejando que solamente uno de ellos lo contiene de esa manera. Mas esto no quiere decir que una derivación práctica del principio no esté considerada como medida anti abuso, cuando los países se refieren al análisis de la intención de los sujetos pasivos al aplicar el instrumento. Esto no resta el mérito de la referencia expresa que coadyuva a la identificación conceptual del principio y a la institucionalización del mismo como parte del ordenamiento jurídico de los Estados que deseen acordarlo de esta forma, es decir expresamente.

- Se puede decir que el avance de las medidas anti abuso en los convenios a nivel latinoamericano ha tenido un importante desarrollo en cuanto a la inclusión de las mismas en casi todos los convenios suscritos por los países de la región, con prevalencia de medidas específica, más que las generales, y de las específicas, la presencia de la figura del "beneficiario efectivo"

principalmente en la aplicación de rentas pasivas, es la que más se ha podido identificar. Principios de buena fe (de manera expresa), cláusulas de exclusión específica de entidades y medidas que fortalezcan la aplicación de normas internas anti abuso, no han sido tan desarrolladas en relación con las mencionadas al inicio de este punto.

9.3. Principales conclusiones respecto del desarrollo de disposiciones enfocadas a la eficiencia y efectividad en el intercambio de información y asistencia administrativa mutua

- En lo que tiene que ver con el desarrollo de disposiciones que permitan una operatividad más eficiente en el intercambio de información, a través de a inclusión de cláusulas enfocadas en el procedimiento de solicitudes, mecanismos (espontánea, bajo pedido, automática), de los 223 convenios revisados, únicamente 29 de ellos prevén este tipo de disposiciones, lo que equivale apenas a un 13% en relación con la totalidad de convenios vigentes en la región. En proporción a sus convenios suscritos el país que más considera este tipo de cláusulas es Uruguay (6 de sus 13 convenios contienen este tipo de disposiciones), seguidos de Perú (3 de sus 10 CDI las contienen) y Ecuador (4 de sus 18 Convenios las prevén). En México, únicamente 7 de sus 54 convenios tienen este tipo de disposiciones operativas, en Brasil 2 de sus 31 convenios, en Venezuela 3 de sus 31, en Chile 2 de sus 26, Paraguay y Bolivia no las prevén, Argentina y Colombia tienen un solo convenio con estas medidas, respectivamente.

  La asistencia en recaudación de tributos está presente en 54 de los 223 convenios revisados, lo que equivale al 24% de los mismos. Colombia es el país que más disposiciones de este tipo incorpora en sus CDI (9 de sus 10), Uruguay en 6 de sus 13 las prevé, Perú las incorpora en 4 de sus 10 convenios, Ecuador en 5 de sus 18, México en 18 de sus 54 convenios las incluye, Venezuela en 5 de sus 31, Bolivia en 3 de sus 9, mientras que en Argentina y Paraguay no hay referencia a este tipo de cláusulas en sus CDI suscritos.

  De los porcentajes mencionados se concluye que la tendencia a incorporar disposiciones operativas que permitan un ágil intercambio de información, mucho más efectivo en cuanto al establecimiento de tiempos de atención y mecanismos para implementarlo, es baja en la región. Esto se entiende desde una visión práctica en el sentido de que ese tipo de disposiciones pueden ser materia de acuerdos específicos de intercambio o bien dentro del desarrollo de memorandos de entendimiento, mas no dentro del propio CDI. No obstante esta visión trae consigo un sinnúmero de obstáculos que en la práctica hacen que el intercambio –en algunos casos- sea lento y no oportuno.

  Por su parte el porcentaje, también bajo, de inclusión de disposiciones específicas de asistencia administrativa mutua refleja una realidad regional en el sentido de que estos aspectos o bien son materia de convenios específicos, o bien los Estados aún no cuentan con un desarrollo normativo interno que permita la operatividad efectiva de la asistencia en cada caso en concreto.

  Como se dijo anteriormente, la incorporación de cláusulas de intercambio de información y de cooperación administrativa mutua entre Administraciones Tributarias son mecanismos efectivos para fortalecer el control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en transacciones internacionales, el combate de prácticas tributarias nocivas, contando con herramientas suficientes para afrontar problemáticas actuales relacionadas a temas de planificación impositiva, utilización de paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes, precios de transferencia, subcapitalización, comercio electrónico, entre otros.

9.4. Principales conclusiones respecto de la aplicación de mecanismos para la atracción de la inversión

La aplicación de medidas de tax sparing o de matching credit como mecanismos válidos para atraer inversión a países importadores de capital, el estudio nos señala que de los 223 convenios analizados, únicamente 57 de ellos posee este tipo de cláusulas, lo que equivale a un 26% del total de CDI de la región. Brasil y Argentina son los países que más han utilizado este tipo de disposiciones en sus convenios, con 18 de sus 54 convenios y 12 de sus 17 CDI, respectivamente. México los menciona en 10 de sus 54 convenios, mientras que Venezuela en 9 de sus 31 instrumentos. Ecuador en 3 CDI, Uruguay y Chile en 2 de sus convenios respectivamente. Bolivia en uno solo, mientras que Colombia, Paraguay y Perú no presentan estas disposiciones en sus convenios.

Este porcentaje nos refleja una realidad en el sentido de que será habitual que los países que propenden un mayor desarrollo económico o que optan por una política integral de atracción de inversiones, traten de estimular la atracción de capitales para favorecer los procesos de inversión apostando, para lograr estos fines, en el otorgamiento de incentivos fiscales que se plasman en la reducción o exención de tributos. De los convenios analizados se concluye que en aquellos de no tan reciente data es más común identificar este tipo de disposiciones y que la inclusión de las mismas responde indefectiblemente a la ejecución de políticas públicas de fortalecimiento del aparataje productivo e industrial.

El presente análisis nos ha planteado un panorama general sobre los principales aspectos de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por 11 países de Latinoamérica, enfocados en los ámbitos que más interesan dentro de la negociación de los mismos desde el punto de vista de su realidad como países importadores de capital. De igual manera, el estudio se ha enfocado en desarrollar varios aspectos relacionados al combate del “abuso de convenios”, fenómeno que ha sido materia de múltiples esfuerzos a nivel internacional tales como el de las “Acciones” incorporadas dentro del Plan BEPS de la OCDE, así como de varios trabajados y talleres para la investigación a profundidad de dicha materia, organizados por las Naciones Unidas en coordinación con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT.

Como se ha mencionado anteriormente, el análisis realizado ha abordado dos visiones. Una, la regional, por medio de la cual se establezca -tomando en consideración el total de CDI suscritos- cuál ha sido la tendencia en la suscripción de estos convenios, dentro del ámbito descrito en el punto anterior. Y otra, la individual, que nos permita establecer qué países están más adelantados en el ejercicio de incorporar a sus convenios cláusulas que fortalezcan la potestad de gravamen de sus administraciones tributarias, como países importadores de capital (principio de fuente) así como también blindando a los convenios contra prácticas tributarias nocivas, mediante la inclusión de disposiciones anti abuso de carácter general y específicas.

Como se ha reflejado de los datos arrojados por el estudio, si bien a nivel latinoamericano existe un notable avance en a inclusión cláusulas anti abuso en los convenios suscritos, esta conclusión no implica que medidas anti abuso de uso más reciente, como por ejemplo la implementación del principio de buena fe, la exclusión expresa de entidades del ámbito objetivo del CDI, la referencia al fortalecimiento de medidas internas anti elusión o anti evasión el combate de la “doble no imposición” estén incorporadas en todos los convenios analizados.

Lo que se quiere decir con la conclusión de que de 223 CDI, 216 consideren medidas anti abuso, implica que en todos esos instrumentos al menos una medida anti abuso está incorporada, y generalmente estamos refiriéndonos a la de más antigua data –en cuanto a su implementación- y es la de "beneficiario efectivo", a través de la cual el administrador del convenio tiene la posibilidad de verificar quién fue el real beneficiario en una determinada transacción u operación respecto de la cual se busque aplicar los beneficios del CDI.

De igual manera, vemos que la tendencia latinoamericana no es hacia arriba cuando entramos a analizar la presencia de disposiciones que permitan fortalecer mecanismos de control propios de las legislaciones de cada Estado, relacionados con la verificación previa del cumplimiento de requisitos formales (obtención de certificados de residencia fiscal, certificados de auditores para la verificación de la pertinencia del gasto, etc.) para el reconocimiento de un gasto como no deducible, principalmente en el caso de gastos de establecimientos permanentes en el estado de la fuente, por ejemplo.

Por el contrario, sí encontramos que existe una tendencia similar en los países estudiados en lo relacionado a los tiempos para la configuración de un EP en obras de construcción, así como en la inclusión de "servicios" en el ámbito del artículo 5 de los CDI, o en la inclusión de un artículo específico que se encargue del tratamiento de rentas de actividades profesionales independientes, por ejemplo, y en general en la implementación de disposiciones que fortalezcan la tributación en fuente en casos de gravamen de rentas generadas en venta de acciones, configuración de establecimientos permanentes, criterios de territorialidad en la aplicación de la cláusula de "otras rentas"; o, aplicación de criterios de sede de dirección efectiva o mecanismos de acuerdo mutuo para resolver casos de empate de residencia en el caso de sociedades.

La tendencia también es menor en cuanto a la incorporación de disposiciones que permitan una mejor operatividad en lo relacionado con intercambio de información o asistencia administrativa mutua, así como también en la utilización de cláusulas de atracción de inversión, como las de tax sparing o de matching credit o el señalamiento de tiempos dentro de los cuales los Estados contratantes deban comunicarse mutuamente importantes cambios o reformas normativas relacionadas con el ámbito del CDI, que permita una mejor administración e interpretación del Convenio.

Finalmente, si bien es cierto que países como Brasil, México, Venezuela y Chile tienen una red de convenios suscritos a nivel mundial mucho más amplia que el resto de países que han conformado el grupo de estudio materia del presente informe, no obstante, de manera general se pudo verificar que es en los convenios celebrados en reciente data donde más se han desarrollado conceptos especiales anti abuso de tratados, así como de combate fenómenos como el de la "doble no imposición". De ahí a que más allá del número de convenios suscritos a lo largo de la historia de negociación de CDI en los 11 países que han sido objeto de análisis, se han encontrado resultados que demuestran que países que no han tenido tan larga trayectoria en la suscripción de estos instrumentos, como Perú, Ecuador, Colombia y Uruguay, han evidenciado grandes avances en la implementación de criterios de fortalecimiento del criterio de tributación en fuente, medidas GAAR y SAAR, con disposiciones que permiten un blindaje de sus convenios frente a prácticas tributarias nocivas.

10. BIBLIOGRAFÍA

- Departamento de Asuntos Sociales y Económicos de las Naciones Unidas, “La Negociación de Convenios Tributarios”, Nueva York, ONU, Primera Edición, 2014.

- Organización para el Desarrollo Económico, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, 2013.

- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, “Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”, Naciones Unidas, Nueva York, 2011.

- Decisión 578 de la Comunidad Andina que establece el “Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal”, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 457 de 9 de noviembre de 2004.

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Instituto de Estudios Fiscales, “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, España, 2014.

- Graeme S. Cooper, “Preventing Tax treaty Abuse, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries”, ONU, 2014.

- Joan Hortala, “Las cláusulas de tax sparing y matching credit. Incentivos fiscales a la inversión de países en vías de desarrollo a través de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, Revista Académica de Derecho, España, 1995.

- Pecho, Rodríguez, Vásconez, Draft de Documento de Trabajo, “¿Influyen los Convenios para evitar la Doble Imposición en la atracción de Inversión Extranjera Directa?”, CIAT, 2012.

- Base de datos de Convenios para Evitar la Doble Imposición del “International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD”.

Serie
Documentos de Trabajo

CIAT

Secretaría Ejecutiva del CIAT
Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá
Teléfono: (507) 2652766 /3072428 / 2231044
Fax: (507) 2644926
Correo electrónico: ciat@ciat.org
Sitio Web: www.ciat.org