

Seminario 5:

Jurisprudencia latinoamericana sobre doble imposición

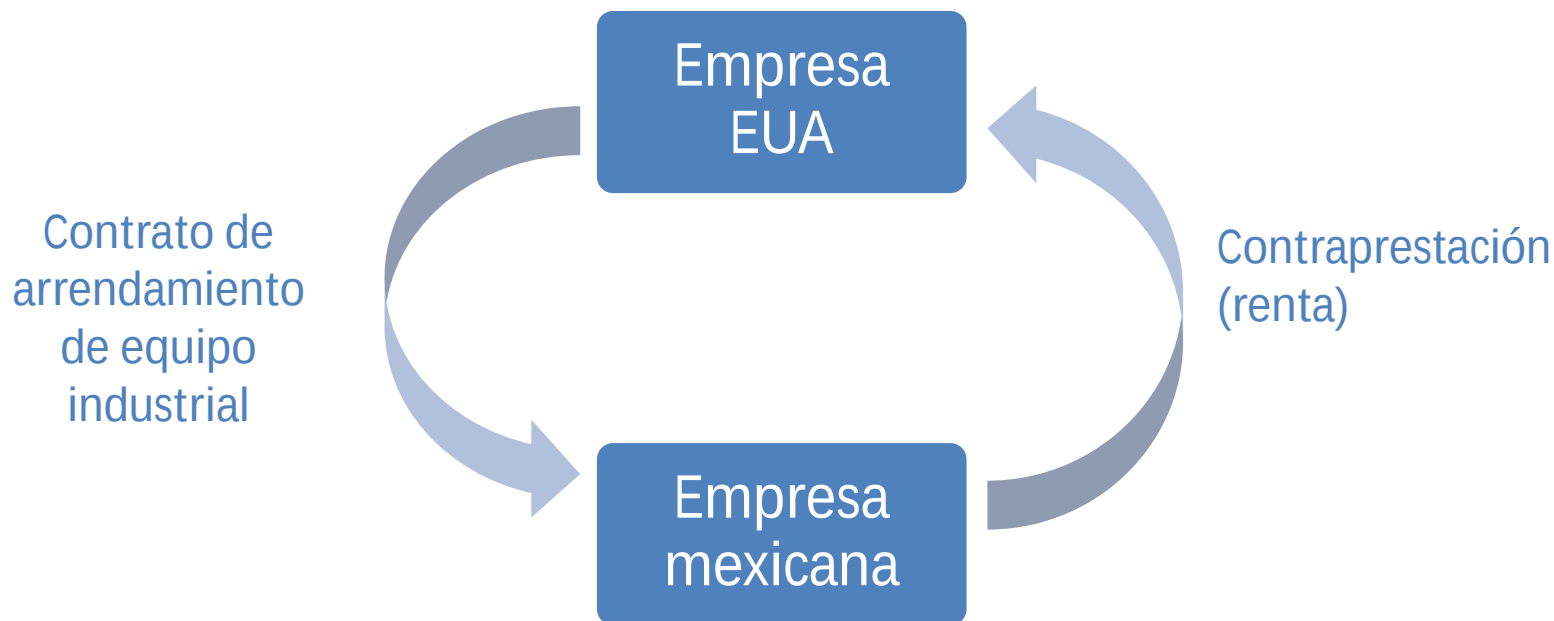


Jurisprudencia Mexicana





Caso sobre regalías y fuerza interpretativa de los comentarios de la OCDE





Problemática:

- De acuerdo a la legislación local, al contrato recibe tratamiento de arrendamiento para efectos fiscales, lo cual implica una tasa de retención del 25%.
- Por otro lado, de acuerdo al Convenio EUA-Mex, surge la posibilidad de darle a dicho contrato un tratamiento de arrendamiento o de regalía, lo cual implica tasas de retención diferentes.
- Para llegar a una conclusión, no es suficiente atender únicamente al contenido de los artículos 7 y 12 del Convenio EUA-Mex, sino también a los comentarios de la OCDE sobre los alcances y definición de regalía.
- Considerar que México hizo una reserva a dichos comentarios sobre regalías.
- ¿Cuál es la fuerza interpretativa de los comentarios de la OCDE?
- ¿Aplican dichos comentarios a pesar de que EUA no utiliza el convenio modelo de la OCDE sino uno propio?



IFA
2016
LIMA ~ PERU

Jurisprudencia mexicana en materia de tratados para evitar la doble imposición

Tasas de retención aplicables:

- Legislación local (mexicana) para arrendamiento de bienes muebles: 25%
- Legislación local (mexicana) para regalías: 25%
- Convenio para evitar doble imposición EUA-Mex para arrendamiento de bienes muebles: 0% (beneficio empresarial)
- Convenio para evitar doble imposición EUA-Mex para regalías: 10%



Jurisprudencia mexicana en materia de tratados para evitar la doble imposición

Consideraciones sobre el caso:

- Conforme a la legislación local al contrato de arrendamiento se le puede tratar también como regalía; sin embargo, para ambos casos la tasa de retención es del 25%.
- Para efectos del Convenio EUA- Mex, el arrendamiento de bienes muebles tiene el tratamiento de un beneficio empresarial (tasa del 0%).
- Sin embargo, el art. 12 del Convenio señala que también tendrán el tratamiento de regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble (como sucede en el presente caso).
- Lo anterior se corrobora con el Convenio Modelo de la OCDE que en su texto original incluía en su art. 12, numeral 2, los pagos de cualquier clase obtenidos por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos en la definición de regalías.



Jurisprudencia mexicana en materia de tratados para evitar la doble imposición

Consideraciones sobre el caso (continuación):

- De acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana, la aplicación de los comentarios a los artículos del Convenio modelo de la OCDE constituye un método de interpretación auténtico y privilegiado.
- Aun cuando con posterioridad la referencia en el artículo 12 fue eliminada en el Convenio modelo, México formuló reserva en el sentido de mantenerla.
- El artículo 21 de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados, de la cual México y EUA es parte, señala que una reserva es efectiva respecto a la otra parte que celebró el tratado mientras ésta no formule objeción, tal como sucedió en el caso concreto con el Convenio EUA-Mex.
- Los comentarios al Convenio modelo sí aplican en este caso a pesar de que el art. 12 haya sido modificado (y por tanto los comentarios) y EUA no utilice dicho modelo, en tanto que México hizo una reserva sobre el alcance de regalía (no objetada por EUA) la cual es válida en términos de la Convención de Viena.



Jurisprudencia mexicana en materia de tratados para evitar la doble imposición

Solución propuesta:

- El uso o la concesión de uso del equipo industrial acordado en el contrato entre un residente en México y uno en EUA, se considera regalía para efectos del Convenio EUA-México de acuerdo al (i) art. 12; (ii) comentarios de la OCDE; (iii) reserva de México sobre los alcances de la definición de regalía y (iv) Convención de Viena sobre los tratados.
- La tasa de retención aplicable es la del 10%.
- Por lo anterior, no aplica ni la legislación local ni el tratamiento de beneficio empresarial como arrendamiento de bien mueble.



Jurisprudencia mexicana en materia de tratados para evitar la doble imposición

Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana sobre aplicación de los comentarios del Convenio modelo de la OCDE:

- Los comentarios al Convenio Modelo pueden ubicarse entre las fuentes que doctrinalmente se suelen denominar “soft law”, entendido dicho concepto como referencia a instrumentos cuasi legales que, o bien no tienen fuerza vinculante, o bien la que lleguen a tener es de algún modo más “débil” que la legislación tradicional, a la que en este contexto se le suele denominar “hard law”.
- En el contexto del derecho internacional, el término “soft law” generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto.
- Algunas organizaciones internacionales —como la OCDE en el caso que nos ocupa—, elaboran varios tipos de instrumentos cuasi legales, tales como “directivas”, “comunicaciones”, “recomendaciones”, etcétera, con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional.



Jurisprudencia mexicana en materia de tratados para evitar la doble imposición

Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana sobre aplicación de los comentarios de la OCDE (continuación):

- En este sentido, únicamente como respaldo de la posición adoptada por dicha Suprema Corte, se estima pertinente acudir a lo establecido en los comentarios al Modelo de Convenio fiscal sobre la renta, entendidos como una explicación de los artículos del mismo y como una fuente válida de interpretación de sus preceptos.



Jurisprudencia mexicana en materia de tratados para evitar la doble imposición

Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana sobre los alcances del concepto regalía respecto del Convenio EUA-Mex:

- A pesar de que el artículo 12, numeral 3, del citado Convenio otorga al concepto "regalías" una connotación inherente con la propiedad intelectual y su explotación, también lo es que en su parte final incluye las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituye propiedad inmueble.
- Por lo anterior, dichas cantidades pueden considerarse incluidas en el concepto de regalías, lo cual se corrobora con el Convenio modelo de la OCDE, que en su texto original incluía en su artículo 12, numeral 2, los pagos de cualquier clase obtenidos por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos en la definición de regalías, pues aun cuando con posterioridad tal referencia fue eliminada, México formuló reserva en el sentido de mantenerla, la cual, con apoyo en el artículo 21 de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados, es efectiva respecto a la otra parte que celebró el tratado mientras ésta no formule objeción.



Jurisprudencia mexicana en materia de tratados para evitar la doble imposición

Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados

Artículo 21. Efectos jurídicos de las reservas y de las objeciones a las reservas.

1. Una reserva que sea efectiva con respecto a otra parte en el tratado de conformidad con los artículos 19, 20 y 23:

a) modificará con respecto al Estado autor de la reserva en sus relaciones con esa otra parte las disposiciones del tratado a que se refiera la reserva en la medida determinada por la misma; y

b) modificará, en la misma medida, esas disposiciones en lo que respecta a esa otra parte en el tratado en sus relaciones con el Estado autor de la reserva.

2. La reserva no modificará las disposiciones del tratado en lo que respecta a las otras partes en el tratado con sus relaciones inter se.

3. Cuando un Estado que haya hecho una objeción a una reserva no se oponga a la entrada en vigor del tratado entre él y el Estado autor de la reserva, las disposiciones a que se refiera ésta no se aplicarán entre los dos Estados en la medida determinada por la reserva.



I F A
2 0 1 6
LIMA ~ PERU

8vo Encuentro Regional Latinoamericano

PERU

**Caso Venta de Pasajes
CDI Perú + Chile (OCDE)**

RTF 02755-3-2015 - Marzo 17, 2015

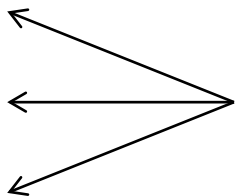




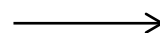
Perú

Chile

€
€
€

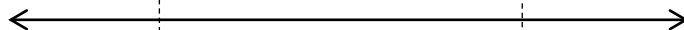


Sucursal



Casa Matriz

Precio



Servicio de
Transporte



Perú

Chile

Precio



Servicio

Otros
ingresos



- Penalidad por cambio de ruta o fecha
- Derecho por (envío de) pasajes pre pagados



Normas Aplicables (CDI)

Regla General artículo 7

Otros ingresos



Beneficios empresariales



Establecimiento permanente



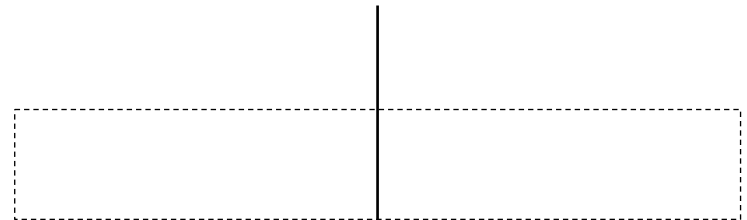
Perú

Regla Especial artículo 8

Precio



Rentas de transporte



Chile



- **Ley peruana: la sucursal**
 - Es residente
 - Tributa sólo sobre rentas peruanas
- **CDI Perú – Chile: la sucursal**
 - No es residente, sino establecimiento permanente
 - ¿Sobre qué rentas tributa en Perú?
 - regla general (Art. 7) ® Otros Ingresos ® ☐ Sí
 - regla especial (Art. 8) Precio ☐ No



Debate: ¿Qué son los Otros Ingresos?

- son **complementarios** al pasaje ^o Precio
- son **adicionales** al pasaje [%] Precio
 - Retribuyen opción de modificar condiciones
 - Son “penalidades” compensan “lucro cesante”



- Artículo 8 CDI————→ Sólo **Precio**————→ Chile
- Comentario OCDE→(+) Otros **Ingresos**→ Chile

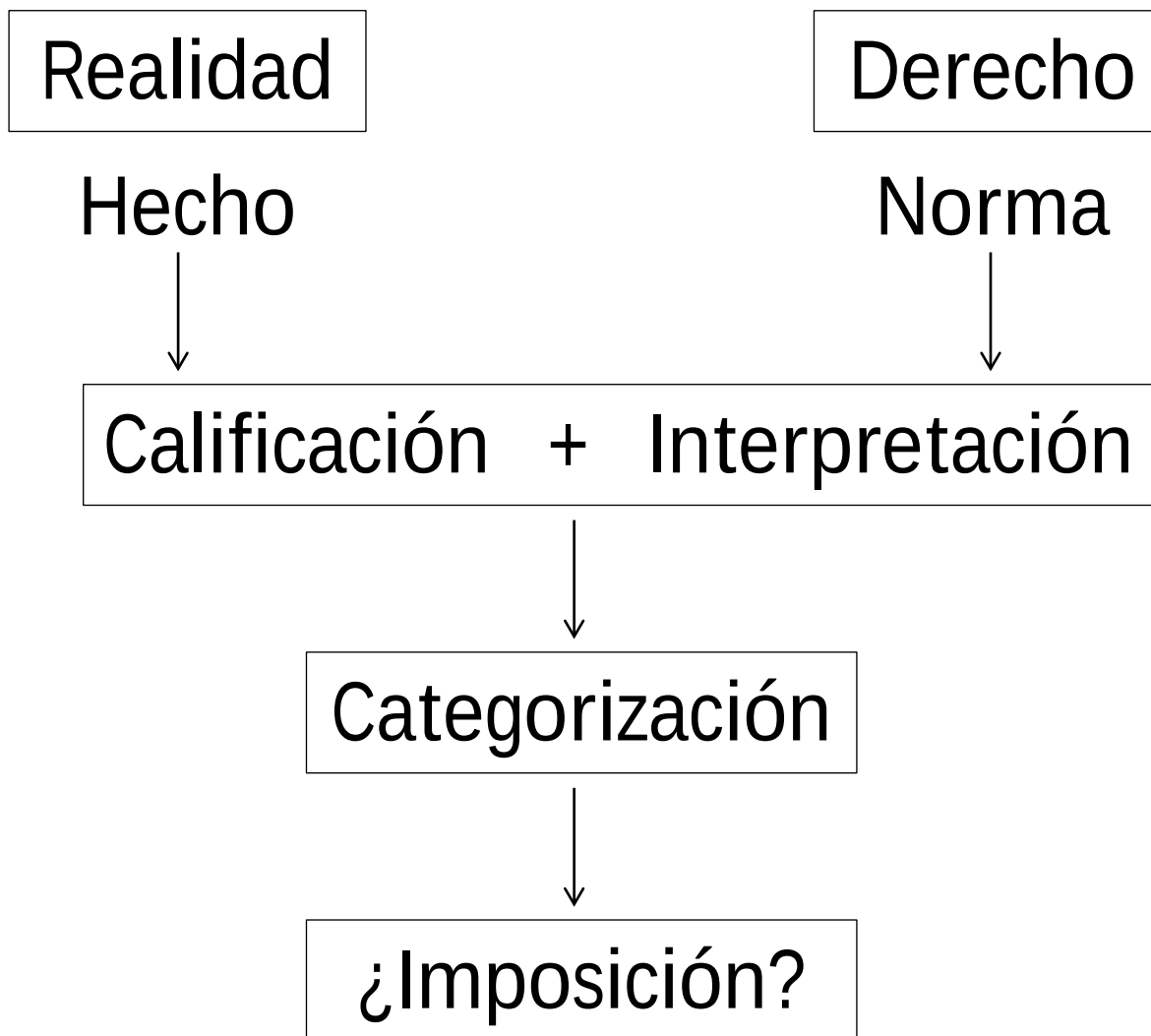
“... También incluye aunque no se señala literalmente: (...) beneficios de actividades que no están directamente relacionadas con la explotación para tráfico internacional de los buques o aeronaves de la empresa, siempre que sean secundarias respecto a esa explotación ...”



- Sólo la letra (ley ° CDI)
reserva legal ° garantía constitucional
- (+) comentarios OCDE
- (+) otras fuentes (jurisprudencia nacional)



- Comentarios OCDE ° jurisprudencia nacional
- *“La tarifa contempla un precio que puede ser incrementado por cambio de fecha o de ruta, por lo que el pago adicional forma parte de la tarifa porque retribuye el servicio de transporte de acuerdo con las condiciones pactadas y no son penalidad porque no se originan en incumplimiento contractual.” (texto editado, RTF No. 04461-9-2011)*





- ¿Comentarios OCDE?
- ¿Ley vs otras fuentes?
- OCDE ° BEPS ° Realidad Económica
- Inglés vs Español ° Soft Law



IFA
2016
LIMA ~ PERU

8vo Encuentro Regional Latinoamericano

Normas CFC Brasileñas y Tratados contra la Doble Imposición



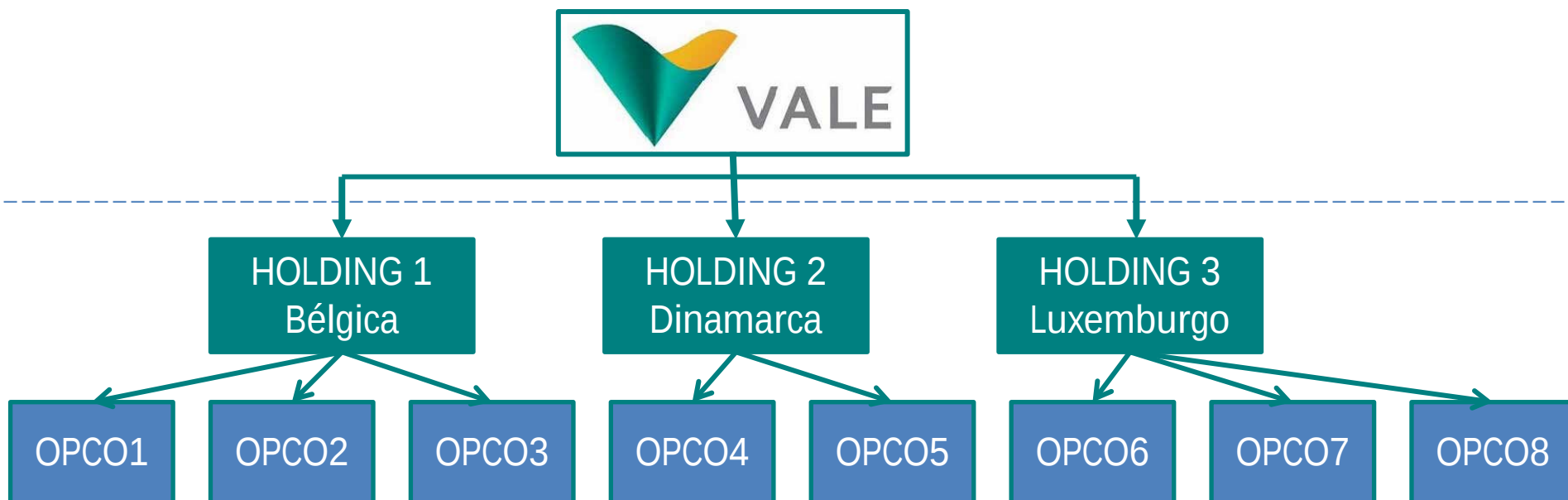


- Caso VALE S.A.
 - Una de las mayores de minería del mundo
 - Cerca de 310.000 accionistas en todos los continentes
 - Más grande productora de hierro y níquel del mundo
 - Presente en 30 países





- Caso VALE S.A.
 - Organización de las subsidiarias por medio de holdings localizadas en países con tratados contra la doble imposición con Brasil





- Caso VALE S.A.

- Situación:

- Las normas CFC brasileñas determinan la tributación automática de los lucros en 31/12 de cada año, independiente de la distribución de dividendos (“tributación automática”).
 - Para los años de la disputa, la tributación automática era de las controladas / subsidiarias que estuviesen en el 1º nivel.
 - VALE hizo inversiones en el exterior por medio de *holdings* localizadas en Bélgica, Dinamarca y Luxemburgo.
 - Por cuenta de los tratados contra la doble imposición, VALE decidió disputar la tributación automática para defender que el ISR (IRPJ/CSLL) solamente sería debido cuando hubiera la distribución de dividendos.



- Caso VALE S.A.
 - Argumentos de Vale:
 - Los tratados para evitar la doble imposición determinan la tributación de los lucros de las empresas solamente en el país de residencia de dicha empresa.
 - Por lo tanto, las normas CFC brasileñas no serían aplicables por cuenta de los tratados.
 - Según los tratados, la tributación solamente podría ocurrir cuando hubiera la distribución de dividendos y de acuerdo con el artículo 10.
 - Por lo tanto, VALE no podría ser obligada a pagar ISR con base en la tributación automática.



- Caso VALE S.A.
 - Interpretación de la corte brasileña
 - Corte Superior de Justicia – STJ – último nivel para las discusiones que no involucren constitucionalidad.
 - 5. La jurisprudencia de esta Corte Superior orienta que las disposiciones **de los Tratados Internacionales Tributarios prevalecen sobre las normas de Derecho Interno, en razón de su especificidad**. Inteligencia del art. 98 del CTN. (...)



- Caso VALE S.A.
 - Interpretación de la corte brasileña - STJ
 - 6. El artículo VII del Modelo de Acuerdo Tributario sobre la Renta y el Capital de la OCDE utilizado por la mayoría de los Países occidentales, inclusive por Brasil, conforme Tratados Internacionales Tributarios celebrados con Bélgica (Decreto 72.542/73), Dinamarca (Decreto 75.106/74) y el Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), **disciplina que los lucros de una empresa de un Estado contratante solo son gravables en ese mismo Estado**, a menos que la empresa ejerza su actividad en el otro Estado Contratante, por medio de un establecimiento permanente allí situado (dependencia, sucursal o filial); además, impone la Convención de Viena que una parte no puede invocar las disposiciones de su derecho interno para justificar el desacato de un tratado (art. 27), en respecto al principio basilar de la buena-fe.



- Caso VALE S.A.
 - Interpretación de la corte brasileña - STJ
 - 7. En el caso de empresa controlada, dotada de personalidad jurídica propia y distinta da controladora, en los términos de los Tratados Internacionais, **los lucros por ella obtenidos son lucros propios e así tributados solamente en el País de su domicilio**; la sistemática adoptada por la legislación fiscal nacional de añadirlos al lucro de la empresa controladora brasileña termina por herir los Pactos Internacionais Tributarios e infringir el principio de la buena-fe en las relaciones exteriores, a lo que el Derecho Internacional no da abono.



- Caso VALE S.A.
 - Interpretación de la corte brasileña – STJ
 - 10. Ante lo que fuera expuesto, conozco del recurso y le doy parcial éxito, con la concesión en parte de la orden de seguridad postulada, para determinar que **los lucros obtenidos en los países en los cuales fueran instaladas las empresas controladas con sede en Bélgica, Dinamarca y Luxemburgo sean gravados solamente en sus territorios**, en respecto al art. 98 del CTN y los Tratados Internacionales correspondientes; (...)



- Caso VALE S.A.
 - Desarrollos de la ley brasileña
 - Desde 2015, la tributación automática ocurre en relación a todas las empresas que sean directa o indirectamente controlada por una empresa brasileña.
 - La estructura de holding no funciona más como “blocker”.
 - Consolidación permitida solamente hasta 2022, en relación a las controladas directas o indirectas que tengan por lo menos 80% de rentas activas, entre otros requisitos.
 - La discusión de los Tratados al estilo de VALE solamente sería aplicable en relación a la controlada directa.



I F A
2 0 1 6
LIMA ~ PERU

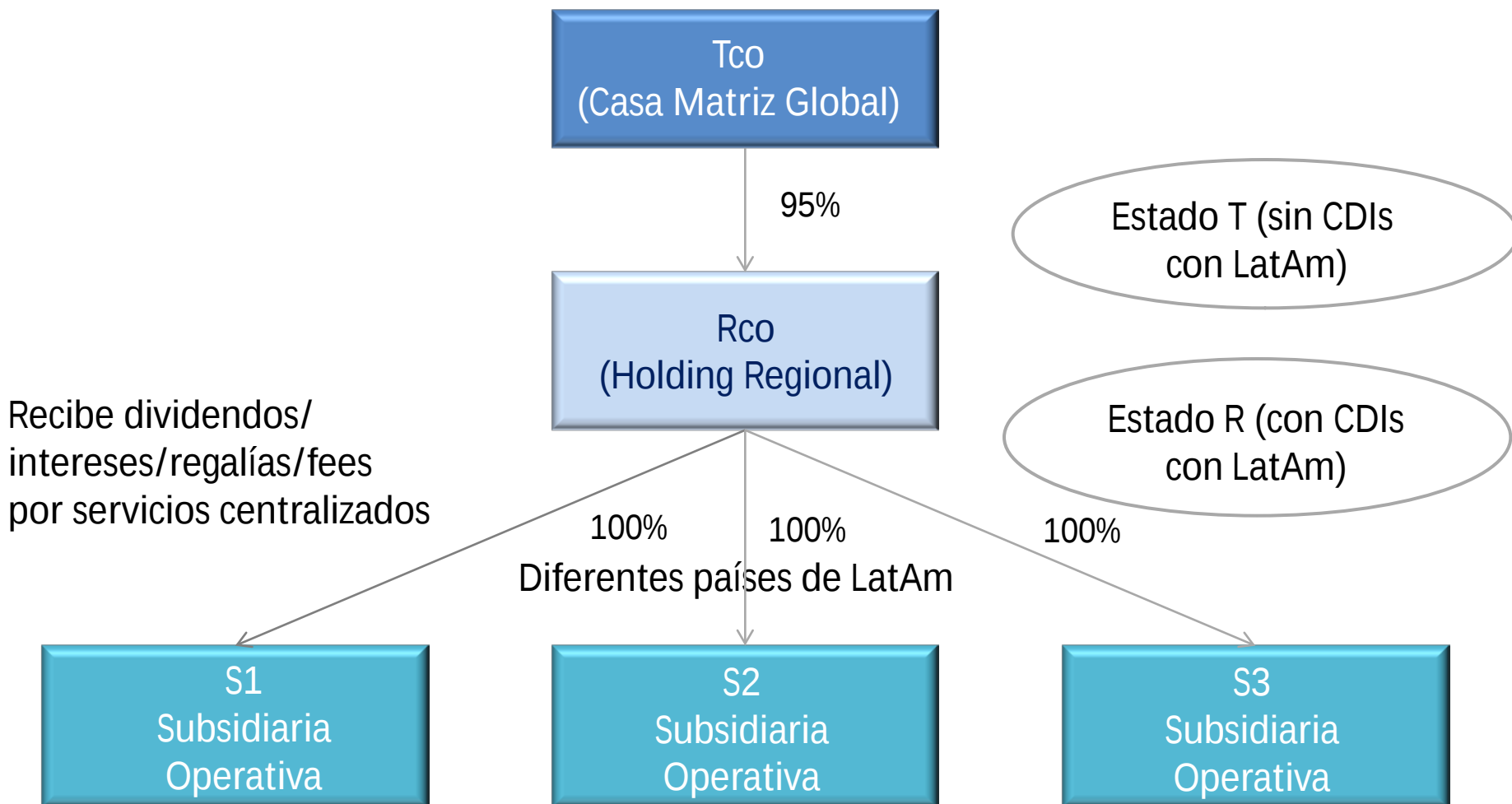
8vo Encuentro Regional Latinoamericano

Jurisprudencia Argentina
ABUSO DE TRATADOS (Treaty Shopping)
Modelos OCDE-ONU-LATAM Network
Caso Práctico
La cuestión desde una perspectiva pre- y post- BEPS





PLANEAMIENTO DEL CASO: ESTABLECIMIENTO DE UNA HOLDING REGIONAL





- TCo es una compañía residente del Estado T.
- TCo no tiene CDIs vigentes con S1, S2 Y S3, jurisdicciones donde pretende establecer subsidiarias operativas.
- TCo que es la casa matriz de un grupo multinacional, posee el capital mayoritario de RCo, una compañía residente en el Estado R que sí tiene CDIs vigentes con S1, S2 y S3. Los CDIs prevén tasas reducidas de retención sobre dividendos, intereses, regalías y fees originados en S1, S2 y S3.
- RCo además goza de un régimen especial de sociedad holding bajo la legislación de R que exime los dividendos recibidos de S1, S2 y S3 en cabeza de RCo y no sujeta a retención las ulteriores remesas (dividendos) distribuidos a TCo.
- RCo está debidamente constituida bajo la legislación del Estado R como sociedad por acciones, y no se halla obligada legal o contractualmente a distribuir a TCo los dividendos recibidos de S1, S2 y S3.
- RCo posee el capital accionario de S1, S2 y S3 y i) asume responsabilidades financieras (incluido hedging) de las operaciones y riesgos de las sociedades operativas ii) licencia intangibles previamente desarrollados por ella a las sociedades operativas, y iii) presta otros servicios centralizados de interés para las subsidiarias operativas. Está dotada de suficiente capacidad financiera, asume los riesgos de las actividades y posee personal calificado conmensurable con sus actividades y servicios prestados.



- El escrutinio pre-BEPS sobre este diseño de inversión (utilización de una sociedad holding o de inversión regional) versa sobre si RCo es el beneficiario efectivo de las rentas (dividendos, intereses, regalías y honorarios por servicios), y sobre si RCo tiene substancia económica y/o jurídica bajo las normas antielusivas domésticas (GAARs) de los países receptores de la inversión (S1, S2 y S3).
- El escrutinio post-BEPS pasa por la aplicación de una cláusula de limitación de beneficios objetiva, similar a la contenida en el modelo de Convenio de EE.UU (art. 22) (LoB) y/o en el nuevo estándar de propósito principal (PPT) como cláusula antielusiva de naturaleza convencional.



En el marco del modelo OCDE, pre-BEPS, se utilizaban dos herramientas fundamentales

- El concepto de beneficiario efectivo (arts. 10, 11 y 12).
- Aplicación de cláusulas antielusivas del derecho interno (GAARs).
- BE/GAARs son herramientas distintas y claramente identificables como tales pero es frecuente que en la práctica se confundan o se apliquen conjuntamente.
- Se preveían cláusulas de limitación de beneficios (LoB) en los comentarios al artículo 1 del MC pero las LoB nunca fueron en este período previstas en el articulado del Modelo.
- Las cláusulas LoB no fueron por lo general utilizadas en la red de CDIs latinoamericanos, excepto en el caso de México que ha recurrido a ellas incluso en el caso de CDIs firmados con otros países de LatAm.



Tradicionalmente, 3 líneas de interpretación doctrinaria diferentes:

- La que excluye a los agentes, nominees y entidades “conducto”, exclusivamente (de acuerdo con los Comentarios al artículo 10, párr. 2, 11.2 y 12.3).
- Aquella en la que el concepto se considera coincidente con el significado predominante en los países de derecho común o common law (cfr. Comentarios al artículo 10, párr. 2, 12.1).
- Y una tercera, por la que el concepto de beneficiario efectivo se identifica, positivamente, con la persona a quien la renta es atribuible a efectos tributarios, bajo alguna de las dos opciones siguientes: bajo las leyes del país de residencia, o bajo la legislación del país de la fuente u origen.



BENEFICIARIO EFECTIVO: CÓMO SE EXPRESA EL CONCEPTO

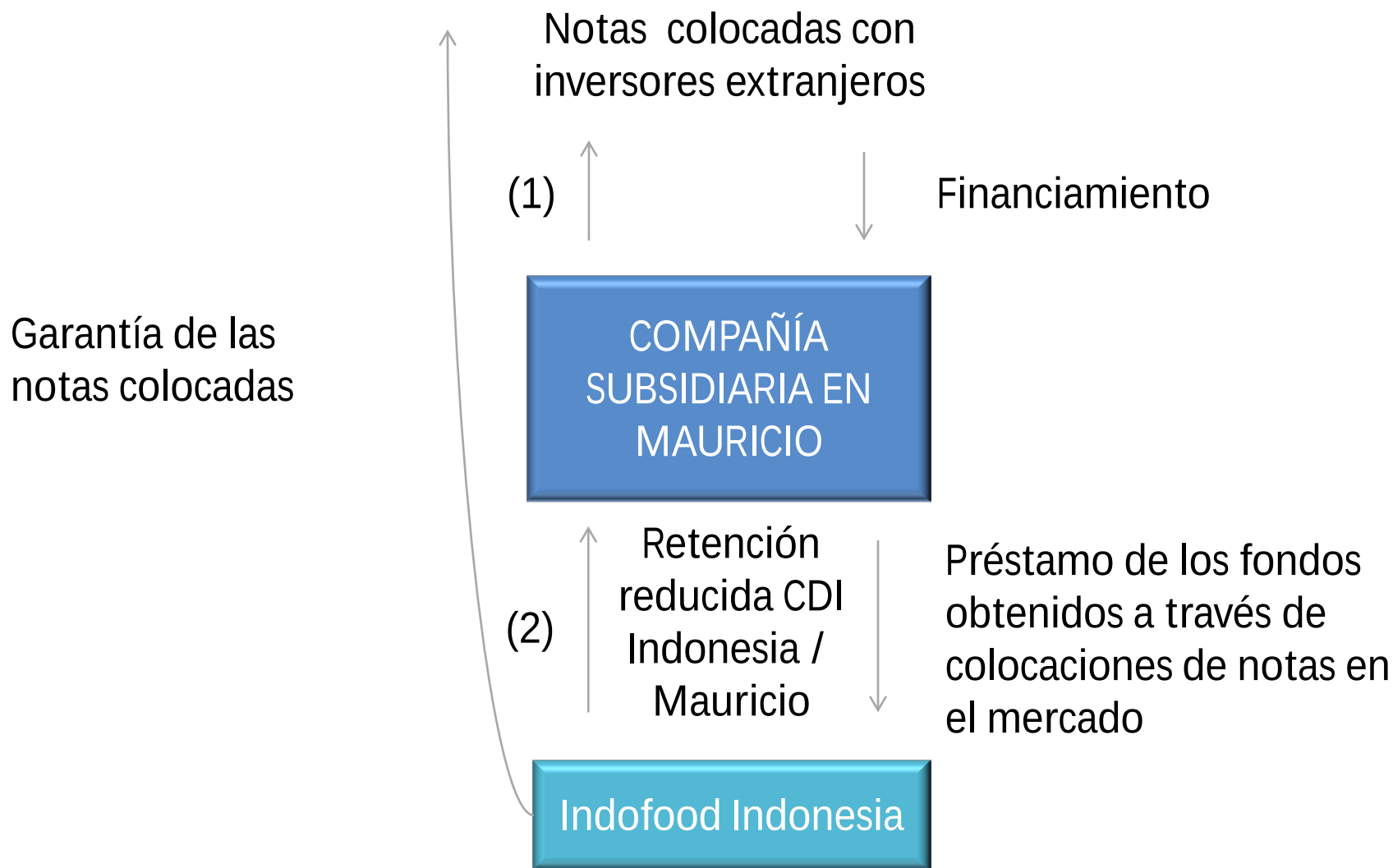
- La reducción (o eliminación) de la imposición en la fuente en el caso de intereses, dividendos y regalías (art. 10, 11 y 12) es denegada si el receptor de la renta que reside en el otro Estado contratante no es el beneficiario efectivo de los dividendos, intereses o regalías.
- Algunos CDIs latinoamericanos (e.g., CDI vigente entre España y Argentina) aplican el concepto de beneficiario efectivo a todo tipo de rentas (MoU, cláusula B).



§ Indofood (UK Court of Appeals, 2006) – Enfoque Económico

- Beneficiario efectivo es un concepto de derecho tributario internacional
- No existe un único e incontrovertible test disponible (se hace referencia a la sustancia de la materia).
- El análisis debe hacerse caso por caso, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias.

Indofood era un caso extremo en materia de intereses donde: (i) los montos de capital e intereses eran idénticos en ambos segmentos (notas y préstamos); (ii) la entidad interpuesta era omitida para el flujo de reembolsos de capital y pago de intereses; (iii) la interposición de la compañía solo tenía motivos fiscales.

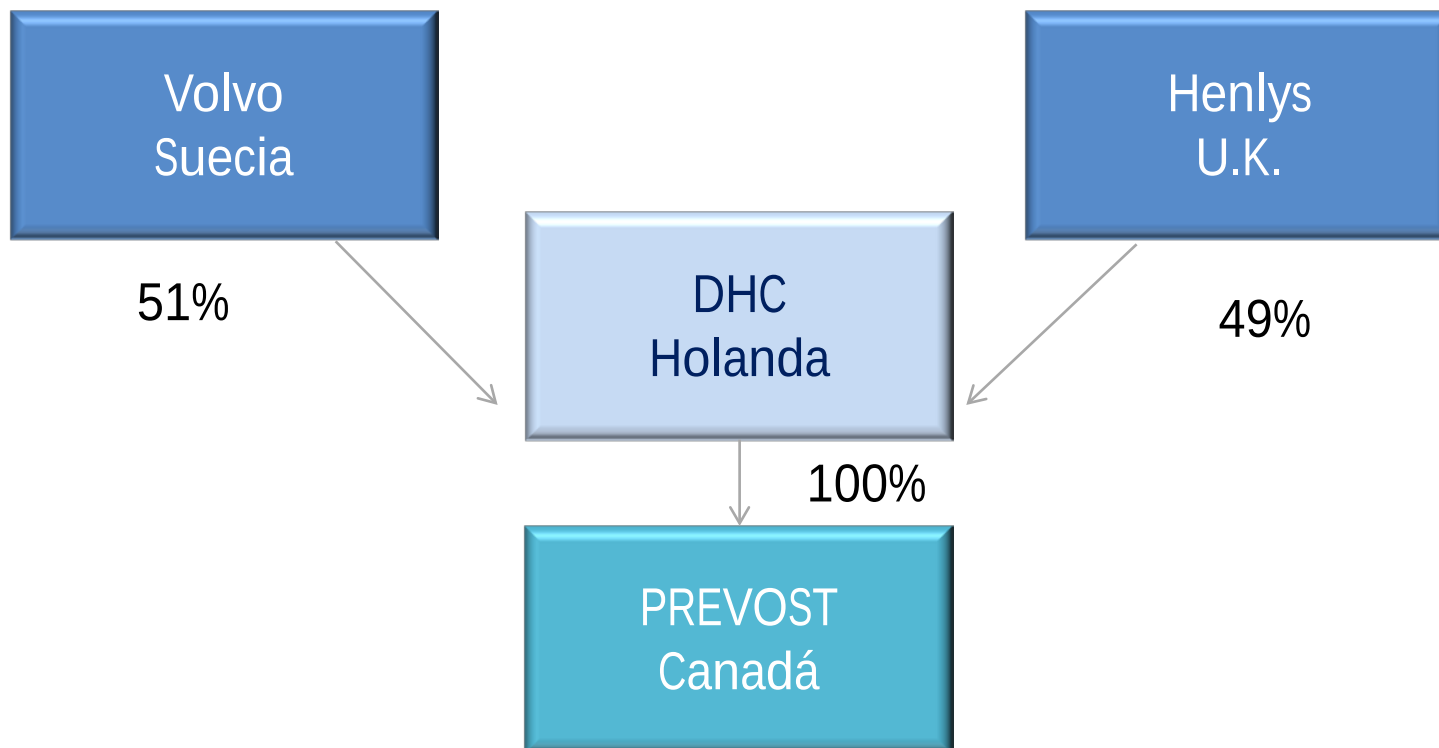




§ Prevost: caso de dividendos (TCC 2008, confirmado FCA, 2009) – Enfoque Jurídico.

- Beneficiario efectivo de los dividendos es la persona que recibe los dividendos para su propio uso y disfrute y asume el riesgo y el control de los dividendos recibidos... Uno no corre el velo societario (pierce the corporate veil) a menos que la entidad sea un conducto para otra persona y no tenga discrecionalidad en cuanto al uso o aplicación de los fondos.
- Ausencia de sustancia económica: oficina/empleados, no es una cuestión dirimente para el tribunal.
- Dueño legal es el beneficiario efectivo a menos que sea un conducto, agrega la Cámara de Apelaciones (FCA).

§ Velcro: caso de regalías (TCC 2012): aplica similar razonamiento.



DHC era el beneficiario efectivo porque (i) tenía título sobre las acciones de Prevost; (ii) los dividendos recibidos de Prevost eran propios; (iii) Volvo and Henlys no podían disponer de los dividendos recibidos por DHC hasta que fueran efectivamente distribuidos por DHC.



IFA
2016
LIMA ~ PERU

- § OCDE: Aclaración del Comité de Asuntos Fiscales (CFA) sobre el significado de beneficiario efectivo / Borrador para discusión del 29 de abril de 2011 / Borrador revisado del 19 de octubre de 2012.

- § Se adopta un criterio similar a Prevost/Velcro. Análisis predominantemente jurídico.



- ¿Es RCo el beneficiario efectivo de las rentas que obtiene de S1, S2 y S3?
 - ü Tal como surge del caso, tiene un poder de disposición jurídico amplio y no condicionado sobre las rentas que recibe.
 - ü En tal sentido, no es un simple conducto entre S1, S2 y S3 y Tco.
 - ü RCo asume riesgos, posee capacidad prestable suficiente, desarrolla los intangibles que licencia y posee personal conmensurable con las actividades que desarrolla (administración de la cartera de acciones y demás servicios suministrados).
- Cumpliría con los extremos requeridos bajo una perspectiva jurídica y económica.



- § Modelo 1977: las normas antielusivas domésticas no podían ser aplicadas en el marco de un tratado, salvo que el propio CDI lo permitiera expresamente, i.e., permitiera recurrir a esas normas para recharacterizar rentas o reasignar rentas (redeterminación del contribuyente).

- § A partir del Modelo 2003: se aplican las normas antielusivas internas en el contexto de un tratado a menos que el texto del CDI lo prohíba expresamente (Comentarios sobre el artículo 1, par. 22, subpárr. 22,1-2). Idem Modelo 2008, 2010 y 2014.



IFA
2016
LIMA ~ PERU

APLICACIÓN DE NORMAS ANTIELUSIVAS DOMÉSTICAS EN EL CONTEXTO DEL OCDE MC

...como regla general... no habrá ningún conflicto: por ejemplo, en la medida en que la aplicación de estas reglas... resulte en una recharacterización de rentas o en una redeterminación del contribuyente a quien se considera que esas rentas pertenecen, las disposiciones de ...(el CDI) ...se aplicarán teniendo en cuenta estos cambios (Comentarios sobre el artículo 1, subpárr. 22.1).



LoBs y GAARs

§ Los CDIs argentinos vigentes carecen de normas de limitación de beneficios (LOBs), y con excepción al MOU del nuevo tratado con España (vigente desde el 27.12.13), carecen también de normas que acepten expresamente la aplicación de normas generales antielusivas internas en el contexto de un tratado. Las autoridades fiscales han recurrido reiteradamente al principio de la realidad económica (norma general antielusiva doméstica) para recharacterizar rentas o redeterminar al beneficiario en el contexto de los CDIs, tanto en el supuesto de inversión entrante como en el caso de inversión saliente de contribuyentes residentes (outbound roundtrip investments).

§ El principio interno de la realidad económica es aplicado independientemente de que exista una autorización expresa en el CDI.

§ Los CDIs aún no vigentes con Chile y México incorporan por primera vez cláusulas LoB a la red de CDIs de Argentina.



§ Cuestión sumamente debatida en la doctrina argentina. En mi opinión

§ Plenamente aplicable si Argentina es el país de residencia del contribuyente cuyo comportamiento presuntamente abusivo desea desafiarse. Eso significa que, en tales casos, la renta podría ser recharacterizada o el beneficiario redefinido por aplicación del principio de la realidad económica.

§ En cambio, si Argentina es el país fuente (1) recharacterización de la renta por aplicación de aquel principio sería igualmente irrestricta (de acuerdo con el artículo 3,2), pero (ii) el poder para redefinir al beneficiario y atribuir la renta a otro contribuyente en un tercer país estaría limitado si el receptor del beneficio es reconocido como residente por el país cocontratante y en consecuencia como beneficiario del CDI, salvo caso de terminación unilateral del CDI.

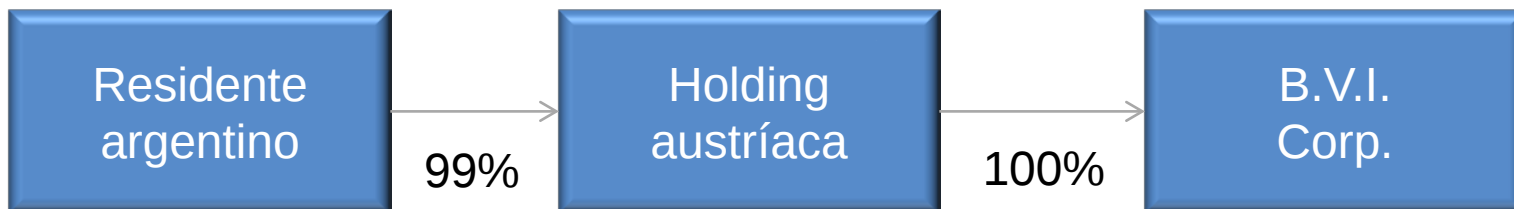


§ Dictamen AFIP 57/94 (30 de enero 1996) recaracterización de prima de seguro pagada a los aseguradores extranjeros bajo contrato de préstamo como interés adicional (endeudamiento a más alto costo); CDIs con España e Italia.

§ Memorándum DNI 3/06: préstamos participados DEG bajo CDI con Alemania; aplicación de la exención sobre intereses de DEG a los terceros participados.



PRECEDENTES SOBRE ESTRUCTURAS SALIENTES (OUTBOUND) MEMORANDUM DNI 64/09: HECHOS Y CONCLUSIONES



§ De acuerdo con el CDI con Austria (hoy no vigente), la participación en HA y los dividendos recibidos de HA no eran gravables en Argentina por los impuestos a los bienes personales y a las ganancias. Sólo existiría un 15% WHT sobre dividendos en Austria, aplicado sobre la distribución efectiva.

§ La aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional era también evitada por la interposición de HA.

§ Los hechos demostraron que HA era una entidad fantasma (cáscara) sin ninguna sustancia económica.

§ DNI sostuvo que se trataba de un abuso del tratado que habilitaba la aplicación de las normas antielusivas del derecho interno.



MEMORANDUM DNI 799/10: HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS

§ Sociedades operativas de segundo grado domiciliadas en jurisdicciones de LaTAm sin CDI con Argentina. La participación en esas entidades, mantenida a través de una sociedad holding chilena (sociedad de plataforma) no gravada sobre los dividendos recibidos de aquéllas. El CDI chileno no excluía expresamente del concepto de residentes a las compañías holding.

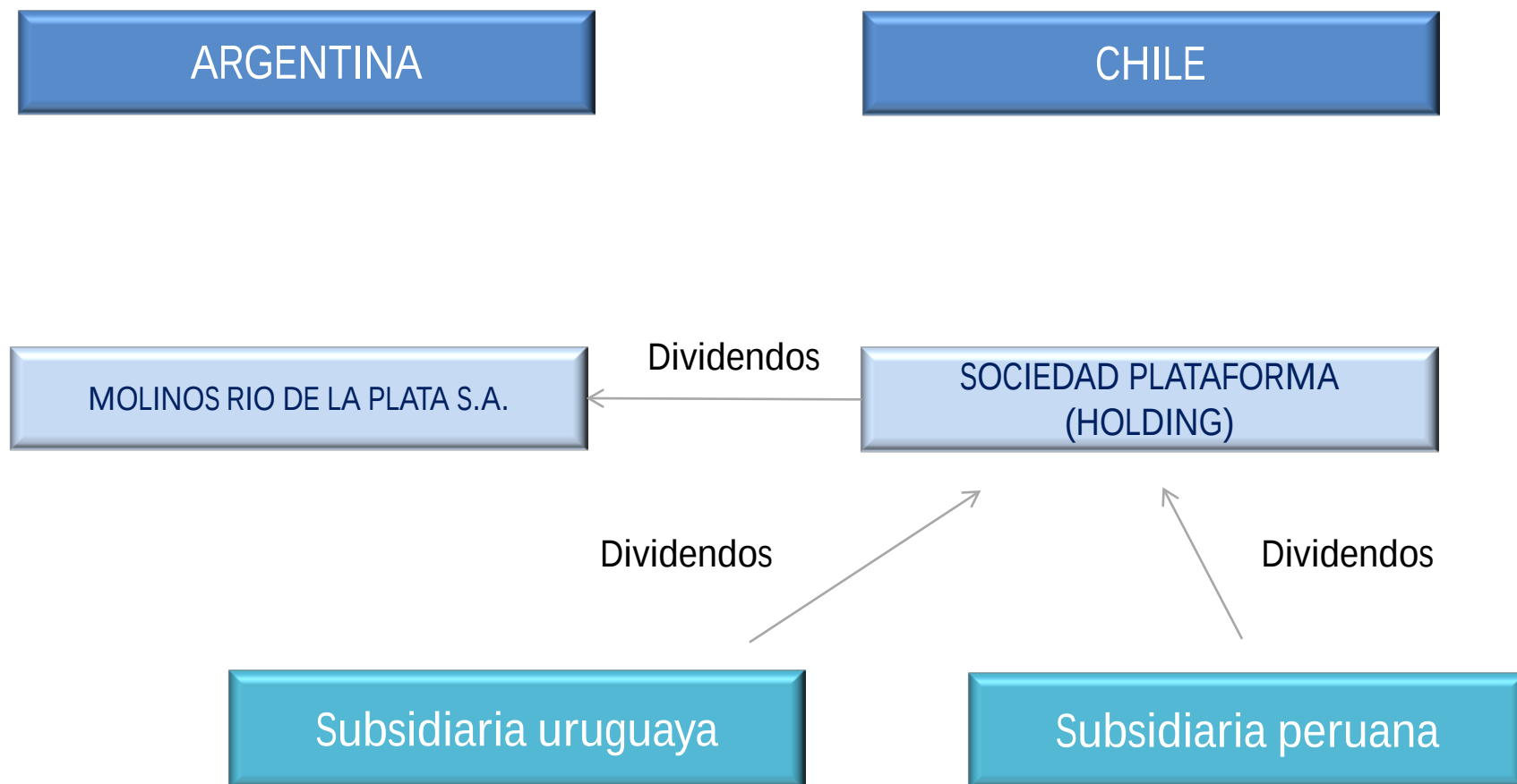
§ Mediante la interposición de la sociedad holding en Chile el contribuyente argentino evitaba el impuesto sobre los dividendos en Argentina; los dividendos que estaban conformados con las ganancias provenientes de las sociedades operativas de segundo nivel, de otra forma plenamente gravables en la Argentina (i.e., si hubieran sido pagados directamente a la casa matriz), no quedaban alcanzados por el impuesto argentino.

§ La doble no imposición, obtenida mediante la interposición de una sociedad plataforma chilena entre las subsidiarias de segundo grado, por un lado, y la casa matriz argentina, por el otro, contradice el CDI e implicó una conducta abusiva impugnabile bajo el principio de la realidad económica del derecho interno.



IFA
2016
LIMA - PERU

MOLINOS RIO DE LA PLATA TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN (TFN) 14 DE AGOSTO DE 2013





§ CDI Argentina/Chile había sido diseñado de acuerdo con el Modelo del Pacto Andino (decisión 40): rentas gravadas únicamente en la fuente; así, los dividendos pagados por una empresa chilena eran gravables exclusivamente en Chile.

§ Sociedad plataforma solo estaba gravada por sus rentas de fuente chilena. Ingresos de fuente extranjera (distribución de dividendos recibidos de entidades extranjeras) no eran gravables.

§ Dividendos recibidos por la sociedad plataforma (distribuciones de utilidades de las sociedades operativas uruguaya y peruana), fueron inmediatamente distribuidos a Molinos (casa matriz).

§ Dividendos fueron recibidos por Molinos libres de impuestos; si hubieran sido distribuidos directamente por las entidades peruana o uruguaya habrían sido gravados en Argentina.



§ Hubo abuso del tratado; el TFN confirmó la determinación de oficio de la AFIP.

§ Para llegar a la conclusión de la existencia de un abuso, el TFN aplicó el principio de la realidad económica y consideró que la sociedad de plataforma no había sido el beneficiario efectivo de los dividendos pagados por las entidades de segundo grado.

§ El concepto de beneficiario efectivo se consideró incluido en el principio de la realidad económica (ya que el CDI con Chile no contemplaba aquel concepto).



§ Perseguir una ventaja tributaria o beneficio bajo un CDI no es, per se, suficiente para ignorar la entidad intermedia, como se sostuvo en relación con la sociedad plataforma chilena, si tal es el resultado de la técnica de atribución de jurisdicción bajo el CDI mismo, y el ejercicio pleno de esa jurisdicción por el país contratante a quién se concede.

§ Para impugnar legítimamente la estructura bajo el principio de la realidad económica, el Tribunal Fiscal debió haber evidenciado que la sociedad holding no era el propietario real de los dividendos recibidos de las sociedades operativas peruana y uruguaya, y/o que carecía de sustancia económica (i.e., era una sociedad papel que no ejercía ninguna gestión o administración de las tenencias). Nada de eso fue evidenciado en el caso.



Evaluación del caso planteado bajo la aplicación de las normas generales antielusión del derecho interno.

- Mucho dependerá del diseño de esas normas bajo el derecho interno.
- Si se trata de normas similares al principio de la realidad económica del derecho argentino (norma anti-simulación) o de similares normas del tipo sustancia sobre forma e, incluso, normas que atienden al propósito negocial (e.g., Brasil), pareciera que la estructura, según los datos aportados, debería superar exitosamente el escrutinio fiscal.



Un último desarrollo en esta materia ha tenido lugar bajo la Acción 6 BEPS (prevención del abuso de CDIs).

El Informe Final (octubre 2015) de la Acción 6 “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances” (Prevención de la concesión de los beneficios de un tratado en circunstancias inadecuadas).

- Propone la adopción de una cláusula de limitación de beneficios LoB) amplia, similar a la cláusula contenida en el art. 22 del Modelo de EEUU.
- Propone una cláusula general antiabuso en los Tratados (el PPT).
- Propone un cambio al preámbulo del MC que intenta clarificar que la intención de un CDI no es otorgar una doble no imposición.



- A este fin asumimos que el CDI aplicable ha introducido este test pero no una cláusula LoB.
- La disposición ahora propuesta reproduce un principio ya contenido en los Comentarios al art. 1 del Modelo, párrafo 9.5.
- ¿Para qué incluir una cláusula convencional? El objetivo es permitir a un estado combatir el uso impropio del CDI en aquellos casos donde, a pesar del texto de los párrafos 22, 22.1 y 22.2 (que permiten la aplicación de GAAR), la ley doméstica no lo permita. Y también confirma la facultad de aquellos otros habilitados a usar normas antielusivas del derecho interno en el contexto de los CDIs.



- Aunque el nuevo texto propuesto (al igual que el párrafo 9.5 del anterior Comentario al artículo 1) puede llevar a una interpretación circular, el párrafo 10 de los comentarios propuestos por BEPS puede traer cierta luz a la interpretación cuando sostiene que cuando una transacción, acuerdo, o serie de actos “solo pueden ser razonablemente explicados por el beneficio que se origina bajo el tratado, se puede concluir que uno de los propósitos principales fue obtener beneficio”.
- Por el contrario cuando existe una estrecha relación con la actividad comercial o un legítimo propósito comercial, es poco probable que el propósito principal sea la obtención del beneficio bajo el CDI (párrafo 13).



- El ejemplo G de los Comentarios al texto propuesto por el informe final BEPS parece consentir que la variedad de actividades de RCo con respecto a S1, S2 y S3 no desvirtúa la utilización de los beneficios de los tratados en la medida que, como resulta de los datos del ejemplo, RCo posea substancia económica y legal suficiente (asuma los riesgos del financiamiento, posea capacidad prestable, desarrolle los intangibles que licencia, etc.).
- El ejemplo H también convalida una situación similar donde, además, RCo participa en el capital de la subsidiaria (o en nuestro caso, subsidiarias).



- Cabría preguntarse si la situación sería aún mejor si TCo tuviera una compañía holding regional también en otras regiones (Asia, Europa) con la que se reforzaría la idea de un propósito comercial preponderante.
- El hecho de que RCo mantenga un status especial en R como compañía holding puede modificar las conclusiones con respecto al caso? En principio no, en la medida que es régimen exista al tiempo de la firma de los CDIs con S1, S2 y S3, y los tratados no hayan hecho exclusión o excepción alguna a su consideración como residentes del Estado R.



- Regla objetiva, desprendida de toda consideración de intención por parte del contribuyente.
- RCo no sería una persona calificada a los efectos del beneficio por cuanto más del 50% de sus acciones pertenecen a un residente de otro Estado (Tco) y sus acciones no cotizan en un mercado autorizado en cuyo caso aplicaría la norma de excepción.
- La misma conclusión sería aplicable bajo las LoBs de los nuevos CDIs firmados por Argentina con Chile y México [México 28,2, b), 2)] [Chile art. 24 2 (c) (ii)]. Tampoco se aplicaría la excepción de rentas vinculadas con el desarrollo de un “negocio activo” en el estado R.



CONCLUSIONES

- El convenio en si mismo no es suficiente para la categorización de determinadas rentas. En algunos casos se tiene que remitir a los comentarios al modelo OCDE para la calificación de algunas rentas, por lo que también se requiere recurrir a métodos de interpretación.
- Países con muy poca jurisprudencia y muy pocos tratados, se observan casos donde los tribunales han resuelto en base a jurisprudencia local sin recurrir a los comentarios de la OCDE (posiblemente porque Perú no forma parte de la OCDE). El tema en debate también se encuentra en torno a la categorización de las rentas para definir bajo que regla se realiza la tributación en el marco del convenio.
- Existe otra tendencia como el caso de Brasil donde pueden o no considerar los comentarios al modelo OCDE, tomando en cuenta que Brasil considera que se detona el impuesto cuando se ha devengado la ganancia y no cuando se ha distribuido a los accionistas (flujo).



CONCLUSIONES

- Abuso de tratados: existe una larga tradición de la aplicación de las normas anti elusivas internas en base a las cuales se han dado casos de recharacterización de rentas, ello por lo general bajo la premisa del test de sustancia económica.
- Normas antielusivas en el marco de las BEPS: se da la opción de aplicar la clausula de limitación de beneficios y/o el nuevo estándar de propósito principal (PPT). En el caso de la región, de acuerdo a la experiencia relevante, seria mas sostenible inclinarse sobre la aplicación del PPT.