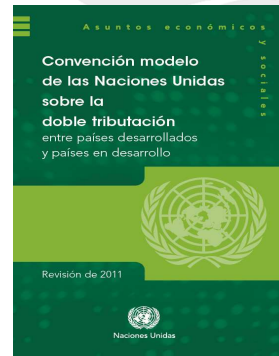


Curso de las Naciones Unidas sobre Convenios de Doble Tributación

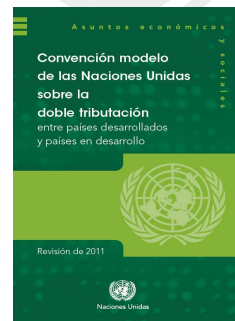
Módulo III Asignación de Derechos Tributarios sobre Rentas Empresariales



1

<http://www.un.org/esa/ffd/>

Artículo 7 Tributación de las Empresas: Atribución de beneficios al EP



2

Introducción

- Nuevo Artículo 7 y Comentarios adoptadas por la OCDE en 2010
- Modelo ONU 2011 no adoptó el nuevo Artículo 7 de la OCDE
 - Artículo 7 de Modelo OCDE trata al EP como una entidad separada para todos los propósitos
 - Artículo 7 del Modelo ONU trata al EP como una entidad separada sólo en la medida en que sea necesario para establecer la atribución de los beneficios al EP de forma práctica y viable

3

Tributación de beneficios empresariales

- Las dos principales formas de llevar a cabo negocios en otro país: sucursal (EP) o filial
- EP – Artículo 7
 - Eliminación de la doble tributación
 - No discriminación
- Filial – tributa con arreglo a la legislación internal; los convenios tienen un limitado impacto
 - No hay gravamen en fuente sobre la matriz no residente a menos que exista un EP
 - Artículo 9 para transacciones entre partes relacionadas

4

Artículo 7

- Si no hay EP en el país de origen, sólo el país de residencia puede gravar los beneficios empresariales incluso si estos provienen del país de origen
- Si hay EP en el país de origen, ese país puede gravar los beneficios atribuibles al EP además de:
 1. las ventas similares a aquellas realizadas por medio de EP, y
 2. otras actividades comerciales de naturaleza similar en el país fuente

5

Tributación de beneficios empresariales

- Artículo 7 atribuye beneficios (ingresos y gastos) no renta imponible
- La deducibilidad de los gastos y el tratamiento de las pérdidas se enmarcan dentro de la legislación interna
- Limite en la legislación interna de conformidad con el Artículo 24 (3)

6

Application del principio de libre competencia para EPs

- principio de relaciones independientes
- negocios independientes o principio de libre competencia
- ¿deducción de gastos ficticios?
- tratamiento deuda y activos intangibles
- reglas especiales para las instituciones financieras

7

Artículo 7 (2)

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que este obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

8

Artículo 7 (2)

- Dado que el EP se trata como una entidad separada, este EP puede tener ganancias (o pérdidas) incluso si la empresa como un todo tiene pérdidas (o ganancias)
- Artículo 7 importa el principio de libre competencia del Artículo 9 porque trata al EP como si fuera totalmente independiente de la empresa de la cual es parte
- La pregunta es: ¿hasta qué punto el EP debe reconocer un margen de ganancia sobre las transacciones del EP con la empresa?

9

Artículo 7 (3)

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

10

Artículo 7 (3)

- Artículo 7 (2) está sujeto al Artículo 7 (3)
- El Estado del EP no puede negar las deducciones por gastos en que incurren el EP fuera de ese Estado
- El Estado del EP no pueden negar las deducciones por la parte de los gastos incurridos que se relacionan con el EP

11

Artículo 7 (3)

- La deducibilidad de los gastos es un asunto de legislación interna
- Por ejemplo, varios países permiten la deducción solamente por una porción de los gastos de entretenimiento; el Convenio no afecta ello
- Artículo 24 (3): El Estado del EP no puede discriminar a los EPs; por lo tanto, no puede negar las deducciones permitidas para residentes a los EPs

12

Artículo 7 (3)

- No deducción por cantidades pagadas por la casa matriz a un EP u otras oficinas por concepto de regalías, honorarios por servicios, o interés excepto por concepto de reembolso de gastos reales
- No deducción por cantidades cargadas por un EP a la casa matriz u otras oficinas por concepto de regalías, honorarios por servicios, o interés excepto por concepto de reembolso de gastos reales
- Excepción para los intereses nominales pagados o cobrados por las empresas bancarias debido a la conexión directa entre el gasto por intereses del EP y gastos por intereses de la empresa.

13

Artículo 7 (3)

- Párr. 18 del Comentario al Artículo 7 del Modelo ONU cita el Comentario al Modelo OCDE:
 - Para. 33 – bienes
 - Para. 34 – intangibles
 - Para. 35-40 – servicios intra-grupo
 - Para. 41-44 – intereses

14

Artículo 7 (4)

- El método de reparto de beneficios es aceptado mientras sea usual
- Resultado deberá ajustarse a las ganancias determinadas bajo el principio de libre competencia

15

Artículo 7 (5)

- Los beneficios del EP deben ser computados consistentemente año a año a menos que exista una buena razón para cambiar
- El cambio puede estar justificado por el cambio en las circunstancias del EP no solamente por el hecho de que un método diferente produce un mejor resultado

16

Relation entre el Artículo 7 y otros Artículos

- Recordar los conceptos de "empresa", "negocio" y "beneficios"
- Artículo 7 (6) — otros Artículos prevalecen
- **throw-back rules** en los Artículos 10, 11, 12, y 21
- No reglas de computo en otros Artículos

17

Otros Problemas

- La atribución de beneficios basado en las cuentas del EP está sujeto a la rectificación de las autoridades fiscales
- A veces las cuentas del EP no estarán disponibles
- ¿relación entre los Artículos 7 y 23?
 - “en cada Estado contratante”
 - Los beneficios del EP no serán exactamente los mismos en ambos Estados Contratantes porque las deducciones son determinadas bajo sus legislaciones domésticas

18

Caso McDONut

- McDONut, es una empresa residente en Reino Unido que apertura una tienda de donas en la ciudad de Panamá
- McDONut apertura una cuenta bancaria en la sucursal de un banco local donde hace un primer depósito de 8 millones de su flujo de caja
- McDONut tiene una deuda de 400 millones (por la que paga una tasa de interés promedio del 8%) y 500 millones de capital

19

Caso McDONut

- McDONut, realiza un depósito de 6 millones que corresponde a un préstamo (5% de interés) obtenido en Reino Unido para los propósitos de la apertura de la tienda en Panamá
- McDONut, también obtiene financiación para la tienda a través de un préstamo de 2 millones (al 10% de interés) de la sucursal de un banco local en Panamá

20

Caso McDOnut

- McDOnut paga 7 millones para la construcción e instalación de la tienda que se paga de la cuenta bancaria local
- Un gran cartel con el nombre comercial de "McDOnut" se instala en la tienda. El cartel fue elaborado en Londres (costó: 100 000 pagados de la cuenta bancaria del Reino Unido)

21

Caso McDOnut

- Algunos de los equipos de almacén es comprado a proveedores locales (costo: 2 millones pagados en la cuenta bancaria local)
- Algunos equipos por encargo se enviaron desde el Reino Unido (costo: 1 millón de pago de la cuenta bancaria del Reino Unido)

22

Caso McDOnut

- Una máquina especial para hacer donut es importada desde una tienda McDOnut en Australia, donde fue utilizada durante los últimos 3 años
- Estas máquinas son hechas exclusivamente para McDOnut y normalmente duran 6 años
- Se espera que la máquina sea enviada a otra nueva tienda en dos años, mientras se hace una nueva máquina para la tienda de Panamá – si tiene éxito.

23

Caso McDOnut

- El Gerente de la tienda es enviado desde Londres (donde ha trabajado durante los últimos 7 años). Su salario de 500 000 continuará siendo pagado por la empresa matriz de Reino Unido
- Empleados locales son contratados por el administrador. La Remuneración de todos ellos asciende a 4 millones que se paga de la cuenta bancaria local

24

Caso McDOnut

- Los empleados de la tienda reciben un curso de 4 semanas por una entrenadora de McDOnut
- La entrenadora es residente de México y es empleada por McDOnut para brindar capacitación a los empleados de tiendas nuevas
- Ella se quedará en Panamá por sólo 6 semanas
- Su sueldo anual es de 800.000

25

Caso McDOnut

- La tienda de Panamá utilizará 20 recetas secretas de donuts desarrollados por McDount
- Una de estas recetas fue adquirida el año pasado de McKronut BV, empresa holandesa relacionada, a la que McDOnut paga una regalía de 100 000 por año por el uso de esa receta
- Esa receta se utiliza solamente en Australia y en Panamá

26

Caso McDOnut

- Muchos de los ingredientes para las donas serán adquiridos en Panamá (costo: 3 millones)
- Algunas galletas especiales y masas congeladas serán hechas en Reino Unido y enviados a la tienda de Panamá (producción + gastos de envío: 35000)
- Galletas similares se venden desde Reino Unido a tiendas independientes en Panamá por un 20% sobre coste

27

Caso – Intereses

- Ninguna deducción por intereses sobre avance de 8 millones
- Deducción por 5% de interés sobre el préstamo de 6m
 - Gastos por intereses por préstamo utilizado con fines de EP
 - Sin deducción de cualquier margen de beneficio
- Deducción de 10% de interés sobre el préstamo de 2m
- Irrelevante que el endeudamiento este hecho de un residente o de un no residente

28

Caso - Edificio, cartel y equipo

- Gastos de capital enteramente atribuibles al EP
- Deducción de la depreciación con arreglo a la legislación interna
 - No margen de beneficio
 - Pago de cuenta bancaria local o de Reino Unido es irrelevante

29

Caso - Equipo usado

- Gastos de capital enteramente atribuibles al EP
- Deducción de la depreciación con arreglo a la legislación interna
 - No margen de beneficio
 - Pago de cuenta bancaria local o de Reino Unido es irrelevante
- ¿Tema crucial es determinar el coste para el cómputo de las ganancias del EP?

30

Caso - Equipo usado

- Coste original es inapropiado
- Costo igual al valor de mercado de los equipos cuando se importan a Panamá
 - Depreciación basado en el costo total
- ¿Consecuencias cuando el equipo se envía a nueva tienda?
- Debe considerarse el valor de libre mercado
 - La legislación interna debe ocuparse de estos temas

31

Caso - Servicios

- Sueldo del gerente debe ser deducible en su totalidad
 - No margen de beneficio
 - Pago por la matriz en Reino Unido es irrelevante
- Los sueldos de los otros empleados deben ser deducibles en su totalidad
- Los salarios deben ser gravados por Panamá conforme a su legislación interna

32

Caso - Capacitación

- ¿Es una porción de sueldo del entrenador deducible ?
- Si – directamente relacionado con las actividades del EP
- ¿Es una porción del salario del entrenador gravable por Panamá?
- Si – no aplica la excepción conforme al Artículo 15 (2)

33

Caso - Intangibles

- Ninguna deducción para la regalías ficticias respecto de las 19 recetas secretas
- Pero la deducción por la parte correspondiente de los gastos reales– difícil de determinar
- ¿Deducción por parte de regalía por 1 receta – qué porción? Razonable
- ¿Uso de marca?

34

Caso - Bienes

- Ingredientes comprados en Panamá – deducibles
- Ingredientes importados – deducibles al costo más un margen de beneficio
- No margen de beneficio en transferencias internas de bienes o servicios a menos que “sea de la misma índole que las transferencias en las cuales la empresa, en el curso de sus actividades, habría cobrado a un tercero un precio en régimen de plena competencia” (Com. para. 31)

35

Fuerza de Atracción Limitada

- El Estado del EP tiene el derecho a gravar las ganancias atribuibles a:
 - a) EP
 - b) Las ventas en el Estado de bienes similares a los vendidos a través de la EP, y
 - c) Realiza otras actividades empresariales en el Estado similar a las efectuadas a través del EP

36

Fuerza de Atracción Limitada

- Fundamento de la regla:
 - anti elusiva contraria al incremento de la potestad tributaria
- Problemas:
 - la regla se aplica solamente sobre la base de contabilidad independiente y no incluye casos en que los beneficios son acumulados por empresas relacionadas
 - legislación interna debe permitir la imposición de los beneficios adicionales
 - Dificultades administrativas

37

Beneficios atribuibles a un agente EP

- Principios del Artículo 7 (2) y (3) son aplicables
- ¿Cuáles son las funciones atribuibles al EP?
 - ¿Las funciones del agente?
- remuneración es gravable en manos del agente si este es residente
- empresa espera obtener beneficios provenientes de las actividades de sus empleados y otras personas

38

Relación entre el Artículo 7 y la legislación doméstica

- Artículo 7 proporciona una limitada guía con respecto a:
 - Negocios and beneficios
 - Reglas de computo
 - Reglas de fuente
- ¿Es conveniente recurrir a la legislación interna?
 - Inevitable pero sólo en la medida que sea coherente con los principios básicos del Artículo 7