



IFA
2016
LIMA - PERU

8VO Encuentro Regional Latinoamericano - IFA 2016

Del 4 al 6 de mayo de 2016
Lima | Perú

Directivas Tema 2:
Métodos para evitar la doble imposición
en Latinoamérica

Relator General:
Alvaro Villegas Aldazosa (Bolivia)

INTRODUCCIÓN

El principal objetivo de este tema es evaluar los métodos para evitar la doble imposición internacional desde una perspectiva latinoamericana. Esta evaluación se estructura a partir de un análisis teórico y práctico sobre la aplicación y vigencia de los métodos entre los países de la Región, así como en el relacionamiento de éstos con terceros Estados.

El enfoque teórico es marcadamente más limitado que el práctico debido a que el debate sobre la neutralidad y la preeminencia de los sistemas (exención y crédito) nos conduciría a través de posiciones que tradicionalmente han sido irreconciliables. En su lugar, se propone un análisis sobre la vigencia de los paradigmas latinoamericanos a partir de información actual de cada país, producto del acercamiento cada vez más evidente entre el Modelo OCDE y Naciones Unidas y la adopción casi plena del sistema de renta mundial.

El enfoque práctico toma la mayor parte del trabajo a ser desarrollado con los Relatores Nacionales, el cual se concentra en evaluar los aspectos positivos y negativos de la aplicación práctica de los métodos en cada país, identificando formantes tributarios sobre las dificultades comunes y las tendencias de corrección de las fallas en el alivio de la doble imposición internacional en la Región.

Para las Directivas de este tema se han consultado los documentos elaborados por relatores generales de IFA Paris 2011 (*Key practical issues to eliminate double taxation of business income*) y Madrid 2016 (*The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation*), así como las bases de discusión de los Congresos de 1961, 1981 (Eliminación de la doble imposición) y 2004 (doble no-imposición). En ese contexto, es importante que los Relatores Nacionales no abarquen temas relacionados con el alivio tributario en casos de ajustes correlativos de precios debido a que el análisis será abordado en el tema 1 de este Encuentro Regional.

INFORMACIÓN GENERAL

El Relator General de este tema es Alvaro Villegas Aldazosa. Los Relatores Nacionales que deseen contactarlo están invitados a hacerlo usando la siguiente dirección de correo electrónico: avillegas@tufinovillegas.com.

Qué se espera de los Relatores Nacionales

Se espera que cada Relator Nacional escriba un reporte sobre la jurisdicción que representa. Los reportes deben ser preparados en base a estas directivas, siguiendo la misma estructura y orden de las cuestiones planteadas, manteniendo la numeración.

Las relatorías nacionales deben focalizarse en la legislación del país respectivo, en sus Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI) y en la doctrina administrativa y jurisprudencia de sus respectivas cortes de justicia.

Las Relatorías Nacionales **deben ser concisas, es decir, aportar con información precisa** para que se facilite el trabajo de análisis. Se recomienda evitar referencias normativas innecesarias en el texto principal (Ej. Números de leyes, decretos, etc.).

El reporte debe contener al inicio un Resumen Ejecutivo que contenga las partes más importantes y las conclusiones, con una extensión no mayor a 700 palabras.

Lenguaje y formato de los Reportes Nacionales

Las Relatorías Nacionales deben estar escritas en idioma español o portugués.

Es necesario enfatizar que las Relatorías Nacionales deben seguir los títulos y el orden previsto en estas directivas, respondiendo puntualmente a las preguntas que puedan ser respondidas. Los Relatores Nacionales **no están en la obligación de responder a todas las preguntas**, sino solamente a aquellas que resulten importantes desde su respectiva jurisdicción; sin embargo, se recomienda que se escriba el motivo de ausencia de respuesta (Ej. N/A debido a...). Algunas de las preguntas pueden parecer redundantes, sin embargo hay que entenderlas en el contexto del título respectivo (Ej. Se pide información acerca de los límites del método de crédito en dos lugares: legislación interna como medida unilateral de alivio y en el marco del CDI).

Publicación

La publicación de las Relatorías Nacionales y de la Relatoría General será realizada en formato digital.

El máximo de extensión de cada reporte es de 7000 palabras, incluido el Resumen Ejecutivo y bibliografía.

Cronograma

La fecha límite para designar Relatores Nacionales es el **21 de septiembre de 2015**.

La fecha límite para entrega del borrador es el **10 de diciembre de 2015**.

La fecha límite para entrega de la Relatoría Nacional es el **10 de febrero de 2016**.

Biografía de Relatores Nacionales

Cada Relator Nacional puede enviar un resumen de su hoja de vida con una extensión no mayor a 200 palabras para ser incluido en la publicación.

DESCRIPCIÓN DEL TEMA Y DIRECTIVAS

Propósito y objeto

El principal objetivo de este tema es evaluar los métodos para evitar la doble imposición internacional desde una perspectiva latinoamericana. Esta evaluación se estructura a partir de un análisis teórico y práctico sobre la aplicación y vigencia de

los métodos entre los países de la Región, así como en el relacionamiento de éstos con terceros Estados.

El enfoque teórico es marcadamente más limitado que el práctico y se limitará al análisis sobre la vigencia de los paradigmas latinoamericanos a partir de información actual de cada país. El enfoque práctico toma la mayor parte del trabajo y tiene el propósito de evaluar los aspectos positivos y negativos (fortalezas y debilidades) de la aplicación práctica de los métodos en cada país, identificando formantes tributarios sobre las dificultades comunes y las tendencias de corrección de las fallas en el alivio de la doble imposición internacional en la Región.

Queda fuera de este análisis la aplicación de los mecanismos de alivio previstos en los artículos distributivos de los CDI. Los Reportes deben concentrarse en la aplicación de los métodos como medidas unilaterales y en el marco de los CDI de cada país.

Estructura

Este tema está dividido en cinco (5) partes: Criterios de sujeción en la imposición sobre la renta y patrimonio, Mecanismos domésticos para evitar la doble imposición internacional, Métodos para evitar la doble imposición internacional bajo la red de tratados, y Aspectos administrativos y formales., y Jurisprudencia.

CONTENIDO DE LAS RELATORÍAS NACIONALES

Por favor siga la estructura y la numeración escrita más abajo.

En la elaboración del Reporte debería concentrarse en las preguntas y asuntos de particular interés en su jurisdicción.

Por favor, procure ilustrar sus respuestas con ejemplos derivados de jurisprudencia o de transacciones reales.

PARTE I: Criterios de sujeción en la imposición sobre la renta y patrimonio

En la primera parte del Reporte se describirán los criterios de sujeción en la imposición sobre la renta y patrimonio desde la perspectiva de la legislación doméstica. Si bien los Relatores nacionales están invitados a exponer el enfoque de política fiscal de su respectivo país en el marco de los principios de simplicidad y neutralidad en la importación y exportación de capitales, es importante tomar en cuenta que debe privilegiarse un enfoque práctico.

Esta parte incluye la descripción de los principales elementos que originan o que potencialmente pueden originar situaciones de doble imposición entre el país fuente y de residencia.

- ¿Cuáles son los criterios de conexión que su país aplica para personas jurídicas e individuos? Personal, Real (¿El sistema es de Residencia, Territorial, mixto?)

- ¿Qué elementos definen el carácter de Residente bajo la ley doméstica?
- ¿Pueden las normas antiabuso ser aplicadas para eliminar el carácter de residente?
- ¿Cuál es el criterio de sujeción aplicable al Establecimiento Permanente?
- ¿Cuáles son los impuestos sobre renta y patrimonio a los que está sujeto un residente? ¿Cuáles están fuera de esas categorías?
- ¿Cuál es la definición de impuesto? Comente si el carácter compulsorio es un requisito imprescindible o no. ¿Las prestaciones son solo en dinero? ¿Se admiten prestaciones en especie?
- ¿Qué elementos define la ley doméstica para que un impuesto sea considerado impuesto sobre renta o sobre capital? ¿Existen impuestos heterodoxos que son considerados impuestos sobre la renta o capital en la legislación interna? ¿Donde entran los impuestos a donaciones y sucesiones?
- ¿Existe una definición de renta y patrimonio en su país? ¿Existen pautas o elementos sobre caracterización de la renta? (Por ejemplo, definiciones domésticas de dividendos, intereses, regalías, asistencia técnica, etc.)
- ¿Existen en su país normas sobre diferimiento (deferral) o principios similares? Describa el mecanismo aplicable. ¿Cuál es el efecto económico o financiero para su país?

PARTE II: Mecanismos domésticos para evitar la doble imposición internacional

Las medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble imposición internacional adquieren especial importancia en países de la Región debido fundamentalmente a que no existe un desarrollo homogéneo de la red de Tratados. Incluso en países con una red extensiva de CDI (como Estados Unidos) estos mecanismos juegan un rol clave ya sea en la aplicación concreta de los métodos previstos en los CDI, o en situaciones en las que un CDI resulta inaplicable a una situación concreta (Ej. Por no satisfacer el requisito del carácter personal del Convenio).

La complejidad de estos mecanismos también varía entre los diferentes países, generando muchas veces situaciones de ineficiencia (por las condiciones heterogéneas que se imponen) e incluso escenarios de doble no-imposición.

II.1. Exención

- ¿Qué se entiende por renta extranjera exenta en su país?
- ¿La renta exenta se toma en cuenta para efectos de la progresividad del tipo (tasa) aplicable?

- ¿Cuáles son las rentas de fuente extranjera que están exentas o excluidas en imposición en su país?
- ¿Cuáles son los requisitos o condiciones que establece su legislación para otorgar la exención? (Ej. ¿Es automática? ¿Requiere demostrar que la renta estuvo grava en el país de la fuente?).
- ¿El sistema de exención podría aplicar incluso en el caso de impuestos no cubiertos por un CDI?
- Puede ejemplificar situaciones evidentes de doble no-imposición internacional por aplicación del sistema de exención.
- ¿La exención se aplica también a las pérdidas? ¿Cuál es el tratamiento de los gastos incurridos para obtener la renta exenta?
- ¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama la exención es una persona jurídica o un individuo?

II.2. Crédito impositivo (Tax Credit)

- ¿Cuáles son los impuestos que bajo la legislación doméstica califican para ser acreditados en su país?
- ¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación?
- ¿Cuáles son los requisitos de la legislación doméstica para permitir la acreditación de impuestos?
- ¿Cuándo se considera que un impuesto fue “pagado” en el exterior? ¿Existen limitaciones si dicho impuesto está sujeto en el país de la fuente a algún tipo de devolución (Ej. Servir de pago a cuenta o anticipo de otro impuesto)? ¿Es posible acreditar impuestos pagados en especie?
- ¿Existe derecho a acreditar impuestos no “compulsorios” (Ej. Impuestos que estén en disputa, impuestos pagados por error o en demasía, o impuestos pagados por presión de “moralidad tributaria”?)
- ¿La legislación doméstica admite el crédito indirecto? (Ej. No solo impuestos por los dividendos, sino también impuestos pagados por la sociedad)
- ¿La legislación doméstica reconoce el mecanismo de crédito equivalente (matching credit) y tax spanning?
- ¿Cómo opera el crédito máximo otorgado en su legislación? (Ej. Método del crédito ordinario) ¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan en su aplicación?
- ¿Cuáles son las limitaciones del crédito? (Ej. Limitación total (overall limitation), limitación por país (per-country limitation) limitación por categoría de rentas (baskets)

- ¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama el crédito es una persona jurídica o un individuo?

PARTE III: Métodos para evitar la doble imposición internacional bajo la red de tratados

Los Reportes Nacionales en esta parte no se referirán a los mecanismos para evitar la doble imposición que surgen por la aplicación directa de las reglas de distribución de los CDI, sino deberán concentrarse en la aplicación de los métodos previstos en los Artículos 23A y 23B del Modelo OECD o Naciones Unidas.

III.1. El concepto de impuesto

- ¿Cuáles son los impuestos que se encuentran cubiertos por el Artículo 2 de los CDI de su país? ¿Cuáles impuestos están fuera del objeto de los CDI?
- ¿Existen otros impuestos no expresamente cubiertos que podrían calificar como impuestos sobre renta y patrimonio para fines de los CDI? ¿Qué relevancia tienen las definiciones de la legislación interna para determinar los impuestos cubiertos por el CDI?
- ¿Cuál es el alcance de la expresión “idénticos o substancialmente similares impuestos” prevista en el Artículo 2? ¿Hay ejemplos en su legislación?
- ¿Las multas, intereses y recargos califican como “impuestos cubiertos” a los fines del CDI?
- ¿Los impuestos sobre herencias, legados y donaciones pueden ser considerados impuestos que caen dentro del concepto de impuesto a la renta alcanzados por el CDI?
- ¿Cómo afectaría que un impuesto cubierto por el Artículo 2 cambia la base imponible? ¿Qué pasa si es pagado en especie?
- ¿Es importante que el impuesto cubierto por el CDI sea pagado por el sujeto que reclama la aplicación del CDI? (Ej. Impuestos pagados vía grossing up)
- ¿Cual es la relevancia del Artículo 3(2) con relación a “impuestos cubiertos”?

III.2. El concepto de residente

- ¿Cuál es el alcance del Artículo 4(1) de los CDI con relación a las condiciones que debe cumplir la persona “sujeta al impuesto” de cuando con su legislación interna? (Ej. Afecta si el residente está exento del impuesto en su país?)
- ¿Pueden las normas antiabuso de su país ser aplicadas para desestimar el status de un residente del otro estado contratante?

III.3. Método de exención

- ¿En que CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23A? Identifique si existe algún cambio sustancial con relación al texto del modelo OCDE o Naciones Unidas.
- ¿Existe algún caso en que coexista el Artículo 23A con el 23B?
- ¿Alguno de los CDI posee cláusula de cambio de método (switch-over clause) que permita el cambio del método de exención al método de crédito? ¿En qué casos aplica? ¿Recomendaría su adopción en algún CDI en particular? ¿Cuál es la relación con el Artículo 23A(4) introducido en el Modelo OCDE 2000? ¿Cómo interactúa con el primer párrafo del Artículo 23A en los conflictos negativos de calificación?
- ¿Se computa la renta exenta para fines de salvaguarda de la progresividad de los tipos?
- ¿Cuál es el tratamiento en casos de doble no-imposición generados a raíz de conflictos de calificación? ¿Cuál la efectividad de los comentarios modificados al Modelo OCDE al Artículo 23?
- ¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (“subject-to-tax clause”)? ¿Cómo aplica y en qué casos?
- ¿La exención aplica tanto a beneficios como a pérdidas? ¿Cuál el tratamiento de la deducibilidad de los gastos incurridos para obtener una renta exenta conforme al CDI?
- ¿Algún CDI afecta el método de exención con cláusulas de limitación de beneficios? ¿Es posible incorporar este mecanismo en la legislación interna o en el CDI?
- ¿Existen casos de Procedimientos de Acuerdo Mutuo sobre el método de exención?

III.4. Método de crédito

- ¿Cómo interactúan las disposiciones internas sobre este método con el Artículo 23B de los CDI?
- ¿En qué CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23B? Identifique si existe algún cambio sustancial con relación al texto del modelo OCDE o Naciones Unidas.
- ¿Cuáles son los impuestos que podrían ser acreditados bajo el tratado?
- ¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación bajo el CDI? ¿Pueden acreditarse impuestos locales contra otros impuestos?

- Analizar situaciones en las que las respuestas dadas en el párrafo II.2 (tax credit como medida unilateral) tienen algún cambio al introducir situaciones bajo los CDI relacionadas con los requisitos para la acreditación y los límites.
- ¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (“subject-to-tax clause”)? ¿Cómo aplica y en qué casos?
- ¿Algún CDI contiene expreso reconocimiento de crédito indirecto?
- ¿Algún CDI afecta el método del crédito con cláusulas de limitación de beneficios? ¿Es posible incorporar este mecanismo en la legislación interna o en el CDI?
- ¿Puede una norma general o especial antiabuso interna afectar el reconocimiento del crédito sin afectar el cumplimiento del CDI?
- ¿Existen casos de Procedimientos de Acuerdo Mutuo sobre el método de crédito?

PARTE IV: Aspectos administrativos y formales

Cuáles son los aspectos administrativos o formales que en su país generan mayor dificultad al momento de aplicar los métodos para evitar la doble imposición internacional? (Por ejemplo, obtención de certificados de residencia, respaldos individualizados de impuestos pagados, temporalidad, etc.)

PARTE V: Jurisprudencia

De ser posible, resuma un caso judicial reciente de su país sobre aplicación de los métodos para evitar la doble imposición. Por favor, límitese a casos concluidos y adjunte el documento.

Santa Cruz, 27 de agosto de 2015.