



# ***MODELO BILATERAL DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ILADT***

*ADDY MAZZ (URUGUAY)*

*PASQUALE PISTONE (ITALIA)*

*JACQUES MALHERBE (BELGICA)*

*EDOARDO TRAVERSA (BELGICA - ITALIA)*

*HELENO TAVEIRA (BRASIL)*

*NATALIA QUIÑONES (COLOMBIA)*

*CECILIA DELGADO (PERU)*



- *Addy Mazz, Universidad de la República de Uruguay*
- *Jacques Malherbe/ Edoardo Traversa, Universidad Católica de Lovaina*
- *Pasquale Pistone, IBFD*
- *Natalia Quiñones, Quiñones Cruz Abogados*
- *Heleno Taveira Torres, Universidad de Sao Paulo*
- *Cecilia Delgado Ratto, AFISCA*



1. *El encargo de la Asamblea ILADT 2006. El camino recorrido de los modelos del ILADT. Addy Mazz.*
2. *La función del modelo ILADT. Pasquale Pistone.*
3. *Las herramientas del modelo bilateral ILADT. Pasquale Pistone.*
4. *Métodos contra la doble imposición. Crédito y exención. Recomendaciones. Jacques Malherbe/Edoardo Traversa.*
5. *Arbitraje. Heleno Taveira.*
6. *Antiabuso, switchover y subject to tax. Pasquale Pistone.*
7. *BEPS y Latinoamerica. Natalia Quiñones.*
8. *Cost y Revenue sharing. Natalia Quiñones.*
9. *Intercambio de informacion. Heleno Taveira.*
10. *Derechos del contribuyente. Addy Mazz.*
11. *Debate y conclusiones. Todos.*



**XXVII** Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Lima 2014

# ***MODELO BILATERAL DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ILADT***

*EL ENCARGO DE LA ASAMBLEA Y EL TRABAJO  
REALIZADO HASTA AHORA. EL CAMINO RECORRIDO  
DEL 2006 A LA FECHA*

*ADDY MAZZ (URUGUAY)*

**IPAT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



# *El camino de los Modelos del ILADT*

- *2006 - XXIII Jornadas ILADT de Córdoba (Argentina).*
- *En ocasión del aniversario de las I Jornadas ILADT, el Directorio ILADT resolvió redactar un Modelo ILADT para una más eficaz y moderna defensa de la tributación en la fuente conforme a la tradición de la doctrina del ILADT.*
- *Comisión redactora comienza sus trabajos.*



# *El camino de los modelos del ILADT*

- *2008 - XXIV Jornadas ILADT de Isla Margarita (Venezuela)*
  - *Presentación de los conceptos fundamentales y de la idea de dos modelos (multilateral para Latinoamérica, bilateral para relaciones con otros países).*
- *2009 - Seminario internacional de Montevideo (Uruguay)*
  - *Presentación de los primeros estudios preliminares y del contenido del modelo multilateral.*
- *2010 - XXV Jornadas ILADT DE Cartagena (Colombia)*
  - *Presentación del primer borrador completo del modelo multilateral.*



# *El camino de los Modelos del ILADT*

- *2012 - Seminario internacional de Curitiba*
  - *Discusión sobre las modificaciones indicadas por las asociaciones nacionales miembros del ILADT.*
- *XXVI Jornadas ILADT de Santiago de Compostela (España).*
- *6.9.2012 aprobación del modelo multilateral por la asamblea ILADT.*
- *2014 - Jornadas XXXVIII Jornadas ICDT de Cartagena (Colombia)*  
*Análisis de un convenio bilateral*
- *2014 - XXVII Jornadas ILADT de Lima: Presentación del contenido del modelo bilateral ILADT*
- *2015 - XXVII Jornadas ILADT de México DF (México) Presentación del primer borrador del modelo bilateral ILADT*
  - *Presentación del modelo bilateral a la asamblea ILADT para la aprobación así como de una versión actualizada del modelo bilateral.*



**XXVII** Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Lima 2014



# ***LA FUNCION DEL MODELO BILATERAL DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ILADT. LA HERRAMIENTA***

***PASQUALE PISTONE (ITALIA)***

**IPDT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO





## 2. *La función del modelo multilateral ILADT*

- *Más allá de si y cuando se adopte, el modelo multilateral sirve para fijar los estándares de una moderna defensa de la fuente.*
- *Relaciones entre modelos multilateral y bilateral del ILADT.*
- *La creciente importancia del multilateralismo en el derecho tributario internacional.*
- *Situación actual: debilitamiento de la tributación en la fuente en los CDIs actuales.*
- *Objetivo: moderna defensa de la fuente.*
- *Contenido: no sólo por retenciones, sino también por ampliación del EP (sin EP de servicios) y atribución de potestad exclusiva a un Estado según la proximidad de la renta.*



### 3. Herramientas del modelo bilateral ILADT

- *Permitir a los negociadores de CDIs bilaterales con países no latinoamericanos de incluir cláusulas que respeten los **estándares** ILADT fijados en el convenio multilateral.*
- *No es un modelo distinto sino un instrumento para adaptar los Convenios Bilaterales al estándar ILADT.*
- *Técnica: cláusulas verdes, amarillas y rojas.*
- ***Cláusulas verdes** – apoyar su inclusión, porque están en línea con los objetivos del modelo ILADT.*
- ***Cláusulas amarillas** – admitir su inclusión, porque no interfieren con los objetivos del modelo ILADT, aunque no los potencian.*
- ***Cláusulas rojas** – rechazar su inclusión, porque afectan los objetivos del modelo ILADT.*



**XXVII** Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Lima 2014

# Hacia un Modelo de Convenio para América Latina : La prevención de la doble imposición

Prof. em. Jacques Malherbe/

Prof. Edoardo Traversa

Universidad Católica de Lovaina  
(Bélgica)

Abogados, Liedekerke, Bruselas

**IPIT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



# La prevención de la doble imposición

- Importante evolución del número de tratados celebrados por los países de América Latina
- Renuncia a aplicar un sistema de imposición puramente territorial
- Situación intermedia de dualismo (territorial-interno y mundial-internacional)



# La prevención de la doble imposición

- los países de América Latina han regulado durante mucho tiempo el tema de la prevención de la doble imposición principalmente mediante disposiciones internas
- Paso progresivo a un sistema de imposición basado en la renta mundial (residencia)
- Necesidad de elegir entre el crédito y la exención



# La prevención de la doble imposición

- ***La exención y el crédito y la distribución equitativa entre naciones***
  - neutralidad en la exportación de capitales (« capital export neutrality » - « CEN »)
  - neutralidad en la importación de capitales (« capital import neutrality » - « CIN »)
  - neutralidad en la propiedad del capital (« capital ownership neutrality » - « CON ») : grupos



# La prevención de la doble imposición

- **El método de la exención**

- El Estado de la fuente tiene un derecho a la imposición (que el Estado de residencia tiene que reconocer)
- Favorece la neutralidad a la importación de capital ("*capital import neutrality*")
- La renta invertida en el extranjero es sometida a la carga fiscal extranjera y está en competencia con otros capitales invertidos en dicho país



# La prevención de la doble imposición

- La exención le permite al Estado de la fuente conceder un tratamiento fiscal favorable para las inversiones extranjeras, siempre que estas ventajas no sean compensadas por un impuesto suplementario en el Estado de residencia de éstas. En fin, este sistema es de simple aplicación y las reglas internas son distintamente menos complejas, cuando existen
- El Estado de residencia debe eximir la renta determinada las reglas del Estado de la fuente y no siguiendo sus reglas internas





# La prevención de la doble imposición

- Rentas negativas (perdidas)
  - ¿Conlleva la exención la exclusión de la base imponible de los únicos resultados positivos extranjeros o, más bien, del conjunto de los resultados extranjeros, tanto positivos como negativos?
  - « la concepción original según la cual el abandono de la compensación de pérdidas es una consecuencia necesaria de la exención ha dejado hoy de ser defendida por numerosos Estados. Y esto, con justicia » (Laule, IFA, 1979)



# La prevención de la doble imposición

- **El método del crédito**
  - Objetivo mas limitado : evitar una imposición doble considerada como perjudicial
  - Favorece la neutralidad a la exportación de capital, en el Estado de residencia: todas las rentas, cualquiera sea su origen, están sometidas a la misma carga fiscal



# La prevención de la doble imposición

- El credito es generalmente limitado al importe del impuesto nacional correspondiente a la renta extranjera ( $> <$  *full credit*)
- Una tasa impositiva menor en el Estado de la fuente no beneficia al residente de un Estado (salvo la cláusula de "*tax sparing*"),
- La carga fiscal total soportada por el residente puede ser superior cuando invierte en el extranjero que cuando invierte sobre su territorio nacional



# La prevención de la doble imposición

- el crédito es habitualmente limitado al importe del impuesto generado en el Estado de residencia sobre la misma categoría de rentas domésticas, el contribuyente paga sistemáticamente el impuesto más elevado entre el del Estado de la fuente y el Estado de la residencia

**= > El crédito reduce o elimina el interés en invertir en países que tienen un nivel de tasación tributación menos elevado que el Estado de residencia**



# La prevención de la doble imposición

- Rentas negativas ( pérdidas)
  - El crédito es mas favorable porque permite una deducción inmediata - eventualmente limitada – de las pérdidas extranjeras del establecimiento permanente extranjero en el Estado de residencia;
  - Ciertos excedentes de crédito del impuesto extranjero no podrían ser efectivamente utilizados en el Estado de la residencia (lo que induce a una limitación en la imputación de las pérdidas).



# La prevención de la doble imposición

- El crédito, cuando está previsto en convenios preventivos de doble imposición, generalmente necesita ser completado por reglas internas relativas a sus modalidades de aplicación; estas reglas pueden ser complejas, lo cual conlleva costos para su puesta en marcha.
- Inglaterra recién paso a la exención (sistema territorial para las sociedades – dividendos y opcional para sucursales ) y los EE. UU. están considerando esta opción



- **Recomendaciones**

- La exención (con posibilidad de utilización de las pérdidas en el país de residencia) es mas recomendable, no solamente entre países latinoamericanos sino también con el resto del mundo
  - Justicia fiscal internacional
  - Derecho del estado de la fuente a desarrollar su política fiscal autónoma
- El crédito no es recomendable
- En el caso que el crédito sea un requisito no negociable del otro País contratante, es necesario de incluir mecanismos de protección de la base imponible
  - Clausulas de *tax sparing*
  - Impuesto substitutivo (“soak up tax”) excluido del ámbito de aplicación del convenio y imputable sobre otros impuestos domésticos o reembolsable



**XXVII** Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Lima 2014

## ***ARBITRAJE***

***HELENO TAVEIRA TORRES (BRASIL)***

**IPDT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO





- *Es fundamental que el poder de imposición se ejerza efectivamente en conformidad con las cláusulas contenidas en el CDI, para que exista una protección concreta de los derechos de los contribuyentes.*
- *El modelo bilateral, tal como el multilateral, tiene que incluir cláusulas de arbitraje.*
- *Eso no debería ser un problema desde la perspectiva de los otros Estados contratantes.*
- *Se sugiere posibilitar la adhesión a un foro multilateral de arbitraje creado en el modelo multilateral ILADT.*
- *Las partes por unanimidad deben poder elegir el Tribunal arbitral y el órgano que administre el procedimiento. (ILADT, PCA, ICDR, etc.)*
  - *El contribuyente tiene derecho a ser parte en todos los procedimientos*
- *Los laudos serán de obligatorio cumplimiento para los Estados y el contribuyente sin necesidad de procedimientos internos de aprobación.*



**XXVII** Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Lima 2014 

# ***ANTIABUSO***

*PASQUALE PISTONE (ITALIA)*

**IPAT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



# Antiabuso, switchover y subject to tax

- *Los Estados tienen derecho a luchar contra las prácticas abusivas en la medida en que lo consideren apropiado. La presencia de este tipo de cláusulas no perjudica el contenido del modelo ILADT y sus estándares. En lugar de aplicar cláusula de limitación de beneficios (LOB), proponemos que la interpretación de los convenios de acuerdo con la buena fe, permita al Estado decidir si el sujeto tiene derecho a la aplicación del Convenio sin presunción de abuso o fraude.*
- *La evolución actual de la lucha contra el abuso hacia la lucha contra la planificación fiscal agresiva no altera este marco.*
- *Las cláusulas antiabuso en los CDIs no generan resultados distintos, así que se pueden incluir en el CDI si el otro Estado contratante lo solicita.*
- *Las cláusulas **subject-to-tax** y **switchover** no deberán aceptarse cuando interfieran con las herramientas de la política fiscal para fomentar el desarrollo.*



**XXVII** Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Lima 2014

# ***BEPS EN LATINOAMERICA Y COST SHARING***

***NATALIA QUIÑONES (COLOMBIA)***

**IPDT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



# BEPS y Latinoamérica

- *Se comparten los objetivos de no alejar las actividades generadoras de la renta del poder de imposición de un Estado = BEPS (acciones 5, 8, 9 y 10).*
- *Se comparte en principio la lucha contra los regímenes fiscales preferenciales en los límites de la planificación fiscal agresiva (aggressive tax planning) = BEPS*
  - *Se requiere revisar que las soluciones propuestas para la planeación que se basa en las asimetrías legislativas y administrativas (Hybrid mismatches) no localicen el poder de interpretación y clasificación en los países con legislaciones más sofisticadas (lugar de incorporación o domicilio del emisor de un instrumento financiero).*
- *Se comparte la actualización y ampliación del concepto de EP (Acción 6)*
- *Se comparte la primacía del arbitraje como solución a las controversias de derecho tributario internacional.*
- *En caso que se apruebe la Acción 15, se promueve la negociación del instrumento multilateral en bloque, teniendo en cuenta los estándares ILADT.*



# BEPS y Latinoamérica

- *Sin embargo, es parte de la soberanía de cada Estado decidir su propia política fiscal. BEPS no puede afectar la posibilidad de tener eficaces políticas fiscales de fomento al desarrollo.*
  - *Acción 1 (i)- Coherencia internacional en la tributación de sociedades*
  - *Es preocupante que la decisión de admitir una deducción dependa de la decisión de otro estado de gravar. (Acción 3)*
  - *Calificación de un régimen como nocivo y su eliminación requiere de la participación ciudadana y de autoridades de TODOS los países afectados. (acción 4)*
  - *La Doble no imposición puede ser un resultado legítimo de la utilización de beneficios domésticos para la inversión, y en dicho caso se debe respetar el esfuerzo del país que otorgó el beneficio (Acción 6)*
  - *La distribución global de la carga tributaria de una empresa multinacional no debe tomarse como un pretexto para incrementar la carga en un determinado país. (acción 7, acción 13)*



# BEPS y Latinoamérica

- *Es fundamental lograr un desarrollo paralelo de los derechos de los contribuyentes, que están prácticamente ausentes en el plan de acción y han sido una preocupación constante para el ILADT.*
- *Otros aspectos de BEPS suscitan preocupaciones*
  - *Intercambio de información automático y discusión privada de estructuras de planeación entre administraciones (Acción 11)*
  - *Manejo administrativo y obtención de información de Precios de Transferencia bajo los nuevos formatos sugeridos CBC (Acción 13)*
  - *Implementación global de regímenes CFC*
  - *Costos de cumplimiento asociados a las nuevas obligaciones de reporte (Acción 12)*
  - *Protección de secretos industriales en la información de precios de transferencia (Acción 13)*



# Cost y revenue sharing

- *Gastos de gestión para los países en desarrollo, que no siempre tienen infraestructuras y sistemas adecuados a esos fines.*
- *Adaptar el bilateral al estándar ILADT en las relaciones con los países desarrollados.*
- *Cost sharing: se comparten los gastos de información.*
- *Revenue sharing: el Estado requerido participa de lo recaudado a raíz de la información solicitada.*
- *Ambos mecanismos pueden asegurar una justicia a nivel global y evitar que los contribuyentes de los países requeridos tengan que costear las labores de fiscalización del país requirente.*





**XXVII** Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Lima 2014

# ***INTERCAMBIO DE INFORMACION***

*HELENO TAVEIRA TORRES (BRASIL)*

**IPDT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



# Limites al intercambio de información

- **Artículo 16**

- *En ningún caso las disposiciones de los numerales 1 y 2 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:*
- *Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;*
- *Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante, y;*
- *Suministrar información que revele un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional o un proceso industrial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público.*



# Procedimiento para obtención de información

- **Modelo** : *no incorpora procedimiento.*
  - *Autonomía procedimental del derecho interno.*
  - *En los derechos donde rige el “debido proceso” , como principio ; este supone:*
    - 1.- *Derecho a ser notificado: conocer el país, la base legal,*
    - 2.- *Derecho a que se le otorgue vista previa de la solicitud de información sobre su persona.*
    3. *Derecho a aportar datos.*
    - 4.-*Derecho a recurrir el acto administrativo que decide enviar la información .*
  - *Si el ejercicio de estos derechos no suspende la ejecución del intercambio, y este padece de ilegalidades, quedará la vía de la responsabilidad al Estado.*
  - *Estos derechos deberían incluirse en los Convenios.*



# El Modelo ILADT y la información automática

- **Tendencia actual :**

- *Las acciones de la OCDE, concretamente el Plan BEPS, el Foro Global tienden al intercambio automático de información .*
- *El Modelo ILADT prevé el intercambio a solicitud: ante cualquier posibilidad de cambio, incluido el intercambio automático: deberá examinarse si los regímenes constitucionales de los países del ILADT son compatibles con el mismo, ya que este sistema no admite la notificación, la vista previa ni los recursos. Además, plantea dudas sobre la confidencialidad y sobre la entrega de datos a terceros países.*



**XXVII** Jornadas Latinoamericanas  
de Derecho Tributario

Lima 2014

# ***DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE***

*ADDY MAZZ (URUGUAY)*

**IPAT**

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



# Derechos de los contribuyentes

- *Los contribuyentes son personas y tienen derechos fundamentales consagrados en las Constituciones así como en los pactos internacionales sobre derechos humanos.*
- *Los CDIS no pueden ignorar la existencia de estos derechos, argumentando que el intercambio de informaciones solo involucra dos o más autoridades, pues involucra en todo caso a los contribuyentes.*
- *Los derechos son sustantivos (ej. confidencialidad) y procedimentales (ej. vista previa, recursos, debido proceso).*
- *La evolución de la transparencia fiscal global implica por un lado el fortalecimiento de la autoridad fiscal, pero también la correspondiente protección efectiva e inmediata de los derechos.*
- *BEPS se ha concentrado en los derechos de los Estados a la recaudación y ha abandonado el desarrollo de los derechos de los contribuyentes.*



# *Derechos de los contribuyentes*

- *Antes del intercambio de informaciones en poder de terceros se deberá notificar al contribuyente la solicitud para que este tenga derecho a una defensa judicial sumaria, pero inmediata.*
- *Sin embargo, pueden admitirse excepciones en los casos de evidente fraude o graves indicios objetivos de peligro por parte de algunos contribuyentes.*



# Derechos de los contribuyentes

- **Aspecto fundamental en los Convenios de intercambio de información**
  - *Derechos que pueden afectarse en el intercambio de información:*
    - *Derecho a la intimidad (confidencialidad)*
    - *Secreto tributario*
    - *Derecho de propiedad*
    - *Secretos empresariales*
    - *Principios de seguridad jurídica y legalidad*
  - *Los Modelos y los Tratados : regulan la confidencialidad , pero no regulan el procedimiento para la obtención de la información : debe estarse al derecho interno*





# Intercambio de información en Modelo ILADT

**Art. 16.1.- Que información:** cualquiera disponible en los países. -

- **Mecanismo:** a solicitud.
- **Confidencialidad.**- "Cualquier información recibida bajo el numeral 1 por parte de un Estado Contratante deberá **ser tratada como secreta** de la misma manera que la información obtenida por las leyes internas de ese Estado y solo podrá ser revelada a personas o autoridades (incluyendo Cortes y entes administrativos) que se ocupen con la determinación o recaudo, del cobro coactivo, de la determinación de apelaciones o reclamaciones con relación a los impuestos mencionados en el numeral 1, o de la supervisión de los mismos. Dichas personas o autoridades deberán utilizar la información únicamente para esos propósitos, y podrán revelar la información en procesos judiciales.



# Derechos procedimentales

- **Art. 16:Garantías procesales para la obtención**
  - *“En todo caso los Estados Contratantes deberán otorgar las mismas garantías procesales disponibles para los contribuyentes en los procesos tributarios internos de ejecución”.*
  - *Recepción del Convenio de los principios fundamentales del debido proceso.*



# ***No admitir imposiciones que colidan con principios fundamentales***

- **Conclusión**

- *El Modelo ILADT , concebido para reafirmar los intereses latinoamericanos , no podría ceder a imposiciones de organismos internacionales ajenos a los intereses de los países que integran el ILADT, a pesar de la diversidad de estos.*
- *Por lo que no podría admitir el intercambio automático de información, por violatorio de los derechos fundamentales de los contribuyentes.*
- *Si existiera consenso en este tema, las Jornadas deberían recogerlo en forma expresa.*