



Consejo Económico y Social

Distr. general
2 de agosto de 2018
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

17º período de sesiones

Ginebra, 16 a 19 de octubre de 2018

Tema 3 c) vi) del programa provisional*

**Examen de cuestiones sustantivas relacionadas con la
cooperación internacional en cuestiones de tributación:
otras cuestiones: desarrollo de la capacidad**

Resumen del vademécum práctico sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo frente a los pagos que la erosionan: alquileres y regalías

Nota de la Secretaría

1. En su resolución [2017/2](#), el Consejo Económico y Social reconoció los progresos logrados por la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría en la labor encaminada a formular, en el marco de su mandato, un programa de desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional con miras a fortalecer la capacidad de los ministerios de finanzas y las autoridades tributarias nacionales de los países en desarrollo para crear sistemas tributarios más eficaces y eficientes que permitan mantener los niveles deseados de inversión pública y privada y para luchar contra la evasión de impuestos, y solicitó a la Oficina que, en asociación con otros interesados, prosiguiera su labor en esa esfera y siguiera ampliando sus actividades, incluidas las herramientas prácticas pertinentes.
2. Uno de los ámbitos de interés del citado programa es el fortalecimiento de la capacidad de los países en desarrollo para aumentar las posibilidades de recaudar ingresos nacionales fomentando su capacidad de proteger y ampliar eficazmente la base imponible. Los principales instrumentos creados en esta esfera son: a) el *Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la protección de la base imponible de los países en desarrollo (United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries)*, y b) una serie de vademécums prácticos sobre la protección de la base imponible en los países en desarrollo.
3. Los vademécums prácticos tienen por objeto complementar y poner en marcha las directrices contenidas en el manual mediante orientaciones prácticas más exhaustivas adaptadas a los países en desarrollo destinadas a abordar diversos

* [E/C.18/2018/8](#).



aspectos de la erosión de la base imponible. Hasta la fecha, se han elaborado tres vademécums prácticos que pueden obtenerse en formato digital en el sitio web de la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible¹.

4. El documento que se adjunta como anexo de la presente nota es un resumen del *Practical Portfolio on Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Rent and Royalties (Vademécum práctico sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo frente a los pagos que la erosionan: alquileres y regalías)*, que se centra en el tratamiento impositivo de los alquileres y las regalías con arreglo a la legislación nacional y los tratados fiscales de los países en desarrollo teniendo en cuenta la posibilidad de que se produzca una erosión de la base imponible y un traslado de beneficios.

5. El vademécum práctico sobre alquileres y regalías tiene por objeto ayudar a los funcionarios fiscales de los países en desarrollo a examinar las disposiciones de su legislación nacional y tratados fiscales sobre alquileres y regalías a fin de determinar los principales riesgos de erosión de la base imponible y las contramedidas que estos países pueden adoptar para reducir o eliminar esos riesgos.

6. Uno de los principales riesgos de erosión de la base imponible es el abuso de los precios de transferencia en los pagos transfronterizos de alquileres y regalías entre entidades que forman parte de un grupo multinacional. La fijación de precios de transferencia no se trata en forma detallada en los vademécums prácticos, porque este tema se aborda en el manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo. En cambio, el vademécum práctico sobre alquileres y regalías ofrece una lista detallada de los riesgos de erosión de la base imponible con respecto a la deducción y la tributación de los pagos por alquileres y regalías, así como las posibles contramedidas a esos riesgos en reconocimiento de la gran diversidad de experiencias de los países en desarrollo y a fin de proporcionar a los funcionarios fiscales de los países en desarrollo la mayor cantidad de información posible. Sin embargo, en el resumen que se incluye en el anexo solo se tratan los riesgos más importantes de erosión de la base imponible planteados por los alquileres y las regalías.

7. El vademécum práctico sobre alquileres y regalías y el resumen que figura en el anexo no se refieren a la legislación nacional ni a los tratados fiscales de países concretos, sino que se ocupan de los modelos básicos de imposición en materia de alquileres y regalías que son frecuentes en las legislaciones nacionales y los tratados fiscales de los países en desarrollo. Por esta razón, los funcionarios fiscales de los países en desarrollo deben adaptar los materiales a su situación particular.

8. El vademécum práctico sobre alquileres y regalías consta de cuatro partes. La parte 1 es una introducción general. En la parte 2 se analizan las disposiciones de la legislación nacional y los tratados fiscales de los países en desarrollo relativas a la deducción y la imposición de los alquileres y las regalías, los riesgos de erosión de la base imponible con respecto a esos pagos y las posibles contramedidas. En la parte 3 se facilita orientación dirigida a los funcionarios fiscales de los países en desarrollo para prestarles apoyo en el diseño y la elaboración de leyes nacionales y la negociación de tratados fiscales con el fin de contrarrestar la erosión de la base imponible. En la parte 4 se proporciona orientación sobre los aspectos administrativos

¹ Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base Erosion: Income from Services* (Nueva York, 2017), *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Interests and Other Financing Expenses* (Nueva York, 2017) y *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Rent and Royalties* (Nueva York, 2017), disponibles en <http://www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html>.

de las disposiciones de las legislaciones nacionales y los tratados fiscales de los países en desarrollo que tratan sobre alquileres y regalías.

9. El vademécum práctico sobre alquileres y regalías solo está disponible en inglés. El resumen que se recoge en el anexo de la presente nota tiene por objeto facilitar el acceso al contenido básico del vademécum en los otros cinco idiomas oficiales de las Naciones Unidas. No pretende sustituir el análisis mucho más exhaustivo de los riesgos de erosión de la base imponible y las posibles contramedidas que se presentan en el vademécum, y se alienta a los lectores a consultar el vademécum completo para obtener información más detallada.

Anexo

Resumen del vademécum práctico sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo frente a los pagos que la erosionan: alquileres y regalías*

A. Principales riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a alquileres y regalías con arreglo a la legislación nacional

Introducción

1. Si bien todos los pagos deducibles de alquileres y regalías erosionan la base imponible de un país, la mayoría de los pagos que realizan en estos conceptos por el uso de bienes tangibles e intangibles son costos legítimos de la obtención de ingresos. No obstante, los países en desarrollo pueden sentir seria preocupación por que se erosione indebidamente su base imponible cuando:

a) Se realizan pagos deducibles de alquileres o regalías a una persona vinculada que exceden de la cuantía que se habría pagado si las partes hubieran actuado en condiciones de plena competencia;

b) Los residentes de un país, o los no residentes sujetos a impuestos sobre una base neta en ese país, realizan pagos deducibles de alquileres y regalías a no residentes y esos no residentes no están sujetos a impuestos en ese país por dichos pagos o están sujetos a impuestos, pero a un tipo reducido;

c) Los residentes de un país obtienen alquileres y regalías procedentes del extranjero que no están sujetos a impuestos en ese país o están sujetos a un tipo impositivo preferente;

d) Los residentes de un país incurren en gastos deducibles de alquileres y regalías para obtener ingresos procedentes del extranjero que en ese país están exentos de impuestos o sujetos a impuestos, pero a un tipo preferente;

e) Los residentes pueden acogerse a generosas deducciones de los gastos de investigación y desarrollo, y transferir posteriormente la propiedad intelectual creada a un no residente vinculado.

2. Los riesgos de erosión de la base imponible en relación con los alquileres y las regalías son significativamente más graves para los países en desarrollo donde se pagan alquileres o regalías deducibles a no residentes, ya que los países en desarrollo suelen ser importadores de tecnología y equipo. Por consiguiente, el presente resumen se centra principalmente en los alquileres y las regalías que se pagan a no residentes y solo comenta brevemente los riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a los residentes de un país en desarrollo.

Conceptos básicos

3. En el presente resumen, el término “alquiler” se utiliza para describir los pagos por el uso, incluso temporal y no exclusivo, de bienes tangibles en virtud de una transacción jurídica normalmente denominada “arrendamiento”, y el término “regalías” se utiliza para describir los pagos por el uso de bienes intangibles en virtud de una transacción normalmente denominada “licencia”. Sin embargo, en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Convención Modelo de las Naciones Unidas),

* El resumen ha sido preparado por Brian J. Arnold, Asesor Principal de Canadian Tax Foundation, Toronto (Canadá). El texto completo del vademécum práctico puede encontrarse en http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf.

el término “regalías” se utiliza de forma que abarca tanto los alquileres por el uso de determinados equipos como las regalías por el uso de bienes intangibles.

4. Los alquileres y las regalías son pagos por el uso o la concesión del derecho de uso de bienes; son fundamentalmente diferentes de los pagos por la transmisión de la propiedad de bienes (ventas) y los pagos como contraprestación de servicios, aunque puede ser difícil distinguirlos en algunas circunstancias (por ejemplo, en los llamados contratos mixtos en que una persona vende, arrienda o entrega bajo licencia bienes a otra persona y también presta servicios a esa persona). A efectos de tributación nacional, la distinción entre diversos tipos de pagos se hace de conformidad con la legislación nacional de cada país y esas leyes pueden diferir considerablemente. Ahora bien, en el contexto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (Modelo de Convenio de la OCDE), la descripción de estos pagos en los convenios se efectúa de conformidad con las definiciones pertinentes convenidas y la esencia de esos pagos con independencia de la legislación nacional. Los países en desarrollo pueden reducir al mínimo las oportunidades de elusión fiscal que nacen de la distinción entre los alquileres, las regalías y los honorarios por servicios asignando un tratamiento similar a estos pagos a efectos fiscales.

5. En función de los hechos, los alquileres y las regalías pueden responder a la definición de ingresos pasivos por inversiones o ingresos activos por actividades empresariales en la legislación nacional de un país. En cambio, en el marco de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el tratamiento fiscal de los alquileres y las regalías depende de que un residente de un Estado contratante realice actividades empresariales en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente o centro fijo en ese Estado; de lo contrario, los alquileres y las regalías percibidos por un no residente suelen estar sujetos a retención fiscal.

6. En general, los pagos de alquileres y regalías se refieren a tres tipos básicos de bienes:

a) Bienes inmuebles, que generalmente incluyen los terrenos, los edificios y otras estructuras fijadas a la tierra, y también pueden incluir los árboles madereros en pie y otros recursos naturales;

b) Bienes muebles, que incluyen maquinarias y equipos y otros bienes tangibles;

c) Bienes intangibles, que comprenden las patentes, las marcas, los derechos de autor y los conocimientos técnicos, e incluso pueden incluir la asistencia técnica y los servicios en algunos casos.

7. A menudo es necesario que los contribuyentes y los países en desarrollo asignen los alquileres o las regalías a actividades generadoras de ingresos, actividades no generadoras de ingresos y fuentes nacionales o extranjeras. Esta asignación puede hacerse por rastreo o por prorrateo. El rastreo implica determinar, en función de los hechos y circunstancias, los ingresos o las actividades a los que están asociados los pagos de alquileres o regalías. El prorrateo entraña asignar los gastos de alquileres o regalías a ingresos en función del costo o valor de los activos, los ingresos brutos, la cifra de negocios o algún otro factor. La mayoría de los países utilizan tanto el rastreo como el prorrateo porque, aunque el rastreo es más fácil, es imposible de aplicar en determinadas circunstancias.

8. Los pagos por el uso o la explotación de recursos naturales a menudo se denominan regalías; sin embargo, esos pagos son similares a las tasas de usuario y no suelen recibir el tratamiento de regalías a efectos fiscales.

Tributación de residentes

9. Los riesgos de erosión de la base imponible que presentan los pagos de alquileres y regalías que erosionan la base imponible son menos graves en lo que se refiere a los residentes de un país en desarrollo que a los no residentes. Los principales riesgos de erosión de la base imponible en lo que concierne a los residentes son los siguientes:

a) El país en desarrollo no grava los alquileres y las regalías procedentes de países extranjeros, ya sea porque no grava los ingresos procedentes del extranjero en general (aplica la denominada “tributación territorial”) o porque no grava ciertos alquileres o regalías procedentes de fuentes extranjeras. En esta situación, los contribuyentes pueden manipular las normas que se aplican en el país para determinar la procedencia de los alquileres y las regalías (que suele ser el lugar donde se utilizan los bienes o donde tiene su residencia el pagador) con el fin de eludir el pago de impuestos;

b) Cuando un país en desarrollo no grava los ingresos procedentes del extranjero, cualquier gasto por alquileres o regalías que sea deducible en que haya incurrido un residente para obtener esos ingresos exentos de impuestos erosionará la base imponible del país;

c) Cuando un país en desarrollo grava los ingresos procedentes del extranjero de sus residentes (la denominada “tributación universal”), tiene la obligación de establecer mecanismos para eliminar la doble imposición mediante la concesión de un descuento de los impuestos nacionales por los impuestos aplicados en el extranjero a los ingresos de origen extranjero. El descuento por los impuestos pagados en el extranjero debe limitarse a los propios impuestos del país en desarrollo sobre los ingresos procedentes del extranjero. Los alquileres y las regalías soportados por un residente para obtener esos ingresos deben asignarse a esos ingresos a efectos del cálculo de esa limitación del descuento por impuestos pagados en el extranjero; de lo contrario, se sobrevalorará el descuento por el pago de impuestos en el extranjero y se reducirá el impuesto del país en desarrollo sobre sus ingresos nacionales;

d) Cuando los países en desarrollo ofrecen generosos incentivos fiscales para la investigación y el desarrollo o una tributación preferente para los ingresos procedentes de determinados derechos de propiedad intelectual con el fin de fomentar las actividades de investigación y desarrollo en el país (los denominados regímenes “patent box”, de incentivos fiscales por ingresos en concepto de propiedad intelectual), esos incentivos reducirán la base imponible del país y pueden ser utilizados indebidamente;

e) Cuando un residente de un país en desarrollo transfiere bienes que producen alquileres o regalías a un no residente vinculado (una sociedad extranjera, una empresa de un grupo o incluso un establecimiento permanente que esté bajo su control, suponiendo que en ese país los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente extranjero estén exentos de impuestos), el país ya no podrá gravar cualquier ingreso por alquileres o regalías generado por esos bienes. Aunque el país grave cualquier ganancia derivada de la transferencia del bien, el precio de los bienes podría fijarse en un importe artificialmente bajo para reducir la cuantía de la ganancia.

Tributación de no residentes que obtienen ingresos imponibles sobre una base neta

10. Algunos países en desarrollo gravan los ingresos netos obtenidos por los no residentes en su país. Por lo general, esa imposición sobre una base neta solo puede aplicarse cuando las actividades del no residente en el país en desarrollo son sustanciales, como por ejemplo, la explotación de un negocio por medio de un

establecimiento permanente o un centro fijo, o cuando el no residente se encuentra en el país en desarrollo durante un plazo de tiempo considerable. Algunos países en desarrollo también pueden gravar a los no residentes que poseen bienes inmuebles en su país sobre una base neta. En esas circunstancias, los no residentes tienen derecho a deducir los gastos, incluidos los alquileres y las regalías, en que han incurrido para obtener los ingresos sujetos a la tributación del país en desarrollo.

11. La deducción de alquileres y regalías por parte de los no residentes en esas circunstancias puede erosionar la base imponible cuando una parte excesiva de las sumas en que incurre el no residente por estos conceptos se asigna a los ingresos obtenidos en el país en desarrollo y se deduce al calcular los ingresos sujetos a impuestos del no residente. A tal efecto, los alquileres y las regalías soportados por los no residentes deben distribuirse entre las actividades generadoras de ingresos de los no residentes en el país de origen y fuera de él; sin embargo, para las autoridades tributarias es difícil determinar la parte de los alquileres o las regalías de un no residente que son atribuibles a los ingresos obtenidos en el país de origen, sobre todo cuando se refiere a bienes intangibles. El cálculo de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o centro fijo en virtud del artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas plantea cuestiones similares.

Tributación de no residentes que reciben alquileres y regalías – retención fiscal

12. Cuando un residente de un país en desarrollo o un no residente sujeto a impuestos sobre una base neta en un país en desarrollo paga alquileres o regalías a un no residente, los pagos generalmente podrán deducirse de la base imponible en el país en desarrollo. Aunque todas las deducciones de alquileres y regalías erosionan la base imponible de un país en desarrollo, no sería adecuado que el país denegara esas deducciones cuando los alquileres y las regalías son gastos legítimos en que se incurre para obtener ingresos. No obstante, si los pagos deducibles de alquileres o regalías a no residentes no están sujetos a impuestos en el país en desarrollo, el riesgo de erosión de la base imponible es más grave. Por lo general, los países en desarrollo practican una retención fiscal sobre los alquileres y las regalías que se pagan a los no residentes. Aun practicando esta retención sobre los alquileres y las regalías, existen riesgos de erosión de la base imponible cuando:

a) El ahorro fiscal que representa la deducción de los alquileres o las regalías es mayor que la retención fiscal. Por ejemplo, si un país en desarrollo aplica un impuesto sobre sociedades del 30%, pero impone una tasa de retención fiscal sobre los alquileres y las regalías de tan solo el 20%, la base imponible del país se erosionará en un 10% del importe pagado en concepto de alquiler o regalías. Resulta complicado establecer la tasa de retención fiscal sobre los alquileres y regalías dado que hay que encontrar el equilibrio que permita proteger la base imponible del país en desarrollo sin disuadir a los no residentes de alquilar bienes y conceder licencias a los residentes del país en desarrollo;

b) Determinados alquileres o regalías están exentos de impuestos o sujetos a tasas reducidas de retención fiscal;

c) Los alquileres o las regalías por el uso de diversos tipos de bienes están sujetos a diferentes tasas de retención fiscal;

d) El importe de los alquileres o las regalías recibidos por un no residente de una parte vinculada es inferior o superior al importe que se habría pagado si la transacción se hubiera realizado en condiciones de plena competencia;

e) Los pagos de alquileres y regalías pueden no estar relacionados con el uso efectivo de un derecho o bien. Cuando los pagos no se efectúan con el fin de obtener

ingresos o no producen ningún beneficio para el pagador, la deducción de esos pagos erosiona la base imponible de un país.

13. Cuando se paga un alquiler a un no residente por el uso de bienes inmuebles situados en un país en desarrollo, es relativamente fácil para el país en que se encuentran los bienes practicar la retención fiscal sobre el alquiler, aun cuando lo pague un no residente (por ejemplo, cuando el pagador no residente realiza actividades empresariales en ese inmueble). Sin embargo, cuando se pagan alquileres o regalías a no residentes por el uso de bienes muebles o bienes intangibles, los países en desarrollo pueden encontrar más dificultad para determinar si deben aplicar la retención sobre esos pagos. Por ejemplo, cuando un residente de un país en desarrollo paga alquileres o regalías por el uso de bienes fuera del país en desarrollo, puede ser difícil o inadecuado aplicar la retención fiscal sobre esos pagos. La norma más eficaz sería una que combinase el lugar donde se utiliza el derecho o bien y el país de residencia del pagador.

14. Los países en desarrollo podrían imponer la retención fiscal sobre todos los pagos de alquileres o regalías efectuados por los residentes y los no residentes con un establecimiento permanente o centro fijo en el país (o los no residentes que utilicen bienes en el país si se aplica la norma del lugar de origen) por el uso de bienes muebles o intangibles; sin embargo, una retención tan amplia sería difícil de poner en práctica, en particular si son particulares quienes efectúan los pagos. Por eso, otra opción sería practicar la retención únicamente si los pagos son deducibles al calcular los ingresos sujetos a impuestos en el país en desarrollo; de este modo, los pagos no deducibles de alquileres o regalías no estarían sujetos a imposición.

B. Principales riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a alquileres y regalías con arreglo a los tratados fiscales

Introducción

15. En ocasiones, las disposiciones de los tratados fiscales hacen posible que se erosione la base imponible al pagar gastos en concepto de alquileres y regalías, ya que los tratados fiscales limitan los impuestos que un Estado contratante puede aplicar a los residentes del otro Estado contratante. Para un país en desarrollo dado, la medida en que sus tratados fiscales permiten la erosión de su base imponible nacional depende: a) del número de tratados fiscales que haya concertado, b) de los países con los que haya concertado tratados fiscales, y c) de las disposiciones de los tratados fiscales.

16. En general, los tratados fiscales se basan en la Convención Modelo de las Naciones Unidas o el Modelo de Convenio de la OCDE. Muchos países en desarrollo negocian las disposiciones de sus tratados fiscales sobre la base de la Convención Modelo de las Naciones Unidas porque ofrece mayores derechos de imposición a los países de origen.

17. Los tratados fiscales no suelen imponer tributos; los tributos se imponen de conformidad con la legislación interna del país. Por lo tanto, si una parte de los ingresos obtenidos por un no residente de un país no es imponible con arreglo a la legislación interna de ese país, resulta irrelevante que el país tenga derecho a gravar esa suma en virtud de lo dispuesto en un tratado fiscal aplicable.

Restricciones a la tributación de residentes con arreglo a los tratados fiscales

18. Aunque los tratados fiscales no suelen limitar la facultad de un país para gravar a sus propios residentes, principio actualmente recogido de forma explícita en el artículo 1 3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de

Convenio de la OCDE, hay algunas excepciones a este principio general que son pertinentes en lo que a los alquileres y las regalías se refiere.

19. En primer lugar, con arreglo al artículo 23 de ambos modelos de convenio, el país de residencia tiene la obligación de establecer un método para eliminar la doble imposición con respecto a un elemento de renta que sea imponible en el país de origen de conformidad con lo dispuesto en el convenio. Esta obligación debe cumplirse eximiendo a dichos ingresos del pago del impuesto del país de residencia o permitiendo el descuento del impuesto del país de residencia por el impuesto pagado en el extranjero sobre esos ingresos. Como se ha explicado anteriormente, en principio, los gastos de alquiler o regalía soportados por un residente de un país para obtener ingresos procedentes del extranjero que estén exentos del pago de impuestos en el país de residencia no serían deducibles; además, cuando los ingresos procedentes del extranjero fueran gravables por el país de residencia, esos gastos realizados para obtener dichos ingresos serían deducibles, pero se asignarían a esos ingresos a efectos de calcular el límite del descuento por impuestos pagados en el extranjero.

20. En segundo lugar, el artículo 24 4) de ambos modelos de convenio obliga a un Estado contratante a aceptar la deducción de los alquileres y las regalías (y otros gastos) pagados por una empresa de ese Estado a un residente del otro Estado contratante en las mismas condiciones que si los importes hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Esta disposición no se aplica a los pagos excesivos de regalías con arreglo a los artículos 9 o 12 6). Por ejemplo, con arreglo al artículo 24 4), un país no podrá denegar la deducción de los alquileres o las regalías pagados por un residente a un no residente en los casos en que está permitida la deducción de un pago similar a un residente.

21. En tercer lugar, en virtud del artículo 24 5) de ambos modelos de convenio, las empresas residentes de un Estado que sean propiedad o estén controladas por residentes del otro Estado no deben estar sujetas a impuestos ni obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estén sujetas las empresas residentes de naturaleza similar. Por ejemplo, según lo dispuesto en el artículo 24 5), la deducción de alquileres o regalías de una empresa residente que sea propiedad o esté bajo el control de no residentes no podría estar sujeta a normas que sean menos favorables que las aplicables a la deducción de pagos similares de alquileres o regalías efectuados por otras empresas residentes pertenecientes a residentes.

Restricciones a la tributación de no residentes en los tratados fiscales

22. Hay dos cuestiones importantes en relación con el tratamiento dado a los alquileres y las regalías pagados o recibidos por no residentes en virtud de los tratados fiscales. En primer lugar, ¿restringen los tratados fiscales la autoridad de un país para practicar retenciones fiscales sobre el pago de alquileres y regalías a los residentes del otro Estado contratante en virtud de su legislación nacional? En segundo lugar, ¿exigen los tratados fiscales que un país permita la deducción de los alquileres y las regalías pagados por los residentes del otro Estado contratante en circunstancias en que esa deducción no estaría permitida en la legislación nacional?

23. Si los no residentes reciben pagos de alquileres y regalías de un país, pueden ser de aplicación las disposiciones de los artículos 6, 7, 8, 12 y 21 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE. Si un no residente tiene un establecimiento permanente en el país y los bienes subyacentes por los cuales se pagan los alquileres o las regalías están efectivamente vinculados a la actividad de ese establecimiento permanente, por lo general el no residente está sujeto a imposición en el país en que está situado el establecimiento permanente sobre una

base neta en virtud del artículo 7, que recoge las disposiciones relativas a la deducción de los alquileres y las regalías (y otros gastos) contraídos para obtener ingresos. De lo contrario, el importe bruto de los alquileres y las regalías percibido por un no residente está sujeto a retención fiscal (a una tasa limitada por el artículo 12 en el caso de los pagos imponibles en virtud de ese artículo).

Retención fiscal sobre los alquileres y las regalías

24. El artículo 6 de ambos modelos de convenio permite a los países en desarrollo gravar, sin limitación alguna, los ingresos percibidos por un residente del otro país por el arrendamiento (alquiler) de bienes inmuebles situados en ese país. Por ello, los países en desarrollo pueden gravar los alquileres por el uso de bienes inmuebles sobre una base neta o bruta a cualquier tasa. Cuando un país en desarrollo permite la deducción de gastos en el cálculo de los ingresos de un no residente procedentes de bienes inmuebles situados en el país, debe velar por que las deducciones sean legítimas y, en el caso de pagos que no se realicen en condiciones de plena competencia, no superen el importe que se pagaría en tales condiciones. Si se practica una retención fiscal sobre la base bruta del alquiler por el uso de bienes inmuebles, la tasa puede establecerse de manera que la retención haga las veces de impuesto sobre los ingresos netos.

25. Según el artículo 6 2), el término “bienes inmuebles” tendrá el sentido que le dé la legislación interna del país en que estén situados los bienes y comprenderá el ganado, el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, y las licencias de explotación de yacimientos minerales y otros recursos naturales.

26. Con arreglo al artículo 8 de ambos modelos de convenio, los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional solo suelen someterse a imposición en el país de residencia. Por ello, los pagos por el alquiler de buques y aeronaves arrendados por una aerolínea o naviera extranjera a una aerolínea o naviera nacional que están previstos en el artículo 8 pueden erosionar la base imponible cuando son deducibles en el país del que es residente el pagador y ese país no puede practicar retenciones fiscales sobre esos pagos.

27. De conformidad con el artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, un país en desarrollo está facultado a someter a retención de impuestos, a un tipo máximo convenido, los alquileres por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos procedentes del país en desarrollo y pagados a un residente del otro país. La expresión “equipos industriales, comerciales o científicos” no está definida en el texto y, como se explica en el párrafo 13.2 del comentario en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, tendrá el sentido que tenga en la legislación nacional, salvo cuando el contexto exija otro significado. El alquiler se considera procedente de un país cuando el pagador es residente de ese país o, cuando un no residente tiene un establecimiento permanente o centro fijo en ese país, la obligación de pagar alquiler está vinculada al establecimiento permanente o centro fijo y el alquiler es deducible al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente o centro fijo. En cambio, el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE no se aplica a los alquileres por el uso de esos equipos, que se contemplan en el artículo 7, lo que significa que un país en desarrollo donde se originen alquileres por el uso de esos equipos no puede gravarlos a menos que el no residente tenga un establecimiento permanente en el país y que los alquileres sean atribuibles al establecimiento permanente.

28. Cuando un país en desarrollo opta por practicar la retención de impuestos sobre el alquiler por el uso de equipo, debe plantearse detenidamente que cabe la posibilidad de que algunos arrendadores no residentes exijan a los arrendatarios residentes en el país en desarrollo un alquiler incrementado en la cuantía de la retención, con lo que

trasladan el impuesto a los arrendatarios residentes, y aumenta el costo que supone para los residentes arrendar equipo de no residentes.

29. En el artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas también se establece que el país del que proceden las regalías por el uso o la concesión del derecho de uso de bienes intangibles podrá gravarlas a un tipo convenido entre los Estados contratantes. En el artículo 12 3) se definen esos cánones o regalías en términos generales como pagos por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, patentes, marcas, planos, diseños o modelos, fórmulas secretas o procesos y conocimientos técnicos; sin embargo, los honorarios por servicios técnicos no son regalías y son imponibles de conformidad con el artículo 12A de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Las regalías se consideran procedentes de un país cuando el pagador es residente de ese país o cuando un no residente tiene un establecimiento permanente o centro fijo en ese país, la obligación de pagar regalías está vinculada al establecimiento permanente o centro fijo y las regalías son deducibles al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente o centro fijo. Con arreglo a la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el lugar donde se utiliza el bien carece de relevancia a efectos de determinar la procedencia de los alquileres o las regalías. De conformidad con el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, las regalías son imponibles únicamente en el país del que el beneficiario es residente.

Deducción de los pagos de alquileres y regalías por los no residentes

30. En general, la deducción de los gastos en el cálculo de los ingresos es una cuestión de legislación interna, si bien en el artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se ofrecen algunas normas generales sobre deducciones a efectos de determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente. Además, el artículo 24 3) impide que un país discrimine a los residentes del otro Estado contratante que realizan actividades empresariales en el país por medio de un establecimiento permanente (aunque no si lo hacen mediante un centro fijo). En el artículo 7 3) se dispone que “se permitirá la deducción” de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente y que esas deducciones deben permitirse con independencia del lugar donde se efectúen los gastos (es decir, tanto si se efectúan en el país en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte) y de si los gastos se efectúan total o parcialmente para los fines del establecimiento permanente. Aunque el artículo 14 no contiene normas similares a las del artículo 7 3), en el párrafo 10 del comentario al artículo 14 se indica que deben aplicarse los mismos principios a efectos de calcular los ingresos atribuibles a un centro fijo. Por ello, los gastos de alquiler o regalías soportados en relación con un establecimiento permanente o centro fijo son deducibles al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente a efectos de la aplicación del artículo 7.

31. Los bienes muebles y la propiedad intelectual pertenecientes a una empresa no residente pueden utilizarse en beneficio de toda la empresa y no exclusivamente en beneficio de un establecimiento permanente o centro fijo. Por ejemplo, los bienes pueden utilizarse para los fines de una parte de una empresa durante un tiempo y luego para otra parte de la empresa durante el resto del año; y la propiedad intelectual puede utilizarse simultáneamente en beneficio de las distintas partes de la empresa. Por lo tanto, es necesario que se asigne el porcentaje adecuado de los gastos por alquileres o regalías soportados por un no residente a un establecimiento permanente o un centro fijo. Como ya se ha señalado, esa asignación puede hacerse sobre la base del rastreo efectivo del uso de los bienes (por ejemplo, por referencia al número de horas o días de uso) o mediante un prorrateo de los gastos sobre la base de factores como los ingresos, las ventas, los activos, los empleados, etc.

32. Solo los gastos por alquileres o regalías realmente soportados por una empresa no residente en relación con un establecimiento permanente o centro fijo son deducibles a la hora de calcular los beneficios del establecimiento permanente o centro fijo. La deducción de los alquileres o regalías teóricos cobrados por la oficina central (u otra parte de una empresa) a un establecimiento permanente en un país en desarrollo por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos o la propiedad intelectual de una empresa está explícitamente prohibida por el artículo 7 3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. En cambio, con arreglo al artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, los alquileres y las regalías teóricos correspondientes a esos bienes pueden ser deducibles. Según lo dispuesto en ambos modelos de convenio, si un país en desarrollo permite que se deduzcan los alquileres o las regalías teóricos al calcular los beneficios de un establecimiento permanente o centro fijo, su base imponible se erosionará y no podrá imponer ninguna retención de impuestos sobre esas cantidades teóricas. Sin embargo, en virtud de las disposiciones de ambos modelos de convenio, un país en desarrollo está facultado para imponer retenciones fiscales sobre los pagos efectivos de alquileres y regalías realizados por no residentes con un establecimiento permanente o centro fijo en el país en desarrollo a otro no residente si los pagos son deducibles al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente o centro fijo, ya que esos pagos se consideran procedentes del país.

33. En virtud del artículo 24 3) de ambos modelos de convenio, un Estado contratante no puede gravar un establecimiento permanente de un residente del otro Estado con impuestos menos favorables que los que aplica a sus residentes que se dedican a actividades similares. Por este motivo, si las empresas residentes están sujetas a tributación por sus beneficios en cifras netas, los no residentes que realicen actividades empresariales a través de un establecimiento permanente también deberán estar sujetos a impuestos sobre sus beneficios netos y podrán deducir los gastos de alquileres y regalías del mismo modo que las empresas residentes. Por ejemplo, con arreglo al artículo 24 3), un país en desarrollo no podría aplicar una retención fiscal final sobre los alquileres o las regalías percibidos por un no residente con un establecimiento permanente en el país cuando los bienes subyacentes (bienes inmuebles, equipo o bienes intangibles) están vinculados efectivamente al establecimiento permanente, a menos que los alquileres o las regalías pagados a los residentes también estén sujetos a dicha retención de impuestos final. Ahora bien, el artículo 24 3) no sería aplicable a un impuesto aplicado a nivel de sucursal sobre los alquileres o las regalías deducibles en el cálculo de los beneficios de un establecimiento permanente, porque ese impuesto grava al beneficiario no residente de los alquileres o las regalías y no al establecimiento permanente.

34. El artículo 24 3) se refiere únicamente a la tributación de los beneficios de un establecimiento permanente y no a las obligaciones conexas. Por eso, dicho artículo no impide que un país imponga obligaciones de presentación de información, sanciones y otras normas administrativas con respecto a la tributación de los no residentes que realizan actividades empresariales a través de un establecimiento permanente distintas a las obligaciones impuestas a los residentes que realizan actividades análogas.

C. Contramedidas para prevenir la erosión de la base imponible con respecto a los alquileres y las regalías

Introducción

35. Los países en desarrollo disponen de tres respuestas básicas para hacer frente a la erosión transfronteriza de la base imponible mediante el pago de alquileres y

regalías: a) restricciones a la deducción de alquileres y regalías, b) la imposición de retenciones fiscales sobre los pagos de alquileres y regalías a no residentes, y c) la aplicación de normas, incluidas las de fijación de precios de transferencia y prevención de la elusión fiscal, para evitar excesos en los pagos deducibles de alquileres y regalías.

Contramedidas establecidas en la legislación nacional

Restricciones a la deducción de alquileres y regalías por residentes y no residentes

36. Aunque todas las deducciones de alquileres y regalías reducen la base imponible de un país en desarrollo, no sería adecuado que el país denegara la deducción de los alquileres y regalías cuando esos gastos se realizan de manera legítima para obtener ingresos. Los riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a los pagos deducibles de alquileres y regalías son mayores cuando los pagos se efectúan a no residentes y son excesivos o no están sometidos a imposición por el país en desarrollo o están sujetos a un tipo impositivo reducido. Como se comenta más adelante, puede que los países en desarrollo quieran asegurarse de que los alquileres y las regalías pagados a no residentes están sujetos a retención fiscal.

37. Los pagos de alquileres o regalías a no residentes pueden ser excesivos cuando el pagador y el beneficiario de los pagos están vinculados o no operan en condiciones de plena competencia. Los países en desarrollo tal vez deseen considerar la posibilidad de adoptar normas sólidas de fijación de precios de transferencia para prevenir la erosión de la base imponible por medio del pago de alquileres y regalías excesivos a no residentes vinculados; también podrían considerar la posibilidad de dictar normas similares contra la elusión fiscal para prevenir la deducción de pagos de alquileres y regalías excesivos entre personas vinculadas.

38. Es posible que los no residentes sujetos a imposición en los países en desarrollo sobre su base neta (por ejemplo, cuando tienen un establecimiento permanente en ese país) asignen cantidades desproporcionadas de los alquileres o las regalías a sus actividades generadoras de ingresos en los países en desarrollo y deduzcan esas sumas al calcular sus ingresos. Para evitar esto, es posible que los países en desarrollo quieran dictar normas claras para asignar los alquileres y las regalías soportados por los no residentes a los ingresos de las actividades empresariales realizadas por los no residentes en sus países, y las autoridades tributarias deben mantenerse atentas a la aplicación de esas normas.

Retención fiscal sobre los alquileres y las regalías

39. Aunque los pagos de alquileres y regalías a no residentes erosionan la base imponible de un país en desarrollo, esa erosión puede contrarrestarse si el país grava los pagos. Por lo general, ese impuesto se percibe reteniendo una tasa fija del importe bruto de los pagos y la tasa se establece como sustituto de un impuesto sobre los ingresos netos del no residente. La base imponible de un país en desarrollo se seguirá erosionando en la medida en que los alquileres o las regalías pagados a no residentes estén exentos de impuestos o la tasa de retención fiscal sea inferior al ahorro fiscal que supone la deducción de los alquileres y las regalías para el pagador. Dado que unas tasas elevadas de retención fiscal sobre los alquileres y las regalías pueden limitar el acceso de los residentes de un país en desarrollo a equipos y tecnología, los países en desarrollo suelen aceptar exenciones o tasas reducidas de retención fiscal para las regalías en sus tratados fiscales. Sin embargo, es importante examinar detenidamente esas exenciones o tasas reducidas para comprobar que tengan justificación. En el vademécum práctico sobre alquileres y regalías se proporcionan ejemplos de leyes para la aplicación de retenciones fiscales sobre los alquileres y las regalías con notas explicativas.

40. Si un país en desarrollo tiene distintas tasas de retención fiscal para los pagos de alquileres y regalías y otros pagos a no residentes, como intereses y honorarios por servicios, es posible que los contribuyentes manipulen las transacciones a fin de evitar o minimizar las retenciones modificando la naturaleza de los pagos. Los países en desarrollo pueden reducir al mínimo ese riesgo de erosión de la base imponible manteniendo en su legislación nacional y en sus tratados fiscales tasas de retención coherentes para todos los pagos a no residentes.

41. Cuando los no residentes están sujetos a imposición sobre una base neta y se deducen los pagos de alquileres y regalías de la base imponible del país, las deducciones erosionarán la base imponible del país, salvo en la medida en que esos pagos estén sujetos a retención fiscal.

42. Los no residentes pueden suscribir contratos cruzados para evitar la retención fiscal sobre los alquileres o las regalías. Para evitar este tipo de elusión de impuestos, los países en desarrollo pueden adoptar normas específicas contra la elusión a fin de dar respuesta a los contratos cruzados abusivos o, si tienen una norma general contra la elusión, aplicar la norma a esos contratos.

43. Si un país en desarrollo aplica la retención fiscal a los alquileres pagados a no residentes por el uso de bienes inmuebles situados en el país, podría convenir que se asegurara de que el significado de los términos “bienes inmuebles” e “ingresos procedentes de” esos bienes en su legislación nacional es lo suficientemente amplio a tales efectos. Por ejemplo, los significados podrían incluir los pagos por el uso de recursos naturales (minas, bienes agrícolas, madera) y por el uso de bienes fijados a inmuebles, como los oleoductos.

44. Del mismo modo, para un país en desarrollo puede ser útil examinar el significado de los términos “alquiler” y “regalías” de conformidad con su legislación nacional a fin de cerciorarse de que sea suficientemente amplio como para incluir todos los pagos por el uso de bienes, que todas las exenciones estén justificadas y que los significados sean compatibles con el significado del término “regalías” en sus tratados fiscales.

45. Cabe la posibilidad de que las empresas no residentes perciban sumas considerables en forma de alquileres o regalías de consumidores residentes sin necesidad de tener un establecimiento permanente o un centro fijo en el país. Este tipo de elusión fiscal no se limita a los alquileres y las regalías, sino que puede darse en diversas actividades empresariales, como el suministro de bienes y servicios digitales. Es poco probable que la imposición de una retención fiscal sobre todos los alquileres y las regalías pagados a no residentes sea una respuesta eficaz a este tipo de erosión de la base imponible, habida cuenta de lo difícil que es cobrar esa retención a los consumidores particulares. Algunos países han promulgado normas especiales contra la elusión fiscal o han aprobado normas para gravar a los no residentes cuando sus suministros de bienes y servicios digitales en un país son importantes.

Tributación de residentes

46. Cuando los residentes de un país en desarrollo incurren en alquileres o regalías para obtener ingresos exentos procedentes del extranjero, en principio, esos gastos no deben ser deducibles. Cuando se incurre en esos gastos para obtener ingresos imponibles procedentes del extranjero, los gastos por lo general son deducibles, aunque en principio deben ser asignados a los ingresos procedentes del extranjero, y reducirlos, a efectos de la limitación de cualquier descuento por impuestos pagados en el extranjero autorizado por el país en desarrollo. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf.

47. A fin de contrarrestar los riesgos de erosión de la base imponible cuando un residente de un país en desarrollo transfiere bienes intangibles a un no residente, el país en desarrollo puede considerar la posibilidad de gravar las ganancias derivadas de la transferencia. Cuando el bien se transfiere a un no residente vinculado, existe el riesgo de que se establezca un precio de venta inferior al valor razonable de mercado con el fin de reducir al mínimo la cuantía de la ganancia sujeta a impuestos. Los países en desarrollo tal vez deseen estudiar la posibilidad de incluir en su legislación nacional disposiciones en las que se prevea que el producto de la venta se considere equivalente al valor razonable de mercado del bien en esas ventas entre partes vinculadas, e incluso podrían considerar la posibilidad de aplicar criterios retrospectivos a efectos de determinar el valor del bien. También deben velar por que se asignen recursos suficientes para hacer cumplir esas disposiciones de manera eficaz.

Contramedidas establecidas en los tratados fiscales

48. Los tratados fiscales de un país en desarrollo pueden impedir que ese país aplique retenciones sobre determinados pagos de alquileres o regalías a los residentes de los Estados con los que ha firmado tratados, o exigirle que reduzca su tasa de retención fiscal sobre esos pagos. Los países en desarrollo podrían insistir en mantener tasas de retención razonables para los alquileres y las regalías (por ejemplo, del 10% o 15%) en sus tratados, lo que reduciría el alcance de cualquier erosión de la base imponible mediante pagos deducibles de alquileres y regalías. Sin embargo, como se ha indicado anteriormente, los dueños de propiedad intelectual no residentes pueden hacer que los licenciarios residentes soporten el costo de cualquier retención fiscal incrementando los pagos en concepto de regalías. Puede que los países en desarrollo quieran asegurarse de que todas las exenciones de retención sobre los alquileres y las regalías estén claramente justificadas y, en la medida de lo posible, deben considerar la posibilidad de asegurar que las tasas de retención fiscal sobre diversos tipos de regalías y otros pagos, como los intereses y honorarios por servicios, sean coherentes.

49. Los países en desarrollo deben procurar que sus tratados fiscales contengan disposiciones similares al artículo 6 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y, como se ha señalado anteriormente, deben considerar la posibilidad de gravar en la legislación nacional todos los ingresos procedentes de bienes inmuebles que puedan gravar en virtud del artículo 6.

50. En los casos en que los países en desarrollo acuerden incluir el artículo 12 3) del Modelo de Convenio de la OCDE en sus tratados fiscales, no podrán gravar los alquileres por el uso de equipos industriales, comerciales y científicos a menos que el arrendador no residente tenga un establecimiento permanente en el país y los equipos estén asociados efectivamente a dicho establecimiento. En cambio, si los países en desarrollo incluyen el artículo 12 3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas en sus tratados fiscales, podrán aplicar la retención fiscal a una tasa convenida sobre el alquiler por el uso de esos equipos.

51. En lo que respecta a las regalías por el uso de bienes intangibles, los países en desarrollo tal vez deseen asegurarse de que los pagos que están sujetos a retención fiscal de conformidad con la legislación nacional también sean imposables en virtud del artículo 12 3) y de que toda exención de la retención fiscal en virtud del artículo 12 esté claramente justificada.

52. En la medida en que un país haya firmado tratados fiscales que contengan una disposición de no discriminación similar al artículo 24 3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, esos convenios impedirán que el país deniegue la deducción de los alquileres y regalías por parte de los no residentes que realizan actividades

empresariales en el país a través de un establecimiento permanente (aunque no a los que lo hagan a través de un centro fijo), a menos que los residentes del país no puedan deducir los pagos similares. Si bien los tratados fiscales suelen exigir que los países en los que se encuentra un establecimiento permanente permitan la deducción de los alquileres y las regalías que se puedan atribuir adecuadamente al establecimiento permanente, las autoridades fiscales de los países en desarrollo deben tener cuidado de no permitir que los no residentes deduzcan importes desproporcionados. Los países en desarrollo deben contemplar la posibilidad de no adoptar el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE en sus convenios, porque ese artículo puede obligarles a autorizar la deducción de alquileres y regalías teóricos al calcular los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente sin practicar retención alguna sobre esos pagos teóricos.

53. Los tratados fiscales suscritos por un país que contienen disposiciones similares a los artículos 24 4) y 5) de ambos modelos de convenio pueden impedir que ese país restrinja la deducción de alquileres o regalías en determinados casos. Para evitarlo en caso de que un país considere que tales restricciones están justificadas y son esenciales, un país puede:

- a) Negarse a suscribir tratados fiscales;
- b) Negarse a aceptar la inclusión de los artículos 24 4) y 5) en sus tratados fiscales;
- c) Aplicar cualquier restricción a la deducción de alquileres y regalías por no residentes también a los pagos de alquileres y regalías por residentes;
- d) Insistir en excluir expresamente cualquier restricción a la deducción de alquileres y regalías a no residentes contemplada en los artículos 24 4) y 5); o
- e) Insistir en limitar los artículos 24 4) y 5) al tratamiento de nación más favorecida en lugar de al tratamiento nacional.

D. Cuestiones de administración tributaria

54. En general, los no residentes pueden estar sujetos a imposición por los alquileres o las regalías como parte de sus ingresos netos de la misma manera que los residentes o por los alquileres y las regalías brutos que perciben sin deducciones. Cuando están sujetos a imposición por sus ingresos netos, suelen estar obligados a presentar declaraciones de impuestos donde figuran sus ingresos imponibles y el impuesto por pagar. Aunque los pagos de alquileres y regalías generados en el país que reciben los no residentes en estas circunstancias pueden estar sujetos a retención, esa retención es provisional; representa un pago a cuenta del impuesto que debe pagar el no residente determinado en la liquidación de su declaración de impuestos. Cuando los no residentes están sujetos a retención fiscal sobre los pagos brutos que reciben, la retención suele ser el impuesto final. El no residente no está autorizado a pagar impuestos sobre una base neta, aunque en algunas circunstancias puede estar autorizado a presentar una declaración de impuestos y reclamar la devolución de cualquier exceso retenido.

55. Cuando los no residentes tributan por estimación, las autoridades fiscales se enfrentan a la difícil tarea de determinar cuáles son los no residentes que están obligados a declarar impuestos, verificar que sus ingresos se hayan calculado con exactitud y recaudar el impuesto por pagar. Estas dificultades pueden reducirse al mínimo si los no residentes están sujetos a retención provisional o definitiva. En los casos en que los no residentes estén sujetos a retención, la obligación de señalar cuáles son los no residentes sujetos a imposición y de determinar la cuantía del impuesto se traspa de manera efectiva a los agentes de retención.

56. Para aplicar eficazmente las disposiciones de la legislación nacional y los tratados fiscales, las autoridades tributarias deben estar facultadas para obtener la información necesaria de los contribuyentes y otras personas, como las instituciones financieras y los agentes de retención, y para examinar las disposiciones de la normativa nacional y comprobar que se hayan cumplido. Por ello, es posible que los países en desarrollo deseen estudiar si los requisitos de divulgación y presentación de información establecidos en su legislación nacional y los recursos destinados a las actividades de inspección y verificación son adecuados para este fin.

57. Las autoridades fiscales de un país en desarrollo también deben aplicar las disposiciones de sus tratados fiscales en lo que se refiere a los alquileres y las regalías. La aplicación de las disposiciones de los tratados fiscales relativas a los alquileres y las regalías conlleva la determinación de:

a) La residencia de un beneficiario de alquileres o regalías no residente (a menudo, se exigen certificados de residencia de las autoridades tributarias extranjeras a tales efectos);

b) El artículo del convenio aplicable (por ejemplo, el artículo 6, 7, 8, 12 o 21);

c) Si el no residente tiene derecho a los beneficios de ese artículo del convenio en concreto;

d) Cuando un no residente está sujeto a imposición de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 o en el artículo 14, si los gastos por alquileres o regalías son deducibles al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente o centro fijo;

e) Si los pagos por alquileres o regalías a no residentes asociados se ajustan a los importes que se fijarían en condiciones de plena competencia a efectos de los artículos 9 y 12 6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas;

f) Si se ha retenido el importe adecuado de conformidad con el artículo pertinente del convenio y si se debe devolver algún exceso.

Apéndice

Lista de verificación de los principales riesgos de erosión de la base imponible y posibles contramedidas

Riesgo	Contramedidas
Deducciones de alquileres y regalías	
<ul style="list-style-type: none"> • Pagos a no residentes vinculados de alquileres o regalías que superan los importes de plena competencia • Las disposiciones de los tratados fiscales (artículo 24 4) o 5)) pueden impedir la aplicación de restricciones legítimas y esenciales a las deducciones de alquileres o regalías. • Los no residentes sujetos a imposición sobre una base neta pueden aplicar deducciones excesivas de alquileres o regalías • Las disposiciones de los tratados fiscales (artículo 24 3)) pueden impedir que se apliquen normas para denegar las deducciones excesivas de alquileres o regalías por los establecimientos permanentes 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicar normas sobre la fijación de precios de transferencia • No concertar tratados fiscales • No acordar la inclusión del artículo 24 4) o 5) • Aplicar restricciones a las deducciones de alquileres y regalías por residentes y no residentes • Excluir todas las restricciones a las deducciones de alquileres o regalías contempladas en los artículos 24 4) y 5) • Limitar los artículos 24 4) y 5) al tratamiento de nación más favorecida • Aplicar restricciones sobre las deducciones de alquileres y regalías a los no residentes • Aplicar normas eficaces para la asignación de los gastos de alquileres o regalías a los ingresos percibidos por los no residentes • Asegurar que los alquileres y las regalías teóricos no sean deducibles y que no se permita aplicar un margen a los alquileres o las regalías • No concertar convenios • No acordar la inclusión del artículo 24 3) • Aplicar restricciones a las deducciones de alquileres y regalías por establecimientos permanentes y empresas residentes • Excluir todas las restricciones a las deducciones de alquileres o regalías contempladas en el artículo 24 3) • Limitar el artículo 24 3) al tratamiento de nación más favorecida
Retención de impuestos	
<ul style="list-style-type: none"> • Retención nula o reducida sobre los alquileres o las regalías pagados a no residentes en virtud de los tratados fiscales • Distintas tasas de retención aplicadas sobre las regalías y otras sumas, como los intereses y servicios 	<ul style="list-style-type: none"> • Mantener tasas de retención razonables sobre los alquileres y las regalías pagados a no residentes • Asegurar que las exenciones estén claramente justificadas • Velar por la aplicación de tasas de retención coherentes en virtud de la legislación nacional y los tratados fiscales

Riesgo	Contra medidas
<ul style="list-style-type: none"> • No hay retención sobre los pagos de alquileres o regalías deducibles efectuados por no residentes • Los no residentes reclaman el beneficio de una tasa de retención reducida con arreglo a los tratados fiscales • Los contribuyentes pueden suscribir contratos cruzados para evitar o reducir la retención fiscal • No se aplica retención fiscal sobre los alquileres por el uso de equipo en virtud del artículo 12 de los tratados fiscales • El significado de “bienes inmuebles” e “ingresos procedentes de bienes inmuebles” posiblemente sea demasiado restrictivo en la legislación nacional • La definición de regalías con arreglo a la legislación nacional puede ser demasiado restrictiva o incompatible con la definición según los tratados fiscales 	<ul style="list-style-type: none"> • Procurar que la retención sobre los alquileres y regalías se aplique a los pagos de alquileres o regalías efectuados por no residentes que sean deducibles al calcular sus ingresos percibidos en el país de origen • Asegurar que los no residentes tengan derecho a los beneficios del tratado en virtud del artículo 12 • Adoptar normas específicas contra la elusión para prevenir los contratos cruzados abusivos • Aplicar una norma general contra la elusión a los contratos cruzados abusivos • Garantizar que los tratados fiscales contengan una disposición similar a la del artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que permite la retención fiscal sobre los alquileres por el uso del equipo • Asegurar que el significado de “bienes inmuebles” sea al menos tan amplio como la definición del artículo 6 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y que el de “ingresos procedentes de bienes inmuebles” abarque todos los tipos de ingresos • Examinar los pagos por regalías sujetos a retención en virtud de la legislación nacional • Asegurar que las exenciones de retención estén justificadas • Comparar la retención fiscal con arreglo a la legislación nacional y los tratados fiscales, y velar por que estos no limiten indebidamente la retención nacional • Aplicar normas contra las prácticas abusivas para impedir que los contratos eludan la retención de impuestos sobre las regalías
Riesgos especiales de erosión de la base imponible	
<ul style="list-style-type: none"> • Bienes intangibles transferidos de un residente a un no residente vinculado, que puede que luego los arriende al residente 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicar impuestos sobre las ganancias; disponer que los bienes se consideren transferidos por su valor razonable de mercado (utilizar quizás criterios retrospectivos para determinar ese valor) • Si el país de residencia permite practicar deducciones especiales para los gastos de investigación y desarrollo, recuperar las deducciones cuando se transfieran los bienes a un no residente • Aplicar una norma general contra la elusión, de haberla, en los casos de abuso