



# IMPLICACIONES PRACTICAS DEL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION

César García Novoa

Catedrático de Derecho  
Financiero y Tributario

UNIVERSIDAD DE SANTIAGO



# LA NO DISCRIMINACION

- REVERSO DE LA IGUALDAD DE TRATAMIENTO.
- Principio de igualdad:
  - Igualdad formal o ISONOMIA
  - Igualdad material.

# PRINCIPIO DE IGUALDAD

- Tribunal Constitucional español:
  - No equivale a uniformidad.
  - No toda desigualdad está prohibida, sino aquella cuya introducción resulte injustificada.
  - HAY QUE APRECIAR LA DESIGUALDAD.
  - HAY QUE VALORAR EL FIN Y DETERMINAR SI EL MISMO ES JUSTIFICADO O NO LO ES.
- INTERDICCION DE LA DISCRIMINACION.

# LA NO DISCRIMINACION (II)

- El principio de igualdad es simplemente un instrumento que prohíbe *discriminaciones arbitrarias* (LIEBHOLZ).
- TIPKE: Valorar la desigualdad requiere elementos de comparación para la aplicación del principio de igualdad.
- HAY TRATAMIENTO DESIGUAL CUANDO EL TRATAMIENTO DIFERENTE PIVOTA SOBRE UN ELEMENTO QUE NO DEBE SER TOMADO EN CONSIDERACION.

## EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

- Surge en los Acuerdos Comerciales de Amistad, Comercio y Navegación.
- HAY SECTORES DE LA DOCTRINA QUE DUDAN DE ESTE ORIGEN.
- No es un verdadero principio de Derecho Internacional.
- Sí lo es en Derecho Comunitario Europeo.
- Depende de su inclusión en un Convenio, de su incorporación al Derecho Interno y está sujeto a la regla de reciprocidad.
- ¿Cómo opera la reciprocidad? ¿legitima un incumplimiento inmediato o a la denuncia del Convenio?

# EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION DEL ARTICULO 24 DEL MODELO OCDE.

- Art. 24 MOCDE.
- 6 APARTADOS. DISTINTOS SUPUESTOS DE PROHIBICION DE DISCRIMINACIONES
- También Modelo ONU y USA, con salvedades.

## EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION DEL ARTICULO 24 DEL MODELO OCDE (II)

- Lo incluye la mayoría de los CDI de España, incluido el firmado con Colombia.
- ARTICULO 23:
- Apenas tiene singularidades. Extiende el principio a los Establecimientos Permanentes.

# INTERPRETACION

- INTERPRETACION DE ESTE PRECEPTO.
- Criterios generales de interpretación.
- Reglas especiales: criterio de moderación y razonabilidad.
- Interpretación estricta: sólo en los supuestos previstos expresamente por la norma internacional.

# INTERPRETACION (III)

- La interpretación contextual del concepto supone que las diferencias de trato previstas específicamente en el Convenio no pueden generar una discriminación prohibida.
- PERO EL QUE UNA MEDIDA NO RESULTE DISCRIMINATORIA NO SIGNIFICA QUE AUTOMATICAMENTE SEA ACORDE CON EL CONVENIO

# EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION

- El principio se formula en clave negativa.
- EN SENTIDO CONTRARIO, LA DISCRIMINACION INVERSA (EL TRATAMIENTO MAS FAVORABLE DEL EXTRANJERO) NO ESTA PROHIBIDA.
- Aunque no está prohibida, no es objeto del tributo asegurar un trato mejor a los nacionales de otro Estado que a los propios nacionales, residentes o empresas controladas por residentes.

# EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION (II)

- LAS DISCRIMINACIONES PREVISTAS EN EL ART. 24 SE VALORAN OBJETIVAMENTE.
- No alguna excepción propuesta por la doctrina (art. 24,5 MOCDE, discriminación de empresas en manos de no residentes).
- A DIFERENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO SOLO SE PROHIBE LA DISCRIMINACION (NO LAS RESTRICCIONES NO DISCRIMINATORIAS).

# AMBITO OBJETIVO

- Todos los impuestos (no solo los referidos a la renta y el patrimonio).
- Art. 24,6 MOCDE: *no obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.*
- ¿Sólo impuestos?
- HACE INUTIL LA PREVISION DE ESTA CLAUSULA EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION, p.ej., en las Sucesiones.
- TAMBIEN OBLIGACIONES DE CARÁCTER FORMAL-

# AMBITO OBJETIVO (II)

- Algunos Estados se reservan el derecho a aplicar el artículo 24 ÚNICAMENTE A LOS IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL CONVENIO (Grecia, Irlanda, Luxemburgo, Reino Unido).
- ALGUNOS CONVENIOS FIRMADOS POR ESPAÑA INCLUYEN ESTA LIMITACION (con Austria, Canadá, Chile, Finlandia, India, Nueva Zelanda y Vietnam).

# AMBITO SUBJETIVO. REFERENCIA A LA INCIDENCIA SUBJETIVA DE LOS CDIs

- Principio de eficacia limitada:
- EL CDI se aplica sólo a residentes de ambos Estados firmantes.
  - **Art. 4, 1 del Modelo OCDE.** Indicaciones generales. Cuestión de Derecho Interno.
  - EI MODELO OCDE sólo establece *tie breakes rules*.

# LOS PUNTOS DE CONEXIÓN PERSONAS FISICAS

- Art. 4, 2. MODELO OCDE (*tie breakes rules*)
- SE DEFINEN EN FUNCION DE CRITERIOS DE MERCADO  
CARÁCTER TERRITORIAL.
  - Vivienda.
  - Centro de intereses vitales.
  - Residencia habitual
  - Nacionalidad
  - Acuerdo

# LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN PERSONAS JURIDICAS (I)

- TRADICIONAL: SEDE DE LA DIRECCION EFECTIVA
- El lugar donde se adoptan acuerdos de decisión.
- Lugar del domicilio de la principal explotación.
- El problema de la presencia en el territorio.
- Superación: Nuevos puntos de conexión a partir de la globalización( revisión MODELO OCDE 2000 ): Cambios frecuentes de dirección efectiva – *day by day management* -.
- El criterio de la “dirección estratégica”: *key management*.

# LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN PERSONAS JURIDICAS (II)

- Ordenamiento español: PERSONA JURIDICA.
- Criterio preferente: constitución en el territorio nacional ( exigencia o no de inscripción registral ). Vinculado a éste: fijación de sede estatutaria.
- En el caso español: sociedades mercantiles. Son residentes en España si tienen allí su *domicilio social*.
- El estatutario; además habrá de ser el lugar donde mantenga su vida de relación social con sus asociados y con terceros ( sentencia del TS de 19 de junio de 1957 ).

# EL PROBLEMA DE LAS SOCIEDADES DE PERSONAS

- Las sociedades de personas; *partnerships*.
- *EN LA MAYORIA DE LOS CDI; equiparados a personas jurídicas. RENDIMIENTOS REPARTIDOS TIENEN LA CONSIDERACION DE DIVIDENDOS ( ART. 10 ).*
- *MODELO AMERICANO: Régimen de atribución. Los rendimientos de las partnerships obtenidos por los socios. ¿ ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN LOS ESTADOS ?*

# AMBITO SUBJETIVO

- Se dice que el criterio es la NACIONALIDAD.
- NO EN TODOS LOS CASOS.
- En el caso arquetípico: (art. 24, 1) sí.
- SOLO PUEDEN INVOCAR LA CLAUSULA LOS NACIONALES DE LOS ESTADOS FIRMANTES. No los nacionales de un tercer Estado.
- Cambia el criterio. Provoca paradojas.
- NO INCLUYE OTRAS DISCRIMINACIONES (como la que se puede producir en función del lugar donde se obtiene la renta).

# AMBITO SUBJETIVO

- Personas físicas y jurídicas.
- En el caso de sociedades extranjeras: sus filiales y subsidiarias.
- **NO A LAS ENTIDADES PUBLICAS, SALVO QUE REALICEN ACTIVIDADES EMPRESARIALES** (una Entidad Pública extranjera no puede pedir el mismo trato que el Estado dispensa a sus entidades).

# AMBITO SUBJETIVO (II)

- Tampoco a las fundaciones o entidades de utilidad social que tengan beneficios fiscales en un Estado por realizar en estos actividades de utilidad pública.
- No pueden reclamar el beneficio en el otro Estado si no realizan tales actividades.
- Diferencia con el Derecho Comunitario:
- En las entidades sin ánimo de lucro, las exenciones previstas en la legislación nacional deben extenderse a las entidades similares de los demás Estados miembros (s.TJCE *Centro de Musicologia Walter Stauffer*, de 14 de septiembre de 2006)

# AMBITO SUBJETIVO

- No la pueden invocar los residentes en un tercer Estado que tenga Convenio con uno de los dos Estados firmantes para obtener el trato que se dispensa en el marco de los dos Estados firmantes.
- NO ES UN SUBROGADO DE LA CLAUSULA DE NACION MAS FAVORECIDA.

# AMBITO SUBJETIVO (II)

- La no discriminación requiere un criterio.
- EXIGE QUE SE ESTABLEZCA UN ELEMENTO QUE NO PUEDE SER TOMADO COMO REFERENTE DE DISCRIMINACION (QUE NO PUEDE SER RELEVANTE PARA UN TRATAMIENTO DESIGUAL)
- Se utiliza la **NACIONALIDAD**.
- LAS DEMAS CIRCUNSTANCIAS RELEVANTES DEBEN SER LAS MISMAS.
- **Los nacionales de uno y otro Estado deben estar en las mismas circunstancias.**

# AMBITO SUBJETIVO (III)

- EL PRINCIPIO SE CONVIERTE EN EL COROLARIO DEL PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD.
- Sólo la nacionalidad es irrelevante para implementar un tratamiento desigual.
- NUEVA VERSION DEL ART. 24 DEL MODELO OCDE 1992: los nacionales para no ser discriminados deben encontrarse en las mismas circunstancias, *en particular en lo que respecta a la residencia.*

# AMBITO SUBJETIVO (III)


- Desde 1992: LA RESIDENCIA VIENE A SER UN CRITERIO LEGITIMO DE TRATAMIENTO FISCAL DIFERENCIADO.
- Conclusión: todas las discriminaciones que se basen, exclusivamente, EN LA RESIDENCIA, son admisibles.
- Algún supuesto porblemático: XAVIER opinia que se basa en la residencia la creación de Impuestos de salida que gravan dividendos pagados a no residentes (se basa en la residencia).
- P.ej. Exención en Francia en la tributación de las ganancias de capital, cuando enajenaban inmuebles ciudadanos franceses, mientras que esta exención no se aplicaba si la enajenación la llevaban a cabo extranjeros no residentes.

# AMBITO SUBJETIVO (IV)

- La exigencia de residencia viene a circunscribir el ámbito de la cláusula.
- AUNQUE ES POSIBLE QUE LA CLAUSULA LA APLIQUEN LOS NACIONALES QUE NO RESIDAN EN NINGUNO DE LOS DOS ESTADOS VA A SER DIFICIL QUE ESTEN EN LAS MISMAS CONDICIONES POR RAZON DE LA RESIDENCIA.

## NO HAY DISCRIMINACION CUANDO LA DIFERENCIA DE TRATO SE BASA EN LA RESIDENCIA

- IMPORTANTE DIFERENCIA CON EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION EN LA UNION EUROPEA.
- EN LA UNION FUNCIONA EL PRINCIPIO DE INTERDICCION DE LA DISCRIMINACION INDIRECTA.
- Como los no residentes son, generalmente, no nacionales, LA DISCRIMINACION POR RAZON DE RESIDENCIA SUELE ENCUBRIR UNA DISCRIMINACION POR RAZON DE LA NACIONALIDAD.
- LA PROHIBICION DE DISCRIMINACION POR NACIONALIDAD EQUIVALE A PROHIBICION DE DISCRIMINACION POR RESIDENCIA.
- Este razonamiento lo excluyen los Comentarios de 2008.



NO HAY DISCRIMINACION CUANDO LA DIFERENCIA DE TRATO SE BASA EN LA RESIDENCIA NO HAY DISCRIMINACION CUANDO LA DIFERENCIA DE TRATO SE BASA EN LA RESIDENCIA

- EN CONCLUSION:
- **EN SENTIDO POSITIVO:** LA CLAUSULA SE TRADUCE EN SABER SI DOS SUJETOS RESIDENTES SON TRATADOS DE FORMA DIFERENCIADA EXCLUSIVAMENTE EN RAZON DE LA NACIONALIDAD
- EN SENTIDO NEGATIVO: NO OBLIGA A CONSIDERAR A LOS RESIDENTES EN OTRO TERRITORIO EL MISMO TRATAMIENTO QUE A LOS RESIDENTES.

## CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE NO SE PUEDE BASAR UNA DISCRIMINACION SEGÚN EL ART. 24 MOCDE

- Art. 24,1,: *Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.*

## CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE NO SE PUEDE BASAR UNA DISCRIMINACION SEGÚN EL ART. 24 MOCDE (II)

- NACIONALIDAD:
- Los extranjeros no PUEDEN están sujetos, en un determinado Estado, a ninguna tributación u obligación diferente a la que pudieran estarlo los nacionales de ese Estado en esa misma situación.
- NO SE DESPLAZA PLENAMENTE EL CRITERIO DE LA RESIDENCIA.
- LA RESIDENCIA SIGUE FUNCIONANDO PARA IMPLEMENTAR LAS REGLAS DE COMPARABILIDAD.
- Modelo USA: Los nacionales tributan por renta mundial. Sus nacionales residentes no se encontrarán en igualdad de condiciones.

# NO DISCRIMINACION POR RAZON DE LA NACIONALIDAD

- El principio puede invocarlo cualquier nacional de cualquier Estado AUNQUE NO SEA RESIDENTE EN NINGUNO DE LOS DOS.
- Art. 24, 1, *in fine*: *No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.*

# EL CRITERIO DE LA NACIONALIDAD

- ¿Quién se considera nacional a efectos de aplicación del principio?.
- CON LAS PERSONAS FISICAS NO HAY PROBLEMA.
- EL PROBLEMA VIENE DETERMINADO CON LAS PERSONAS JURIDICAS Y LAS *PARTNERSHIPS*.

# EL CRITERIO DE LA NACIONALIDAD. PERSONAS JURIDICAS

- A EFECTOS DE LA CLAUSULA: Estado conforme a cuya legislación se hayan constituido (*LAW OF INCORPORATION*)
- EN CONTRASTE CON EL MODELO EUROPEO QUE TOMA EN CONSIDERACION LA SEDE DE LA DIRECCION EFECTIVA.
- ¿Están permitidas las diferencias de trato que tomen en consideración el domicilio social o la dirección efectiva?

# ¿Cuál ES LA DISCRIMINACION QUE SE PROHIBE?

- Distintas versiones según los distintos textos del MOCDE.
- Comentarios: *en condiciones sustancialmente iguales.*
- MOCDE: *en las mismas condiciones.*
- La igualdad sería solamente fáctica, ya que en el caso USA no es aplicable.
- También debe referirse a las legales

# ¿Cuál ES LA DISCRIMINACION QUE SE PROHIBE? (I)

- **Ningún impuesto ni obligación relativa al mismo más gravoso.**
- La prohibición de exigir otro impuesto supone que no se puede exigir al nacional del Estado contratante un impuesto distinto del que grava a los nacionales propios.
- En Europea: sentencia *Royal Bank* de 29 de abril de 1999.

# ¿Cuál ES LA DISCRIMINACION QUE SE PROHIBE? (II)

- LA EQUIPARACION NO ES EN LA PRECION FISCAL SINO EN METODOS DE DETERMINACION DE LA BASE, LIQUIDACION Y TIPO DE GRAVAMEN.
- Ninguna obligación relativa al mismo más gravoso: se refiere a las modalidades de tributación y a las obligaciones formales.
- UNA EQUIPARACION DE REGIMENES. ¿Incluye la extensión de los CDIs del Estado donde radica el nacional?.
- VOGEL entiende que sí. Si están en la misma condición por razón de residencia tendrá que extenderlo.

# ¿Cuál ES LA DISCRIMINACION QUE SE PROHIBE? (III)

- No son discriminaciones prohibidas las diferencias de trato legitimadas por el Convenio.
- Si el CDI permite al Estado de la fuente gravar no tendrá que extender a los no residentes el sistema de eliminación de la doble imposición.

# PROHIBICION DE DISCRIMINACION A LOS APATRIDAS

- *Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones.*

# CONCEPTO DE APATRIDA

- No se define.
- Convenio de Nueva York de 28 de septiembre de 1954, sobre el Estatuto de los Apátridas: quien no puede ser considerada nacional con arreglo al derecho interno de ningún Estado.

# PROHIBICION DE DISCRIMINACION A LOS APATRIDAS (II)

- OBVIAMENTE EN EL CASO DE LOS APATRIDAS LA PROHIBICION DE DISCRIMINACION DEBE VINCULARSE A LA RESIDENCIA
- La prohibición de trato discriminatorio es en los dos Estados contratantes.
- **El elemento de comparación:** los nacionales de tales Estados (del Estado que eventualmente lo discrimina) que se encuentren en la misma situación.
- SE PREVE ALGUNA LIMITACION EXPRESA. EL APATRIDA NO PUEDE BENEFICIARSE DE LA RED DE CONVENIOS.

# LA APLICACIÓN DE LA REGLA A LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

- *Art.24,3 : Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.*

# ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

- Se prohíbe un trato menos favorable a los establecimientos permanentes situados en un Estado que a los residentes en dicho Estado, siempre que operen en la misma actividad y la situación sea comparable.
- NO SE BASA EN LA NACIONALIDAD DE LA EMPRESA SINO EN LA RESIDENCIA DE LA CASA MATRIZ.

# CARACTERES GENERALES DEL EP

- CARENANCIA DE PERSONALIDAD JURIDICA.
- El fenómeno de los E.P. *plurales*:
  - Ciertas entidades integradas por varias personas físicas y jurídicas pueden tener varios e.ps. Unidos por un objeto social o económico único (*join ventures, partnerships*)

# LA NO DISCRIMINACION DE LOS EPs

- LA NO DISCRIMINACION REQUIERE UNA EQUIPARACION ENTRE LOS EP Y LOS NACIONALES CON UN SERIE DE CARACTERISTICAS:
- NO TIENE PORQUE HABER UNA EQUIVALENCIA EN CUANTO A REGIMENES FISCALES. Se habla de las *mismas actividades*, no que la empresas estén *en las mismas circunstancias*. Sólo que no haya discriminación por un NIVEL DE TRIBUTACION MAYOR.
- En contra VOGEL: el 24,3 exige una equiparación de regímenes.

# LA NO DISCRIMINACION DE LOS EPs (II)

- Aunque sólo se exige equiparación de nivel de presión fiscal objetiva.
- **Comité de Asuntos Fiscales de OCDE:**
- Equiparación en gastos: ganancias patrimoniales derivadas de enajenación de acciones y amortizaciones.
- Más discutible: compensación de pérdidas (no, porque afectan a terceros).
- En materia de alícuotas. ¿Se debe aplicar el mismo tipo? ¿qué ocurre cuando los tipos son progresivos?

# ¿A QUIEN SE APLICA?

- A empresas.
- Concepto de empresa en el Derecho Internacional: art. 3,1,c MOCDE abarca actividades empresariales y profesionales.
- En los servicios profesionales no se hablaba de EP sino de *base fija*.
- La duda de si se aplica la misma.
- El Modelo USA las equipara pero depende de la legislación nacional.

# ¿A QUIEN SE APLICA? (II)

- *Partnerships.*
- VAN RAAD: Dependerá de si el Estado donde se encuentra la sociedad de personas las trata como una sociedad y si el Estado donde se encuentran los socios personas físicas los considera EP.

# LA NO DISCRIMINACION DE LOS EPs (II)

- LA EQUIPARACION TENDRA LUGAR EN LA MEDIDA EN QUE LAS SITUACIONES SEAN EQUIPARABLES.
- No se puede equiparar el EP de una persona física con el de una Sociedad.

# LA NO DISCRIMINACION DE LOS EPs(III)

- EXCEPCION: No SON nunca objeto de extensión las deducciones personales como consecuencia del estado civil o cargas familiares.
- Se dice que la justificación de este límite es EVITAR UNA SITUACION PRIVILEGIADA, derivada de aplicar la no discriminación en el país del EP y las deducciones personales en el país de origen.
- ¿Qué ocurre con aquellas ventajas que derivan de circunstancias difíciles de determinar en el caso del EP?, por ejemplo, sobre el volumen de facturación?

# LA NO DISCRIMINACION DE LOS EPs (III)

- Que realicen *las mismas actividades*.
- ¿En qué términos debe establecerse la comparación?.
- VAN RAAD entiende que no debe haber equiparación de actividades.
- Sólo de forma jurídica.
- PARECE QUE HAY QUE GARANTIZAR LA HOMOGENEIDAD Y QUE LA COMPARACION DEBE SER PLENA.

# LA NO DISCRIMINACION DE LOS EPs (III)

- ¿A qué se refiere la no discriminación?
- SOLO A LA TRIBUTACION DEL PROPIO ESTABLECIMIENTO.
- ¿Qué se entiende por tributación del propio establecimiento?.
- SE EXCLUYEN LAS CUESTIONES DE REGIMEN FISCAL QUE AFECTEN A LAS RELACIONES DE LA ENTIDAD CON OTROS SUJETOS (NO SE APLICA LA REGLA DE CONSOLIDACION Y COMPENSACION DE PERDIDAS)

# LA NO DISCRIMINACION DE LOS EPs (IV)

- No se ven afectados por el principio de no discriminación los impuestos que gravasen los intereses u otros pagos satisfechos por el EP y que hayan sido deducibles.
- SE DICE QUE EL IMPUESTO AFECTA EN REALIDAD GRAVA AL PERCEPTOR DE INTERESES Y NO AL EP.
- Por tanto, sí sería discriminatorio si el impuesto gravase aquellos gastos no deducibles (pagos a la casa central).

# PAGOS POR PARTE DEL EP

- En el caso de pagos de intereses por un EP a un residente en otro país se aplicaría el CDI entre ambos.
- No el artículo 24,3 del CDI entre el país del EP y el de la sede central.
- En cuanto al pago de dividendos. Un *exit tax* podría ser cuestionable por otros motivos pero no por el art. 24,3 del MOCDE, si se aplica también a empresas residentes.

# LA NO DISCRIMINACION DE LOS EPs (V)

- El gran problema:
- LA ADMISION DE IMPUESTOS SOBRE LOS E.P.
- En Europa son habituales los impuestos sobre rentas transferidas al extranjero (*branch tax*). En España, del 19 %.
- Contrarios al 24,3 del MOCDE.

# ALGUNAS CUESTIONES DERIVADAS DE LA NO DISCRIMINACION DE EPs.

- ¿Es acorde con esta regla la no deducibilidad de pagos del EP por royalties?
- ¿Se pueden aplicar reglas de *foreign controlled corporation* que harían tributar a la matriz los beneficios del EP no distribuidos?

# PERCEPCIONES DE INGRESOS EN EL EXTRANJERO POR EL EP

- Tema clave: ¿cómo se corrige la doble imposición de los EPs?
- Respecto al común de las rentas: intereses y *royalties*: Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE: el Estado del EP debe otorgar el crédito al EP por el impuesto pagado en el Estado de la fuente cuando este se otorgue a las fuentes de renta extranjera. Un *tax credit* similar a los Estados residentes.
- ¿Y cuándo el sistema es el de exención?

# APLICACIÓN AL EP DE LOS MECANISMOS PARA CORREGIR LA DOBLE IMPOSICION DE DIVIDENDOS

- Cuando la renta percibida es un dividendo: un problema extra de doble imposición económica.
- EN CONTRA:
  - Es al Estado de residencia al que le corresponde corregir la DI. El Estado del EP no se vería compensado por un exit tax.
- A FAVOR DE QUE LAS MEDIDAS EN EL PAIS DE RESIDENCIA DEL EP SE EXTIENDAN AL EP.
- El principio de independencia exige plenitud de equiparación.
- Si no se elimina la DI a nivel de EP probablemente no se elimine.
- CONCLUSION FAVORABLE A QUE SE EXTIENDA.
- La OCDE sola ha recomendado incluir una cláusula convencional

## APLICACIÓN AL EP DE LOS MECANISMOS PARA CORREGIR LA DOBLE IMPOSICION DE DIVIDENDOS (II)

- LA OTRA ALTERNATIVA QUE SE HA PLANTEADO Y QUE ES INASUMIBLE ES QUE LAS VENTAJAS FISCALES POR LOS DIVIDENDOS LOS GOCE LA CASA CENTRAL EN SU PAIS.
- Se vulneraría el principio de que no cabe asignar un mecanismo de doble imposición si no se ha soportado efectivamente el impuesto.

## APLICACIÓN AL EP DE LA RED DE CONVENIOS DEL ESTADO DE SITUACION (I)

- En contra de alguna opinión doctrinal (A.XAVIER) NO SE APLICA AL EP LA RED DE CONVENIOS DEL ESTADO DONDE SE ENCUENTRA.
- A DIFERENCIA DEL DERECHO EUROPEO, DONDE ESTO HA SIDO EXPRESAMENTE RECONOCIDO POR EL TJCE. EN SAINT GOBAIN

## APLICACIÓN AL EP DE LOS MECANISMOS PARA CORREGIR LA DOBLE IMPOSICION DE DIVIDENDOS (II)

- AMATUCCI diferencia entre:
  - Aplicación de una medida contra la doble imposición prevista en la legislación interna: SI SE EXTIENDE AL EP.
  - Aplicación de un CDI. No.
  - VULNERARIA LA REGLA DE EFICACIA LIMITADA DE LOS CDIs.
  - ¿Un CDI no es Derecho interno?

## APLICACIÓN AL EP DE LA RED DE CONVENIOS DEL ESTADO DE SITUACION (III)

- LA OCDE se ha enfrentado a LAS LLAMADAS SITUACIONES TRIANGULARES:
- En los casos triangulares hay tres Estados:
- A: Estado de situación de un EP
- B: Estado de la casa central
- C: Estado donde el EP obtiene rentas.
- Afecta al CDI entre A y B.
- Recomendaciones de la OCDE.
- A debería conceder un crédito al EP sobre los impuestos pagados en C.
- NO PODRIA SUPERAR LO QUE PODRIA RECLAMAR UNA EMPRESA RESIDENTE EN VIRTUD DEL CDI entre A y C.

# ALGUNAS CUESTIONES DERIVADAS DE LA NO DISCRIMINACION DE EPs. (III)

- ¿Qué ocurre con los pagos del EP a la casa matriz?
- La equiparación del EP con la filial lleva a considerarlos dividendos?
- UNA EQUIPARACION SUPONDRIA UNA EXTENSION EXCESIVA DE LA REGLA DE LA EMPRESA INDEPENDIENTE AL EP.
- No hay porque privilegiar a las sociedades que tengan EP, PORQUE NO SIEMPRE EXISTEN BRANCH TAX Y LA DISTRIBUCION DE RENTAS A FAVOR DE LA CASA CENTRAL NO SIEMPRE ESTA GRAVADA.

# DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO CON EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO

- VALORACION:
- En contra de lo que pudiera parecer:
- ALCANCE MAS LIMITADO.
- En contra de alguna opinión doctrinal: NO INCLUYE UNA EQUIPARACION DE EPs A EMPRESAS INDEPENDIENTES RESIDENTES.

# DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO CON EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO

- Como regla general EN EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES SE ENCUENTRAN EN UNA SITUACION COMPARABLE RESPECTO A LOS RESIDENTES.
- *El TJCE mediante sentencia Saint Gobain de 21 de septiembre de 1999.*

## DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO CON EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO (II)

- -La carencia de personalidad jurídica por el EP no legitima una diferencia de trato ya que la libertad de establecimiento incluye el derecho a establecerse a través de una filial o de un establecimiento.
- *Expresamente se dice: ello obliga a aplicar a los establecimientos permanentes, sucursales y agencias de sociedades con sede en otros Estados, el régimen propio de las sociedades residentes.*

## DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO CON EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO (III)

- Ello afecta a todos los elementos, incluido el tipo de gravamen.
- En la Unión Europea debe ser el mismo:
- *S. Royal Bank* de 29 de abril de 1999: incompatible con el Derecho Comunitario una norma interna griega que sometía a las sucursales de bancos de otros Estados de la UE a un impuesto que no se aplicaba a los nacionales.

# PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION EN LA DEDUCCION DE INTERESES, CANONES Y GASTOS

- Art. 24,4 MOCDE.
- A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible, dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

# SINGULARIDADES

- El beneficiario no es el no residente, sino un sujeto que realiza un pago al mismo.
- ¿Qué pretende esta norma?.
- EVITAR TENDENCIAS (COMUNES EN PAISES DE LATINOAMERICA) DE RESTRINGIR LA DEDUCCION DE GASTOS CUANDO SE PAGUEN A SUJETOS EN EL EXTRANJERO.
- Si existe CDI esta cláusula tendría eficacia inmediata para reclamar la deducibilidad.

# PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION EN LA DEDUCCION DE INTERESES, CANONES Y GASTOS (I)

- No se puede discriminar a un NACIONAL DEL OTRO ESTADO prohibiéndole la deducción de intereses, cánones y demás gastos, QUE SI SE PERMITEN DEDUCIR A LOS NACIONALES DEL PROPIO ESTADO.
- Precepto de aplicación extensiva: posibilidad de deducir todo componente negativo de al renta generado por un residente del otro Estado. Si se hubiera admitido la deducción si hubiera sido generado por una empresa residente en el propio Estado.

# ¿A QUIEN SE APLICA?

- *Pagados por una empresa.*
- DE NUEVO EL CONCEPTO DE EMPRESA.
- Art. 3,1,c ) MOCDE: el concepto de empresa se aplica al ejercicio de toda actividad de carácter empresarial o profesional.
- ¿Pagados?: criterio de caja?
- El no residente que recibe el pago no tiene porque ser beneficiario efectivo.

# ¿A QUIEN SE APLICA? (II)

- La discriminación debe producirse, exclusivamente, POR LA CONDICION DE NO RESIDENTE DEL PERCEPTOR DEL PAGO.
- No va contra la regla un *withholding tax* que se aplica también a residentes.
- VALORACION OBJETIVA. NO SON RELEVANTES LAS MOTIVACIONES QUE HAN LLEVADO A ADOPTAR EL TRATAMIENTO DISCRIMINATORIO.

# PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION EN LA DEDUCCION DE INTERESES, CANONES Y GASTOS (II)

- Comentarios al MOCDE:
- Se permite no aceptar la deducción del pago si es por aplicación de reglas aplicables también a los hechos imponibles domésticos (por ejemplo, norma de subcapitalización).
- Tampoco cuando se aplica el régimen de *precios de transferencia* (a menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del *artículo 9*, del apartado 6 del *artículo 11*, o del apartado 4 del *artículo 12...*)
- SE TRATARA APLICANDO LAS REGLAS SOBRE LAS MEDIDAS ANTIABUSO, DIFERENTES DE LAS DE LA NO DISCRIMINACION

NO DISCRIMINACION DE SOCIEDADES CONTROLADAS  
POR NO RESIDENTES RESPECTO A LAS CONTROLADAS POR  
RESIDENTES EN EL PROPIO ESTADO

- *Art. 24,5 MOCDE: Las empresas de un Estado contratante cuyo capital está, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que están o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.*

## NO DISCRIMINACION DE SOCIEDADES CONTROLADAS POR NO RESIDENTES RESPECTO A LAS CONTROLADAS POR RESIDENTES EN EL PROPIO ESTADO

- Contenido concreto de esta no discriminación: se prohíbe dar a una sociedad residente en uno de los Estados miembros UN TRATAMIENTO MAS GRAVOSO POR EL SOLO HECHO DE QUE SU CAPITAL SE ENCUENTRE EN POSESION DE SUJETOS QUE RESIDEN EN OTRO ESTADO.
- NO SE VULNERA EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACION POR IMPONER MAS REQUISITOS FORMALES EN LOS SUPUESTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

# PRESUPUESTO

- EMPRESAS RESIDENTES EN UN ESTADO.
- Controladas por residentes en el otro Estado del CDI.
- Complemento lógico de la no discriminación de los EP.
- TIENE CARÁCTER DE REGLA ESPECIAL. CEDE ANTE LA APLICACIÓN DE OTRA DISPOSICION MAS GENERAL.

# ¿ QUIEN PUEDE APLICARLA?

- EMPRESA EN UNO DE LOS ESTADOS CONTRATANTES.
- Concepto de Empresa: Abarca actividades profesionales.
- Debe ejercerse bajo cualquier forma que implique participación.
- NO SOLO SOCIEDADES.
- *Partnership*: Si en el Estado donde está constituida es tratada como sociedad será factible. No si es transparente y los socios son tratados como personas físicas.

# PORCENTAJE DE PARTICIPACION


- No implica propiedad de la participación sino control.
- Mala redacción a pesar de los comentarios.
- Ahora la participación no tiene que ser importante ni decisiva.
- *SI LA RESIDENTE ES UNA FILIAL DE UN GRUPO LA COMPARACION ES CON EL GRUPO?*

# ELEMENTO DE COMPARACION

- Otras empresas similares del Estado donde está ubicada la empresa controlada por no residentes.
- Alguna opinión: una empresa similar en el Estado donde están los socios.
- No. En el Estado de la empresa controlada por no residentes.
- Valoración de la *similitud*. Visión restrictiva: Los Comentarios no exigen las mismas actividades que el EP.
- La lógica: DEBE TRATARSE DE LAS MISMAS ACTIVIDADES.


## NO DISCRIMINACION DE SOCIEDADES CONTROLADAS POR NO RESIDENTES RESPECTO A LAS CONTROLADAS POR RESIDENTES EN EL PROPIO ESTADO (II)

- Objeto de esta no discriminación:
- SE REFIERE A LA IMPOSICION DE LA SOCIEDAD.
- NO A LA RETENCION SOBRE LOS SOCIOS NO RESIDENTES.
- No cabe oponerse, invocando este precepto:
- A la retención sobre dividendos: Es un impuesto sobre los accionistas.
- A la retención sobre intereses: Es un impuesto sobre el perceptor.



## NO DISCRIMINACION DE SOCIEDADES CONTROLADAS POR NO RESIDENTES RESPECTO A LAS CONTROLADAS POR RESIDENTES EN EL PROPIO ESTADO (III)

- Argumento anterior: muy discutible.
- El gravamen sobre la fuente o *exit tax* sobre el dividendo es un impuesto sobre el accionista, porque es compatible con el impuesto sobre el perceptor.
- Los *exit tax* deberían considerarse incompatibles.



NO DISCRIMINACION DE SOCIEDADES CONTROLADAS POR NO RESIDENTES RESPECTO A LAS CONTROLADAS POR RESIDENTES EN EL PROPIO ESTADO (IV)

- VOGEL: No cualquier discriminación, sino la **EXCLUSIVAMENTE** *provocada porque el capital está en manos de no residentes.*
- **ARGUMENTO CONTRARIO A LA CONFIGURACION OBJETIVA DE LOS SUPUESTOS DE NO DISCRIMINACION.**

## NO DISCRIMINACION DE SOCIEDADES CONTROLADAS POR NO RESIDENTES RESPECTO A LAS CONTROLADAS POR RESIDENTES EN EL PROPIO ESTADO (IV)

- El trato de los dividendos abonados por una entidad residente a un socio no residente parte en la UE de la situación comparable de residente y no residente, SI EL DIVIDENDO RESULTA GRAVADO EN EL PAIS DE LA SOCIEDAD QUE REPARTE EL DIVIDENDO.
- La carga global que impone el Estado de la fuente a los dividendos pagados a un residente en otro Estado de la UE no puede ser superior a la que soporta el residente.
- Sentencias *Lankhorst-Hohorst* de 12 de diciembre de 2002 y *Denkavit* de 14 de diciembre de 2006.



# VALORACION FINAL DE LAS REGLAS DE NO DISCRIMINACION

- MUCHAS GRACIAS !!!!!

- [cesar.garcia@usc.es](mailto:cesar.garcia@usc.es)