

TRATAMIENTO DE REGALIAS SOBRE CONVENCIONES TRIBUTARIAS ENTRE PAISES DESARROLLADOS Y PAISES EN DESARROLLO (1)

por *Enrique Piedrabuena Richard* (2)

1. ANTECEDENTES (3)

A fin de abreviar, he preferido omitir una completa descripción de los antecedentes más directos sobre la materia, como por ejemplo, el Modelo de Convención de OECD; los tres documentos emitidos por las Naciones Unidas en relación a las reuniones del Grupo Ad-Hoc de Expertos, sostenidas en 1969, 1970 y 1971; los documentos preparados por la secretaría de IFA; las conclusiones del VI Congreso del Instituto Tributario Latino-americano y los documentos relacionados con las novedades originadas dentro del Pacto Andino, entre otros. Sin embargo, me referiré a algunos de estos antecedentes durante el curso de este informe, si fuere necesario.

-
- (1) Informe preparado en Agosto de 1972 a pedido de IFA.
 - (2) Director del Instituto Tributario Latino-Americano. Profesor de Tributación en la Universidad Católica de Chile. Socio de Price Waterhouse Peat & Co., Chile. Los conceptos explicados en este informe no son necesariamente los de estas entidades pero pretenden estar en general acordes con los conceptos de autores y expertos latino-americanos. Los contenidos de este informe han sido discutidos con miembros de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal, en Agosto de 1972.
 - (3) El Dr. Ramón Valdés Costa ha resumido brillantemente el desarrollo de la doctrina latino-americana en sus informes "Problemas Tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo" (Agosto de 1970) y "La posición latino-americana sobre el problema de los acuerdos tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo" siendo publicado el último en Agosto de 1971, Boletín IFA, pág. 283. Véase también "Comentarios sobre algunos de los problemas de tratados tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo" entregado al Grupo de Expertos en Ginebra, en Abril de 1970 por Milka Casanegra, representante de Chile; el informe presentado por este autor a las discusiones de la Mesa Redonda en Octubre de 1968 durante el XXII Congreso de IFA y publicado junto con otros informes y minutas de esa reunión; y "Bases para una política Latino-Americana sobre Tratados Tributarios del autor, presentado al VI Congreso del Instituto Tributario Latino-Americano y publicado en Abril de 1971 por "Impuestos" de Buenos Aires, pág. 467.

2. ALCANCES DE LA CLAUSULA SOBRE REGALIAS

El Artículo 12 del Modelo de Convención preparado por OECD fija en parte el alcance del término "regalías". (4)

De la lectura de este artículo se puede deducir lo siguiente:

i) No incluye regalías provenientes de la operación de minas, canteras u otros recursos naturales. Aunque coincido con esta exclusión, la expresaría más bien en una forma positiva, como se establece en algunos tratados v. gr.

Grecia - India (1965), Brasil - Estados Unidos (1967), Sudafrica - Reino Unido (1968), Japón - República de Corea (1970), Perú - Suecia (1966).

ii) Incluye las regalías para usar, o el derecho a usar películas.

Creo que estas regalías están más bien conectadas con la definición de utilidades de negocios y/o con la de un establecimiento permanente y debieran separarse de esta cláusula v. gr. Filipinas - Suecia (1966), Dinamarca - Filipinas (1966), Brasil - Estados Unidos (1967), Francia - Estados Unidos (1967). Por otra parte, el arriendo de películas podría gravarse a través de un establecimiento permanente o a través de la aplicación de una fórmula especial o a través de una presunción de renta sobre los ingresos totales, eliminando así el problema relacionado con los gastos correspondientes. Técnicamente estos arriendos se apartan enormemente de los casos normales y no pueden tener el mismo tratamiento de otras regalías v. gr. regalías técnicas.

iii) Conuerdo con la exclusión que surge cuando el beneficiario tiene un establecimiento permanente en el país de la fuente y hay una conexión efectiva con esta empresa. Pero me gustaría agregar lo siguiente:

- (4)" 1. Las regalías que se obtengan en uno de los Estados contratantes y se paguen a un residente del otro Estado contratante únicamente podrán ser gravadas en este último Estado.
2. A los efectos del presente artículo, el término "regalías" designa todo pago de cualquier especie realizado como contraprestación por la explotación o por el derecho de explotación de los derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, así como de patentes, marcas de fábricas, diseños o modelos, planos, procedimientos o fórmulas secretas y por la explotación o por el derecho de explotación de equipos industriales, comerciales o científicos o por informaciones referentes a experiencia industrial, comercial o científica.
3. No se aplicarán las disposiciones del párrafo 1, si el beneficiario de las regalías es residente de uno de los Estados contratantes y dispone en el otro Estado contratante, en el que se originan esas regalías, de un establecimiento permanente con el que está efectivamente relacionado el derecho del que proceden tales regalías. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7.
4. Cuando, debido a una relación especial entre el obligado al pago y el beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, la suma de las regalías pagadas, teniendo presente la explotación, derecho o información por los que son satisfechas, sea superior a la suma que el obligado al pago y el beneficiario hubieran convenido de no existir tal relación, las disposiciones del presente artículo únicamente se aplicarán a la última de las sumas aludidas. En tal caso, el excedente de los pagos será imponible de acuerdo con las respectivas legislaciones de los Estados contratantes, guardando la debida consideración hacia las restantes disposiciones de la presente Convención".

4. NUEVAS NORMAS BAJO EL PACTO ANDINO

Como se sabe Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú han firmado el Pacto Andino o Acuerdo de Cartagena.

Uno de los regímenes creados bajo este marco es el "Régimen común de tratamiento para capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías" el cual ha estado en vigencia a partir de Julio de 1971.

El artículo 21 de este régimen prescribe:

"Las contribuciones tecnológicas intangibles darán derecho al pago de regalías, "previa autorización del organismo nacional competente, pero no podrán com-putarse como aporte de capital. Cuando esas contribuciones sean suministradas "a una empresa extranjera por su casa matriz o por otra filial de la misma casa "matriz, no se autorizará el pago de regalías ni se admitirá deducción alguna "por ese concepto para efectos tributarios".

El concepto "filial" no ha sido definido en el Acuerdo. En todo caso debiera entenderse que tiene un concepto amplio en comparación de aquél de una agencia de una sociedad anónima extranjera. Cada empresa extranjera debiera considerarse una "filial" de la entidad extranjera cuando posee más del 50% de capital de la empresa, prescindiendo del hecho si está constituida como una agencia formal del accionista extranjero mayoritario o como una entidad separada en la cual el inversionista extranjero es un socio o accionista. Sin embargo, estas normas han sido interpretadas en un sentido bastante más amplio, v. gr. si el porcentaje referido de capital extranjero está en manos de más de un inversionista extranjero, la empresa local sería una filial de cada uno y de todos dichos inversionistas.

Ya hemos transcrito el artículo del Modelo de Convenciones Tributarias bajo el Pacto Andino referente al gravamen de regalías solamente en la fuente (ver punto 3. 3.).

Mientras los "modelos tributarios" no han sido todavía promulgados por los países miembros, el régimen para el tratamiento de capitales extranjeros es una ley que liga a Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú en sus relaciones externas en materia de regalías.

No hay necesidad de mayores comentarios sobre estas normas por cuanto la disposición se explica por sí sola; si los pagos no son permitidos en caso de filiales, obviamente no hay impuestos que analizar en tal caso.

5. PROBLEMAS ANEXOS

5. 1. Asistencia técnica proporcionada por compañías versus regalías

C. M. Giuliani Fonrouge está en lo cierto cuando dice que las características jurídicas de los servicios técnicos y regalías (se refiere especialmente al "know-how") son completamente diferentes. (6)

(6) Derecho Financiero, Vol. II, página 918.

Pero prácticamente los honorarios técnicos se cobran a menudo a través de cuotas por know-how, entre otros.

Por lo tanto, aunque teóricamente concuerdo con la separación de conceptos antes mencionada, desde un punto de vista práctico prefiero un tratamiento conjunto.

La Ley chilena ha adoptado este tipo de enfoque cuando determina la base del impuesto retenible: "el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría técnica y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías, participaciones o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a devolución de capitales o préstamos, a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado o a rentas sobre las cuales se hayan pagado los impuestos en Chile".

En el encabezamiento me refiero solamente al servicio prestado por compañías o asistencia técnica proporcionada por sociedades de capital, sin incluir los servicios personales y/o profesionales independientes practicados por personas naturales o por socios de sociedades de personas.

No existen problemas referentes a los servicios personales independientes en los diversos tratados, ya que dan reconocimiento general a la norma de tributación exclusiva en la fuente, esto junto con la exención de los honorarios en el país de origen bajo ciertas limitaciones.

5. 2. Arriendo versus venta de intangibles

En algunos casos, para los propósitos tributarios del país residente, los intangibles se venden en vez de ser arrendados.

Aunque el "know-how", entre otros, es un activo fijo y por lo tanto puede venderse como tal, cubre alguna asistencia técnica y según los comentarios de John Crystal "es la clase de entidad intangible que puede fácilmente cambiar su categoría de acuerdo al uso que su propietario decida darle". (7).

La Ley chilena elimina este problema excluyendo de la definición de regalía solamente los pagos por activos físicos como se ha mencionado anteriormente, en 5. 1. y, naturalmente el "know-how" no es tal tipo de activo.

En el caso de El Mercurio con Impuestos Internos el pago por la compra de tiras cómicas hecha a Editors Press Service y a The Hearst Corporation fueron discutidos.

La Corte Suprema Chilena falló el 12 de Agosto de 1970, que estas tiras cómicas eran solamente una forma de prestación de servicios periodísticos.

Concuerdo con esta jurisprudencia y añadiría que si la venta o arrendamiento de tiras cómicas fuesen prohibidas, esta propiedad no podría haberse vendido a El Mercurio (para su venta o arriendo posterior) no obstante el derecho del licenciado a usarla.

(7) Véase John Crystal. The Curious Nature of "know-how" - Mayo 1968 Boletín IFA página 195 (comentado diferentes casos canadienses).

5. 3. Arrendamiento o venta de tangibles ver sus regalías

El arrendamiento de un equipo puede incluir el valor de la asistencia técnica ya prestada o para ser realizada en el futuro, especialmente en el futuro cercano. El procedimiento es más detectable cuando los servicios deben ser pagados en cuotas.

En esta materia podemos distinguir, entre otros, los siguientes casos:

i) Asistencia técnica mezclada con edificación, construcciones o proyectos de armaduría. Los tratamientos tributarios varían bastante en este punto calificando de establecimiento permanente como tal la obra respectiva sin relación de período de tiempo o al menos cuando algún tiempo ha transcurrido desde la instalación; el último caso es el más común. El modelo O. E. C. D. fija una limitación de 12 meses pero el Grupo de Expertos Ad-Hoc propone un período de 6 meses, v. gr. hasta 6 meses no se considera que existe un establecimiento permanente en el país. Naturalmente la renta envuelta en el valor del equipo es de fuente extranjera pero no el ingreso relacionado con la instalación o la armaduría. Cualquier empresa podría claramente dividir los valores respectivos y las autoridades locales en consulta con las autoridades extranjeras podrían controlar los valores correspondientes. El Modelo O. E. C. D. y las recomendaciones del Grupo Ad-Hoc son más práctica que teóricas. Además debiera señalarse que la asistencia técnica ya realizada en el extranjero previa a la operación en el país local es de fuente extranjera.

ii) Los servicios técnicos para la operación inicial del equipo y similares cuando no se requiere instalación alguna.

Aquí la distribución debiera ser la misma como en el caso i) pero es muy difícil detectar los servicios envueltos.

iii) Computadores o equipos similares.

En general existen en esta área gastos muy costosos en investigaciones previas y futuras. Diría que el precio de venta a terceros incluye los gastos de investigación. La renta incluida en el precio de venta es de fuente extranjera pero el arrendamiento es de fuente local.

5. 4. Embarque de containers

Esta materia es relativamente nueva y ha introducido una revolución en la arquitectura naval, facilidades de puerto y servicios similares los cuales exceden el tráfico marítimo considerado aisladamente.

En el documento "IFA/PSC 1971/1972, November 30", se formula la siguiente pregunta:

"Debiera la renta por el arrendamiento de containers ser clasificada como "una renta de arriendo (generalmente gravada sobre una base de renta bruta); "como utilidades industriales o comerciales (no gravadas en la ausencia de un "establecimiento permanente entre otros países); o como una renta de embarque "marítimo (gravada en el domicilio del embarcador)?

Estas operaciones están descritas en un Decreto Alemán (8) en el que se asimilaban estos servicios a las cláusulas sobre embarque marítimo internacional como se incluye en los Tratados Tributarios bajo reciprocidad.

No estoy en contra de esta solución, por razones prácticas, pero creo que la pregunta debiera estudiarse más cuidadosamente considerando las diferentes etapas tal como se describen en el Decreto Alemán:

- 1) Provisión de containers y vehículos de transporte especiales para conducción al puerto de partida y durante el transporte en el mar;
- 2) Traslado del containers del vehículo de transporte especial o del vagón de ferrocarril al barco;
- 3) Transporte en el barco;
- 4) Descarga del containers en el puerto de destino a vehículos de transportes especiales o vagones de ferrocarril;
- 5) Provisión de containers y vehículos especiales para transportar al destinatario.

Las operaciones descritas en los números 4 y 5 tienen lugar en el territorio de destinación. La operación N° 4 es obviamente un servicio relacionado. En el caso N° 5 debiera notarse que una provisión de containers se necesita permanentemente en tierra.

Si la provisión de containers se incluye en los gastos de flete, pareciera que ella sigue el mismo tratamiento que éstos; i. e. serían rentas externas en caso de importaciones y lo contrario en caso de exportaciones. Bajo esta alternativa y suposición, mi opinión sería similar a la definición establecida en el documento alemán, ya mencionada más arriba, que califica esta renta como una renta marítima gravable en el dominio del embarcador. (9)

Por otra parte, si los containers son arrendados separadamente del contrato del embarque, todavía con una cláusula de fluctuación en el precio dependiendo del número de días y permanencia en tierra, el arriendo puede considerarse como una renta comercial ganada en el país, independiente de la existencia de un establecimiento permanente.

Bajo esta alternativa, la renta de containers podría clasificarse como renta proveniente de una fuente local y gravada sobre una base neta.

5. 5. Dedución de gastos

No creo que la deducción de gastos debiera regularse a través de una reducción de las tasas del impuesto. Esto es más que una solución artificial. Considerando los diferentes montos y clases de gastos involucrados, aparece como una deducción standard global.

(8) Publicado en Boletín de IFA, Junio 1969, página 257.

(9) Sobre la materia he estado en contacto con Giuliani Fonrouge quien en principio es la misma opinión.

En mi opinión, esta deducción global no puede aplicarse ni como una rebaja de tasas de impuesto ni como una deducción de gastos. Esto es porque los gastos deben generalmente ser comprobados y usualmente las tasas de impuestos retenibles son más bajas que todas las tasas de impuestos no retenibles.

Sin embargo, la ley podría establecer una exención, dando facultades discretionales a las autoridades tributarias para regular anualmente deducciones standard por actividades y/o clase de regalías.

5. 6. Estipulación "libre de impuestos en el país del licenciador"

En este caso el licenciador está obteniendo técnicamente dos tipos de ingresos:

i) la regalía neta estipulada y ii) el pago de su impuesto por el licenciado.

Por lo tanto, un agrandamiento de la base imponible es procedente.

Como se mencionó antes, esta cláusula no es aconsejable para los países en desarrollo por un sin número de razones y creo que no hay necesidad de introducir una norma sobre la materia en el Modelo Tributario O. E. C. D.

6. CONCLUSIONES

a) La doctrina latino-americana con la cual concuerdo, es consistente en considerar que las regalías sólo deben gravarse en el país donde se utilizan.

b) Sin embargo, puede admitirse que existen muchos aspectos que permitirían un enfoque práctico en ciertos casos v. gr. tratamiento de containers.

c) La alternativa de reducir las tasas aplicables es factible siempre que:

No sea una norma general sino que reglas especiales basadas en la calificación de las diferentes necesidades de contribuciones tecnológicas en cada país y,

La reducción de las tasas beneficien al licenciador —indirectamente al licenciado— y no a la tesorería extranjera. Esto puede hacerse a través de la exención de esta renta en el país de origen o aplicando la cláusula "tax sparing".