

CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

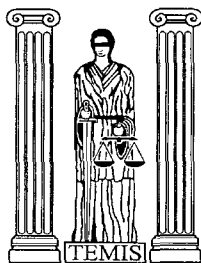
Coordinado por

VICTOR UCKMAR

Coautores:

P. ADONNINO, A. AMATUCCI, F. AMATUCCI, S. ARMELLA, R. O. ASOREY,
F. BALZANI, C. J. BILLARDI, G. CORASANITI, L. DE ANGELIS, R. DOMINICI,
P. FILIPPI, R. FRANZÉ, C. GARBARINO, F. M. GIULIANI, A. LOVISOLO,
G. MARINO, P. R. MCDANIEL, P. PISTONE, M. A. PLAZAS VEGA,
G. PUOTI, A. J. RÄDLER, F. ROCCATAGLIATA, T. ROSEMBUJ, C. SACCHETTO,
D. STEVANATO, V. TANZI, H. TAVEIRA TÔRRES, J. V. TROYA JARAMILLO,
F. TUNDO, A. UCKMAR, V. UCKMAR, J. VAN HOORN JR. †,
J. O. ZANOTTI AICHINO, A. ZIINO COLANINO.

TOMO I



EDITORIAL TEMIS S. A.
Bogotá - Colombia
2003

ÍNDICE GENERAL

	PÁG.
Presentación de la segunda edición	VII
Presentación de la primera edición	IX
Nota de traducción	XI

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

VICTOR UCKMAR

1. La evolución del derecho tributario internacional	1
2. La resistencia a las limitaciones de la soberanía tributaria	2
3. Intervenciones para liberalizar los movimientos de las mercaderías	3
4. Las dobles imposiciones como obstáculo al desarrollo de las relaciones económicas internacionales	4
5. Las intervenciones en la lucha contra la evasión fiscal.	7
6. Implicaciones fiscales de la globalización de los mercados	9
7. Intervenciones de la Unión Europea para evitar la competencia fiscal “dañosa”	12
8. (Continuación): y por parte de la OCDE	13
9. La nueva era: the Electronic Commerce	16
Bibliografía	17

CAPÍTULO II

GLOBALIZATION, TAX COMPETITION BY THE FUTURE

VITO TANZI

1. Introduction	19
2. Globalization and Tax Policy	19
A) Sales Taxes	21
B) Taxes on Enterprise Income	21
C) Taxes on Individual Incomes	24
3. The Future of Tax System	26
4. Concluding Remarks	35

CAPÍTULO III

LAS FUENTES DEL DERECHO
INTERNACIONAL TRIBUTARIO

CLAUDIO SACCHETTO

	PÁG.
1. Introducción	37
2. Las fuentes del derecho internacional	38
3. La adaptación de las fuentes internacionales al ordenamiento interno	42
4. Adecuación del derecho positivo interno italiano	47
Bibliografía	48

CAPÍTULO IV

LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

PIETRO ADONNINO

1. Importancia	51
2. La planificación fiscal internacional	52
3. La planificación fiscal como parte de la planificación empresarial	56
4. La competencia fiscal entre Estados y la planificación fiscal internacional	57
5. Los condicionamientos	60
6. Los objetivos	65
7. Los límites impuestos por las normas antielusivas	66
8. Los instrumentos	73
9. Los precios de transferencia	75
10. Los paraísos fiscales	78
Bibliografía	80

CAPÍTULO V

LOS TRATADOS INTERNACIONALES
EN MATERIA TRIBUTARIA

VICTOR UCKMAR

1. Introducción. Función y objeto de los convenios internacionales en materia tributaria. Aspectos históricos	85
2. Procedimiento de formación y estipulación de los convenios fiscales	87
3. Implicaciones fiscales de los tratados constitutivos de las comunidades europeas	90
4. Génesis y evolución de los tratados internacionales para evitar la doble imposición	93

5. Estructura y operatividad del modelo OCDE	97
6. Los convenios para evitar la doble imposición en América Latina sobre la base del Pacto Andino	104
7. Abuso de los tratados en materia tributaria	110
Bibliografía	114

CAPÍTULO VI

LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS
INTERNACIONALES PARA EVITAR
LA DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE LAS RENTAS

FEDERICO MARIA GIULIANI

1. El artículo 3° (2) del Modelo OCDE	123
A) El reenvío al derecho interno	123
2. B) Continuación: “Unless the context otherwise requires”	126
3. El Comentario OCDE como instrumento interpretativo. Las modificaciones del Comentario en el tiempo	128
4. La búsqueda de una “interpretación uniforme” en los distintos Estados	132
A) Las decisiones de tribunales extranjeros	132
5. B) Continuación: La llamada documentación unilateral; su diferencia respecto al denominado material adjunto	134
6. C) Continuación: El parangón con otros convenios estipulados por el mismo país “parallel treaties”	135
7. D) Continuación: Los diversos idiomas oficiales de un convenio	137
Bibliografía	138

CAPÍTULO VII

LAS REGLAS PARA LA RESOLUCIÓN DE LOS CONFLICTOS
EN MATERIA DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

REMO DOMINICI

1. Premisa	141
2. El “procedimiento amistoso” ex artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE	142
3. Del “procedimiento amistoso” al Convenio número 90/439 del 23 de julio de 1990	143
4. El régimen introducido por el Convenio número 90/439	144
Bibliografía	146

CAPÍTULO VIII

LA IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS
DE LA EMPRESA MULTINACIONAL

CARLO GARBARINO

	PÁG.
1. La regulación tributaria de la empresa multinacional: aspectos generales ..	147
2. Aspectos tributarios de las inversiones extranjeras de las empresas multinacionales	151
3. La empresa multinacional de grupo	153
4. La regulación en materia de “controlled foreign companies” a tenor del artículo 127- bis del Texto Único del Impuesto a las Rentas (aspectos liminares)	156
5. Dividendos, intereses y “royalties” en el esquema de la fiscalidad de la empresa multinacional de grupo: aspectos liminares	159
A) Dividendos	159
B) Intereses	161
C) Royalties	162
6. La empresa que opera mediante establecimiento permanente	163
7. El establecimiento permanente en el comercio electrónico: aspectos liminares	169
8. Precios de transferencia	170
Bibliografía	172

CAPÍTULO IX

A PLURITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E
AS MEDIDAS UNILATERAIS DE CONTROLE

HELENO TAVEIRA TÔRRES

1. Considerações iniciais	175
2. Princípios do Direito Tributário Internacional: territorialidade e “Worldwide Income Taxation” e as causas da pluritributação internacional	177
A) Causas da pluritributação internacional sobre as rendas de pessoa jurídica	179
3. Definições propostas pela doutrina ao conceito de “dupla tributação” internacional (breve retrospecto)	181
A) Método das quatro identidades	182
B) Definição pela consequência (carga fiscal suportada)	184
C) Método da definição tópica	186
D) Dupla tributação direta e indireta	188
4. Definição do conceito de pluritributação internacional	188
A) Da inexistência de dupla tributação internacional “in abstracto”	190
B) Tipologia da pluritributação internacional: o fim de um paradigma	191
5. A relação entre o fenômeno da pluritributação internacional e o direito interno e internacional: entre legitimidade e justiça fiscal	195

6. Medidas unilaterais destinadas a evitar a pluritributação internacional.....	197
A) Isenção tributária dos rendimentos obtidos no exterior (tax exemption system)	198
B) O crédito de imposto (tax credit) a imputação dos impostos pagos no exterior	200
C) A dedução de tributos pagos no exterior como despesa	212
D) O crédito de imposto societário	213
7. Considerações finais	215

CAPÍTULO X

LA RESIDENCIA

GIUSEPPE MARINO

1. Introducción	217
2. La “residencia” en contraposición a la “ciudadanía”	218
3. La “residencia” como fenómeno elusivo	219
4. La “residencia” de las personas físicas	219
5. La “residencia” de sociedades y entidades	230
6. La perspectiva de una visión unitaria de la “residencia” en el derecho tributario	240

CAPÍTULO XI

LAS RENTAS DE EMPRESA EN EL MODELO DE CONVENIO OCDE (ART. 7º)

FRANCESCO TUNDO

1. Premisa	241
2. La localización: el Estado de imposición	243
3. La “fuerza de atracción limitada” del establecimiento permanente	245
4. Los criterios de determinación de la renta del establecimiento permanente (introducción)	247
5. La “autonomía” del establecimiento permanente para los fines de determinar la renta	249
6. Las modificaciones a la aplicación del “separate entity approach”. Un caso particular: la imputación de los costos comunes (los denominados “gastos de dirección”)	254
7. La imputación pro-cuota de la renta global	261
8. Aspectos referidos a las modalidades de determinación de la renta	262
9. Condicionamientos recíprocos entre renta de empresa y los componentes singulares de la renta	263
10. El “Discussion draft” del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE	265
A) Relevant business activity approach	265
B) Functionally separate entity approach	266
Bibliografía	271

CAPÍTULO XII

EL "ESTABLECIMIENTO PERMANENTE"

ANTONIO LOVISOLO

PARTE I

	PÁG.
1. La noción de establecimiento permanente en los impuestos directos	275
A) El establecimiento permanente material	278
B) (Continuación): La ejemplificación positiva y negativa y los campamentos de construcción y montaje	284
C) El establecimiento permanente personal	291
D) Establecimiento permanente, Geie y joint ventures, grupo de empresas	296
E) Establecimiento permanente y comercio electrónico	299
F) El establecimiento permanente en el modelo ONU	311
2. El establecimiento permanente como centro de imputación subjetivo. La "subsidiary"	313
3. La "fuerza de atracción" y la determinación de la renta del establecimiento permanente. Consideraciones introductorias y remisión	317

PARTE II

4. El establecimiento permanente en el impuesto al valor agregado	319
5. (Continuación): El problema de la subjetividad	325
6. La configuración de una "fuerza de atracción" del establecimiento permanente para los fines del Iva	328
7. Observaciones finales	329

CAPÍTULO XIII

LAS REORGANIZACIONES INTERNACIONALES
DE EMPRESAS

DARIO STEVANATO

1. Premisa	331
2. Reorganizaciones societarias internacionales y plusvalías latentes: el punto de vista del Estado de la sociedad "aportante"	334
3. La introducción de masas patrimoniales en la jurisdicción fiscal del Estado de la sociedad incorporante como consecuencia de una reorganización internacional	338
A) La valuación de elementos patrimoniales ya dotados de un valor fiscalmente reconocido en dicho Estado	338
B) La valuación de los bienes extranjeros que proceden de la incorporada y carecen de un valor fiscalmente reconocido en el Estado de residencia de la incorporante	340
C) La revaluación fiscal de los bienes frente a la pérdida por retiro	347

4. El traspaso de las pérdidas acumuladas por las fusiones y escisiones transnacionales	351
5. El régimen fiscal de los socios en las operaciones de fusión y escisión internacional: el cambio de las participaciones originarias	353
6. El aporte de empresa transnacional. Analogías con las operaciones sobre los sujetos (fusiones, escisiones) y problemas peculiares en la operación de aporte	355
A) El punto de vista del Estado del ente aportante	355
B) La valuación de los bienes en el Estado de la sociedad cesionaria	358
7. El aporte del establecimiento permanente situado en el Estado de la cesionaria: la denominada "incorporación del establecimiento permanente"	361
8. Los intercambios de participaciones transfronterizas: consideraciones introductorias	363
9. Perfiles aplicables y cuestiones controvertidas en la regulación de los intercambios de participaciones intracomunitarias: los aspectos subjetivos	367
10. La contabilización del intercambio accionario: ¿continuidad de los valores contables o "doble binario"?	372
11. La valoración de la participación por la sociedad "adquirente"	374
12. Los riesgos de instrumentalización de los beneficios previstos por la directiva 90/434	377

CAPÍTULO XIV

EL "TRANSFER PRICING"

FRANCESCA BALZANI

1. Premisa	379
2. Los modelos de la Sociedad de las Naciones	381
A) La "unitary entity theory" y la "separate accounting theory"	381
B) Los Modelos de Convenio de México y de Londres	383
3. Los trabajos de la OCDE	384
A) Los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición de 1963, 1977 y 1992	384
B) El Informe OCDE de 1979	385
C) Los informes posteriores	385
D) Síntesis: las relaciones entre criterios OCDE y las normativas nacionales	386
4. Fisonomía del fenómeno	387
A) El presupuesto subjetivo	388
B) El presupuesto objetivo	390
5. "Arm's Length Principle"	392
A) Los métodos tradicionales basados en el valor normal de la operación particular concluida entre empresas asociadas ("transactional methods")	393
a) El método de la confrontación de precios ("comparable uncontrolled pricing or CUP method")	393

	PÁG.
b) El método del precio de reventa (“resale pricing method”)	395
c) El método del costo incrementado (“cost plus method”)	396
B) Otros métodos	398
a) El método de la distribución de la utilidad (“profit split method”) ...	399
b) El método del margen de utilidad neta (“transactional net margin method”)	401
6. La aplicación concreta del principio	403
A) La comparabilidad de las operaciones	403
a) Las características intrínsecas de los bienes y de los servicios objeto de la transacción	404
b) El análisis funcional	404
c) Las reglas pactadas	405
d) Las circunstancias económicas	405
e) Las estrategias comerciales	405
B) La importancia de las condiciones contractuales pactadas	406
C) La importancia de las operaciones consideradas individualmente o junto a otras	407
D) La hipótesis de la pluralidad de resultados	407
E) La referencia a pluri-anualidades	408
F) Las pérdidas	408
G) Las intervenciones estatales	409
H) Las peculiaridades de la operación: las compensaciones (“set-offs”) ...	410
I) El valor aduanero	410
J) La utilización de los métodos de determinación del transfer pricing	411
7. Particulares tipologías de operaciones	411
A) Operaciones que tienen por objeto bienes inmateriales	411
a) Los bienes inmateriales	411
b) Modalidades específicas de aplicación del “arm’s length principle”	412
B) Los servicios intragrupo	414
a) Configuración según categorías principales	415
b) Modalidades específicas de aplicación del “arm’s length principle”	416
C) El comercio electrónico	418
8. Los conflictos	418
A) Breve premisa	418
a) El procedimiento amistoso	419
b) Los ajustes correlativos	419
c) “Safe Harbours”. Concepto	420
d) “Advance Pricing Arrangements”	421
B) El Modelo de Convenio de la Comunidad Europea	422
9. “The Code of Good Practice”	423
10. El “transfer pricing” en la legislación fiscal de los países de América Latina	423
A) Argentina	423
B) Brasil	425
C) Colombia	426

D) México	428
E) Perú	430
11. Otros países	431
A) Estados Unidos	431
B) Italia	434
a) Marco normativo	434
b) Presupuestos subjetivos	435
c) Presupuesto objetivo	436
Bibliografía	438

CAPÍTULO XV

DIVIDENDOS, INTERESES, CÁNONES Y PLUSVALÍAS
EN EL MODELO OCDE

GIUSEPPE CORSANITI

1. Los dividendos	441
A) La definición	441
B) El reparto de la potestad impositiva de los dividendos entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia del beneficiario	443
C) La limitación a la potestad tributaria del Estado de la fuente	444
a) El beneficiario efectivo (“beneficial owner”) en el Modelo OCDE	445
D) La ausencia de la fuerza de atracción del establecimiento permanente y la vinculación efectiva	448
E) La prohibición de imposición extraterritorial	449
2. Los intereses	450
A) La definición	450
B) El reparto de la potestad impositiva entre el Estado de la fuente de los intereses y el Estado de residencia del beneficiario	452
C) La limitación a la potestad impositiva del Estado de la fuente	453
D) La ausencia de la fuerza de atracción del establecimiento permanente y la conexión efectiva	454
E) Los intereses sostenidos por el establecimiento permanente	454
F) La posible doble fuente de los intereses ex artículo 11, párrafo 5º del Modelo OCDE	456
G) El criterio del valor normal (“arm’s length price”)	458
3. Los cánones	458
A) La definición	458
a) El “know how”	459
b) El “franchising”	460
c) El “software”	461
B) La potestad impositiva exclusiva del Estado de residencia del beneficiario efectivo	462
C) La ausencia de la fuerza de atracción del establecimiento permanente y la conexión efectiva	463
D) El criterio del valor normal	463

	PÁG.
4. Las plusvalías	464
A) Consideraciones introductorias	464
B) La imposición de las plusvalías que derivan de la cesión de	465
a) Bienes inmuebles	465
b) Bienes instrumentales pertenecientes a un establecimiento permanente	465
c) Bienes muebles registrables	467
d) Otros bienes	467
Bibliografía	468

CAPÍTULO XVI

COMMENTS ON THE INTEREST DIRECTIVE PROPOSAL 1998

ALBERT J. RÄDLER

1. Objective of the proposal	471
2. Details of the proposal	472
A) Only interest paid to a resident of the Union	472
B) Only interest received by individuals	472
C) Alternative coexistence model	472
3. Can the proposed system work?	473
A) Coexistence model	473
B) Other arguments	474
4. Deeper causes of the problem	474
A) Full progressive tax rate	474
B) Dual income tax	475
C) Final income tax	475
5. Will Europeans move their residence?	475
6. New OECD developments	476

CAPÍTULO XVII

LAS RENTAS DEL TRABAJO EN EL MODELO OCDE

GIOVANNI PUOTI

1. Premisa. Individualización de las categorías	477
2. Actividades de trabajo dependiente y autónomo prestadas en el exterior: las hipótesis de doble imposición	481
3. Las rentas de trabajo autónomo en el Modelo OCDE	483
4. Las rentas de trabajo dependiente en el Modelo OCDE	488
Bibliografía	490