

4242



Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social
Naciones Unidas/CEPAL-Consejo Regional de Planificación

Latin American and Caribbean Institute for Economic and Social Planning
United Nations/ECLAC-Regional Council for Planning

Institut Latino-Américain et des Caraïbes de Planification Economique et Sociale
Nations Unies/CEPALC-Conseil Regional de Planification

I L P E S

**CURSO SEMINARIO
POLÍTICAS PÚBLICAS: TRANSPARENCIA EN SU GESTIÓN**

Santiago de Chile, 18 al 29 de mayo de 1998

**LA FISCALIZACIÓN DE EMPRESAS
MULTINACIONALES**

PREMIER MINISTRE



**CURSO SEMINARIO
POLITICAS PUBLICAS : TRANSPARENCIA EN SU GESTION
SANTIAGO DE CHILE, MAYO 1998**

M. Vincent MAZAURIC
#

DOSSIER N° 2

**LA FISCALIZACION
DE EMPRESAS MULTINACIONALES**

CURSO SEMINARIO
POLITICAS PUBLICAS : TRANSPARENCIA EN SU GESTION
SANTIAGO DE CHILE, MAYO 1998

LA FISCALIZACION DE EMPRESAS MULTINACIONALES

LA FISCALIZACION DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES (EMN)

PLAN DETALLADO

INTRODUCCION

- * Interés del tema: oposición entre la creciente internacionalización de las economías y la naturaleza territorial del impuesto.
 - la realidad económica traspasa e ignora las fronteras.
 - riesgo/interés de la gestión mundial (global) del riesgo fiscal (aun cuando no se trata necesariamente de la principal preocupación de la EMN)
 - limitación de los poderes de la administración tributaria: legislación tributaria = nacional (sin convenio); gestión del impuesto = nacional; control = nacional;
 - dificultades para apreciar desde el punto de vista fiscal, la normalidad de los resultados de una entidad perteneciente a una EMN.

- * Es por ello que todos los Estados han desarrollado medios específicos para luchar contra la evasión fiscal internacional:
 - creando disposiciones legales específicas (particularmente contra los paraísos fiscales y la transferencia de beneficios),
 - adaptando para algunos, sus medios y sus estructuras de control.
 - desarrollando relaciones bilaterales con otros Estados con la firma de convenios tributarios.

No obstante, el grado de especificidad del control fiscal internacional varía según los países.

Francia ha introducido progresivamente disposiciones legales específicas, pero no ha optado por encomendar su aplicación a estructuras específicas con medios particulares de investigación.

I- RESUMEN DEL MARCO LEGAL Y ESTRUCTURAL FRANCES DE LA FISCALIZACION DE LAS EMNs

El control fiscal internacional, a pesar de sus particularidades se inscribe en el marco de:

- * los principios del derecho tributario francés:

- territorialidad del impuesto de sociedades,
- teoría del acto irregular de gestión.

* y de la organización administrativa de la DGI:

- separación entre las misiones de gestión y control.
- competencia territorial y en función del tamaño de las empresas de los servicios fiscalizadores,
- práctica de una fiscalización general: un fiscalizador controla el conjunto de la situación fiscal de un contribuyente (con respecto a todos los impuestos).

A. DISPOSICIONES ESPECIFICAS DE LA TRIBUTACION INTERNACIONAL

1. Presentación general del esquema

- 3 artículos del CGI:
 - art. 57: transferencia de bienes entre entidades vinculadas (precios de transferencia) 1993
 - art. 238A: (presunción de anormalidad de remesas hechas a beneficio de personas establecidas en países con sistemas privilegiados de tributación o en cuentas abiertas en esos países (1973)
 - art. 209B: tributación en Francia de los resultados de una filial establecida en un país donde se beneficia de un régimen fiscal privilegiado y donde la misma no ejerce ninguna actividad industrial o comercial real (1980)
- 2 disposiciones contra los paraísos fiscales
- 1 disposición destinada a evaluar la normalidad de las relaciones entre entidades de una misma EMN.

(opción para aplicar particularmente el artículo 57).

2. Lucha contra la transferencia de beneficios

Art. 57 disposición muy amplia que permite reintegrar en los resultados de una entidad francesa los beneficios que la misma ha transferido al extranjero mediante manipulación de precios o de otro modo.

· campo de aplicación:

- vínculo de dependencia
- la administración debe establecer que se ha otorgado una ventaja en el marco de una transacción internacional.
- "presunción" de transferencia que puede ser combatida por el contribuyente.

· métodos de evaluación de las transferencias de beneficios:

- no existe un método en particular, en el artículo 57
- el método utilizado (cualquiera que sea) debe permitir ajustar el resultado imponible mediante comparación con los de empresas similares administradas normalmente.
- respecto del principio de plena competencia y de los métodos de la OCDE

- las disposiciones del CGI se ajustan al artículo 9 del convenio modelo de la OCDE que plantea el principio internacionalmente reconocido de la plena competencia, según el cual los resultados de una empresa vinculada no deben diferir de aquéllos que una empresa independiente habría obtenido en circunstancias y de operaciones comparables.

3. Esas disposiciones no están en las obligaciones del contribuyente de cooperar y de proporcionar informaciones útiles para la comprensión y evaluación de las operaciones internacionales y del método o métodos de determinación de los precios de transferencia aplicados por la EMN.

- el acceso a las informaciones es una de las principales dificultades para la fiscalización de las EMNs.

B. UNA RED DE CONVENIOS BILATERALES SOBRE LA CUAL SE BASA LA COOPERACION DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

- 1. Que permiten evitar las dobles imposiciones (resultantes particularmente de la aplicación del artículo 57 CGI)**
- 2. Que establecen la cooperación entre los Estados a fin de luchar contra la evasión y el fraude fiscal en el marco de las disposiciones de asistencia (particularmente mediante solicitud o de manera espontánea)**

En el marco de fiscalización de una EMN, la obtención de datos mantenidos en el extranjero, constituye con frecuencia una ayuda importante para el fiscalizador que está limitado en sus investigaciones por su competencia territorial.

C. ORGANIZACION DEL CONTROL FISCAL INTERNACIONAL

La fiscalización de las EMNs no es objeto de procedimientos particulares. Generalmente se encomienda a una estructura especializada en el control de grupos:

- 1. Ausencia de reglamentaciones procesales**
 - no hay obligación específica (declarativas o justificativas);
 - no hay reglamentación respecto a los plazos de prescripción (justificados por demoras necesarias para realizar la investigación y lograr el acceso a la información);
 - no hay fiscalización internacional específica: la evaluación respecto a si los precios de transferencia son normales se hace en el marco de la fiscalización contable que examina la situación de una empresa en su conjunto en lo que respecta a todos los impuestos.
- 2. Papel de la Dirección de fiscalizaciones nacionales e internacionales**

Los precios de transferencia son principalmente examinados por los fiscalizadores de la Dirección de fiscalizaciones nacionales e internacionales que están a cargo de la auditoría de las empresas más importantes en términos del volumen de negocios, y de los grupos.

Se ha realizado un esfuerzo creciente por sensibilizar a estos fiscalizadores en relación con los aspectos internacionales de la tributación.

**PRECIOS DE TRANSFERENCIA - ANALISIS FUNCIONAL : ESTUDIO DE LA POLITICA
DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UN GRUPO**

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

ANÁLISIS FUNCIONAL

ESTUDIO DE LA POLÍTICA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE UN GRUPO ECONÓMICO

Advertencia : este documento es una adaptación de un documento interno de una empresa multinacional. Por eso permite entender mejor la visión de la situación de parte de los contribuyentes. Una administración tributaria no puede estar totalmente de acuerdo con todas las ideas que contiene.

Análisis funcional y político de los precios de transferencia

Entre empresas independientes, la remuneración corresponde, en general, a las funciones asumidas por cada empresa, tomando en consideración :

- los activos comprometidos ;
- los riesgos asumidos ;
- la importancia económica de la función.

Conviene entonces hacer un **análisis funcional** :

- identificar)
- comparar) las funciones
- evaluar los activos empleados
- y los riesgos asumidos

➡ Su objetivo : permitir la puesta en marcha y la elaboración de una política de precios de transferencia de un grupo.

¿ Por qué una política de precios de transferencia ?

➡ En razón de los límites de los métodos tradicionales y transaccionales

- comparables no disponibles :
- fiabilidad de comparables :
- naturaleza de los productos.
- naturaleza de los costos (métodos transaccionales).

¿Cuál sería la remuneración aceptado por un tercero y según qué criterios ?

- ➔ Para prepararse a dar explicaciones a las administraciones en caso de control
- ➔ Para buscar la mejor seguridad jurídica a las transacciones económicas en el seno de un grupo

Porque toda contestación ex post puede conducir a una doble imposición.

El tributarista debe, en lo sucesivo, ser parte integrante en el proceso de decisión de la determinación de los precios de transferencia en el seno del grupo.

Es importante que los problemas relacionados con los precios de transferencia sean documentadas de manera completa, sabiendo que podrá ser necesario de explicar las decisiones concernientes a los precios de transferencia, a las autoridades tributarias de diferentes países, a veces años después que las decisiones fueron tomadas.

La documentación relativa a las transacciones entre las sociedades del grupo, deben estar conservadas en forma segura durante un plazo mínimo de diez años (o un tiempo más largo si las normas tributarias nacionales así lo exigen)

Todos las transacciones entre sociedades deben ser objeto de un contrato.

Puede ser igualmente convenido por escrito, entre las partes, que las condiciones descritas en un contrato modelo, se consideran aplicables bajo la reserva de modificaciones especificadas

Ejemplo metodológico de política de precio de transferencia

① Conocimiento del grupo

- sus campos de actividad
- sus resultados
- su estructura
- sus zonas de implantación

② Principio de base

Toda política de precio de transferencia debe estar elaborado bajo el respecto del principio de "plena concurrencia", desarrollado en el informe de la OCDE.

Los precios deben acercarse a los precios que se hubieran fijados entre empresas independientes.

③ Campos de aplicación

Productos manufacturados transferidos dentro del grupo

3 tipos de costos :

- Costos centrales y bienes incorporales

- Costos regionales
- Productos manufacturados

④ Métodos de precio de transferencia

Objetivos :

Transparencia

- política definida previamente por escrito.
- contratos

Reglas armonizadas y simétricas cualquiera sea :

- el país
- el vendedor
- el comprador

* Método del precio comparable

Cuando existe un mercado abierto y libre, el precio de transferencia será basado en los precios determinados en transacciones comparables, entre partes independientes, actuando en condiciones de competencia total.

En el caso contrario, en la ausencia de este tipo de mercado, se utilizarán los dos métodos siguientes :

* Método del precio de costo incrementado de un retorno sobre capital utilizado

Cuando un precio comparable no está disponible, el método privilegiado consiste en aproximarse a su precio, permitiendo a la sociedad recuperar sus costos aumentados del retorno de su capital utilizado apropiadamente.

Los costos pueden ser calculados por actividad y no por producto.

Un problema del método : el acuerda una "prima" a los costos elevados, que pueda ser discutido desde un punto de vista económico y de un punto de vista tributario.

Podemos ensayar de restaurar la eficacia : alinear los costos de los menos productivos sobre los mejores, poniendo si es necesario un tope a los costos fijos. Eso evita de transferir los costos temporales de ineficiencia en la espera de su supresión.

Pero, esta idea tiene igualmente un limite económico y fiscal : la venta con pérdida. Puede ser admitida solo en caso excepcionales, justificables, y sobre un breve periodo.

Otra empresa hubiera cerrado. - Ver si se trata de un esfuerzo de continuidad de la empresa o de penetración del mercado.

Un marco contractual es recomendado.

*
*
*

¿ Qué costos integrar ?

El proveedor tiene un papel de fabricante que brinda servicios de fabricación.

Los costos a tomar en consideración son los que se refieren a un contrato de fabricación excluyendo las actividades

- Costos Fábrica	costos variables costos fijos costos indirectos
------------------	---

¿ Riesgo asumido ?

El proveedor es responsable de todos los costos ligados a la defectuosidad de un producto.

Retorno sobre el capital utilizado

El precio justo es el que aporta una remuneración razonable al proveedor tomando en consideración el riesgo asumido, las funciones realizadas así como los activos inmovilizados, y las necesidades de flujo de caja puesto en obra. Esta remuneración se traduce en un porcentaje del retorno sobre capital utilizado.

Capital de explotación // capital invertido (capitales propios - deudas)

= Necesidades en flujo de caja atribuibles a la producción
+ Inmovilizaciones
x 10% antes de impuestos

La determinación de una justa remuneración del proveedor podrá implicar un compromiso del comprador durante un cierto periodo y sobre un volumen mínimo, en particular cuando el proveedor ha realizado inversiones para aumentar su capacidad de producción. En este caso, podrá ser útil que el contrato de aprovisionamiento defina este compromiso.

El precio facturado no incluye un retorno sobre inmovilizaciones incorporales utilizadas en la fabricación, pues esos activos son puestos a la disposición del comprador en el marco de otro contrato.

Ajustes autorizados

En algunas circunstancias puede parecer normal que las partes convienen de un precio de transferencia superior o inferior al precio de transferencia conseguido por aplicación de las reglas generales expuestas anteriormente. Tales ajustes de precio de transferencia normal estarán efectuadas, sólo si razones pertinentes de buena gestión los justifican. Vamos a examinar algunos ejemplos :

Precios inferiores

El proveedor puede adoptar un acercamiento de costo marginal en el cálculo de su precio de transferencia, por ejemplo para :

- a) guardar sus precios a un nivel que sea competitivo en el mercado del comprador ;
- b) añadir o guardar volúmenes de modo a aumentar o mantener la utilización de excedentes de capacidad en la fábrica de producción ;
- c) o poner en marcha un acuerdo de precios transitorios (por ejemplo después del cierre de una unidad de producción).

Retorno sobre capital utilizado

En algunos casos un retorno superior o inferior a 10%, antes de impuesto, sobre el capital utilizado es justo tomando en consideración los eventos. Por ejemplo, cuando el fabricante dispone de incorporales a los cuales el comprador no tiene acceso, o cuando asume riesgos más grandes que los riesgos normales, una remuneración superior podría estar justificada cuando el proveedor asume menos riesgos que lo normal, por ejemplo en caso de contrato de largo plazo sobre volúmenes importantes.

Precio mínimo

Salvo en casos de precio comparable sobre el libre mercado, el precio obtenido no debe ser inferior a 110% del costo variable de producción, aumentado del costo real de transporte, para asegurar una contribución a los gastos fijos del proveedor.

* Método del precio de reventa

Puede ser más adaptado que el método precedente cuando el comprador tiene el papel de un distribuidor y no agrega valor sustancial a los productos antes de su reventa.

Los precios de transferencias determinados por este método se basan sobre el precio facturado por el comprador a su cliente, disminuido de un descuento. Su monto depende del nivel de los costos soportados por el comprador (para la publicidad, las ventas, la administración), y debe reservar al comprador una remuneración razonable que tiene en cuenta el valor agregado bastante reducido y del menos riesgo soportado.

Acuerdo anterior del servicio tributario de la empresa.

∴

El hecho que el método existe no pone fin al debate. Facilita la vida de la empresa y la comprensión por la administración que debe de todas maneras conducir su propio análisis funcional. A pesar que un método

*existe en forma coherente y antigua, para ser
aceptable en forma tributaria, debe ser reactiva a la
externalidad.*

TEXTES FRANCAIS DE REFERENCE :

ARTICLES 57, 209 B ET 238 A DU CODE GENERAL DES IMPOTS

Art. 57. – Para la determinación del impuesto sobre la renta adeudado por las empresas que están en situación de dependencia o que poseen el control de empresas situadas fuera de Francia, los beneficios directamente transferidos a estas últimas, ya sea mediante aumento de precio o disminución de los precios de compra o de venta, o sea por otro medio, son incorporados a los resultados mostrados por los registros contables. Se procede de igual manera respecto a las empresas que están bajo la dependencia de una empresa o de un grupo que mantiene igualmente el control de empresas situadas fuera de Francia.

La condición de dependencia o de control no es requerida cuando la transferencia se efectúa con empresas establecidas en un Estado extranjero o en un territorio situado fuera de Francia cuando el régimen fiscal goza de privilegio según se establece en el segundo párrafo del artículo 238A.

A falta de elementos precisos para aplicar las correcciones previstas en los párrafos precedentes, los resultados imponibles son determinados mediante comparación con los de empresas similares operadas normalmente.

Art. 209 B – I. Cuando una empresa sujeta al impuesto de sociedades mantiene directa o indirectamente el 25% al menos de las acciones o capital de una sociedad establecida en un Estado extranjero o un territorio situado fuera de Francia, donde el régimen fiscal es privilegiado en el sentido mencionado en el artículo 238 A, dicha empresa está sujeta al impuesto de sociedades en base a los resultados beneficiarios de la sociedad extranjera en la proporción de los derechos sociales que ella posea.

Esos beneficios son objeto de una imposición separada. Los mismos se consideran como adquiridos en el primer día del mes que sigue al cierre del ejercicio de la sociedad extranjera y son determinados de acuerdo con las reglas fijadas por el presente código.

El impuesto pagado localmente por la sociedad extranjera es imputable en la proporción mencionada en el primer párrafo respecto al impuesto establecido en Francia, a condición de ser comparable con el impuesto de sociedades.

I bis 1. Cuando una sociedad sujeta al impuesto de sociedades opera una empresa fuera de Francia o mantiene directa o indirectamente el 10% al menos de las acciones, participaciones, derechos financieros o derechos de voto en una sociedad o grupo, establecida fuera de Francia, o mantiene en dicha sociedad o grupo una participación en la que el monto es igual o superior a 150 millones de francos y que dicha empresa, sociedad o grupo es sometida a un régimen fiscal privilegiado en el sentido del artículo 238 A, el resultado beneficiario de la empresa, de la sociedad o del grupo es considerado como un resultado de dicha sociedad y, si se trata de una

sociedad o de un grupo, ese resultado es mantenido en la proporción de las acciones, partes, derechos financieros que la misma mantenga directa o indirectamente.

2. Las acciones, partes, derechos financieros o derechos de voto mantenidos indirectamente por la sociedad conforme al punto 1, se entienden como acciones, partes, derechos financieros o derechos de voto mantenidos por el intermediario de una cadena de acciones, partes, derechos financieros y derechos de voto; y la determinación del porcentaje de acciones, partes, derechos financieros o derechos de voto así mantenidos se realiza multiplicando entre los mismos las tasas de detención sucesivas.

La detención indirecta se entiende igualmente como las acciones, partes, derechos financieros o derechos de votos de propiedad directa o indirecta de:

- a. Los asalariados o los directivos de hecho o de derecho de la sociedad señalada en el punto 1;
- b. Una persona física, su cónyuge, o sus ascendientes o descendientes, desde el momento en que al menos una de esas personas sea directa o indirectamente accionista, tenedor de partes, titular de derechos financieros o de derechos de voto en dicha sociedad;
- c. Una sociedad o grupo que tenga en común con dicha sociedad un accionista, tenedor de partes o un titular de derechos financieros o de derechos de voto que disponga directa o indirectamente del más alto número de derechos de voto en dicha sociedad o grupo y en dicha persona jurídica;
- d. Un socio comercial de la sociedad desde el momento en que las relaciones entre dicha sociedad y ese socio son tales que existe entre ellos un vínculo de dependencia económica.

No obstante, las acciones, derechos financieros o derechos de votos, señalados en el párrafo precedente no son tomados en cuenta para el cálculo del porcentaje de resultado de la sociedad o del grupo establecido fuera de Francia, que se considera constituye un resultado de la persona jurídica.

3. El resultado mencionado en el punto 1 es objeto de una imposición separada. Se considera como obtenido el primer día del mes siguiente al cierre del ejercicio de la empresa, de la sociedad o del grupo establecido fuera de Francia. Se determina según las reglas fijadas por el presente código, a excepción de las disposiciones que autorizan provisiones o deducciones especiales o amortizaciones excepcionales y de las disposiciones previstas en los artículos 39 y 223 A.

4. El impuesto pagado localmente por la empresa, la sociedad o el grupo, establecido fuera de Francia, es imputable al impuesto determinado en Francia, a condición de ser comparable al impuesto de sociedades y, si se trata de una sociedad o grupo en la proporción mencionada en el punto 1.

II. Las disposiciones del I no aplican si la empresa establece que las operaciones de la sociedad extranjera no tienen primordialmente como efecto permitir la localización de los beneficios en un Estado o territorio donde está sometida a un régimen fiscal privilegiado. Dicha condición es considerada como satisfecha particularmente:

Cuando la sociedad extranjera tiene principalmente una actividad industrial o comercial real;

y cuando la misma lleva a cabo sus actividades primordialmente en el mercado local.

II. bis. Las disposiciones de I bis. no se aplican si la persona jurídica establece que las operaciones de la empresa, de la sociedad o del grupo, establecido fuera de Francia, no son principalmente para fines de permitir la localización de los beneficios en un Estado o territorio donde esté sometida a un régimen privilegiado. Dicha condición es considerada como satisfecha particularmente:

Cuando la empresa, sociedad o grupo establecido fuera de Francia tiene principalmente una actividad industrial o comercial real;

Y cuando la misma lleva a cabo sus actividades primordialmente en el mercado local.

III. Un decreto en Consejo de Estado determina las condiciones de aplicación de las disposiciones que anteceden y particularmente las modalidades que permiten evitar la doble imposición de beneficios realmente distribuidos así como las obligaciones de declarar de la empresa o de la persona jurídica (Ver los artículos 102 SA a 102 Z del anexo II).

IV.1. Las disposiciones de I bis se aplica en base a:

a. Las creaciones o adquisiciones de las empresas mencionadas en el punto 1 de I bis intervenidas a partir del 30 de septiembre de 1992;

b. Las adquisiciones o subscripciones de acciones, partes, derechos financieros o derechos de voto mencionados en I bis intervenidas a partir de esa misma fecha, que tengan por efecto conferir a la persona jurídica la conservación del 10% señalado en el punto 1 de I bis, si esa tasa ya se ha logrado, mantenerla o aumentarla;

c. Las adquisiciones o subscripciones de participaciones hechas a partir de esa misma fecha permiten lograr el límite de 150 millones de

francos establecidos en el punto 1 de I bis o aumentar el monto de la participación si ya se ha logrado ese límite.

2. Las disposiciones de I dejan de ser aplicadas a las sociedades aquí mencionadas, creadas o adquiridas a partir del 30 de septiembre de 1992.

3. Las disposiciones del I son abrogadas o reemplazadas por las de I bis para la determinación de los resultados imponibles de los ejercicios de la empresa mencionada auditoría I, abiertas a partir del 1o. de enero del año 2003. No obstante, las disposiciones antes mencionadas de I bis, en lo que se refiere a la determinación de la conservación directa e indirecta y del régimen fiscal privilegiado así como a la determinación de los resultados beneficiarios de la sociedad extranjera, se aplican para la determinación de los resultados imponibles de los ejercicios de la empresa mencionada en I, cerrada a partir del 31 de diciembre de 1992.

4. Las disposiciones de II bis se aplican, a partir del 30 de septiembre de 1992, a las personas jurídicas sujetas al impuesto de sociedades mencionadas en I bis.

Art. 238 A. – Los intereses, atrasos y otros resultados de obligaciones, créditos, depósitos y fianzas, las listas de cesión o concesión de licencias de operación, de patentes de invención, marcas de fábrica, procedimientos o fórmulas de fabricación y otros derechos análogos o las remuneraciones de servicios, pagados o adeudados por una persona física o jurídica domiciliada en Francia a personas físicas o jurídicas que están domiciliadas o establecidas en un Estado extranjero, o un territorio situado fuera de Francia y que estén allí sometidos a un régimen fiscal privilegiado, no se admiten como cargos deducibles para la determinación del impuesto a menos que el deudor presente la prueba de que los gastos corresponden a operaciones reales y que sean de carácter anormal o exagerado.

Para la aplicación del párrafo que precede, las personas se consideran como sometidas a un régimen fiscal privilegiado en el Estado o territorio en cuestión si no son gravadas allí y si están sujetas allí a impuestos sobre los beneficios o los ingresos notablemente menos elevados que en Francia.

Las disposiciones del primer párrafo se aplican igualmente a toda remesa hecha a una cuenta mantenida en un organismo financiero establecido en uno de los Estados o territorios señalados en el mismo párrafo.

TEXTES INTERNATIONAUX DE REFERENCE :

ARTICLES 5, 7 ET 9 DE LA CONVENTION MODELE DE L'OCDE ET COMMENTAIRES

MODELO DE CONVENIO FISCAL

Artículo 5

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
 - a) las sedes de dirección;
 - b) las sucursales;
 - c) las oficinas;
 - d) las fábricas;
 - e) los talleres;
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:
 - a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
 - e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
 - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del

MODELO DE CONVENIO FISCAL

lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 5 RELATIVO A LA DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. El concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. En virtud del artículo 7, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que ésta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel.

Apartado 1

2. El apartado 1 da una definición general de la expresión “establecimiento permanente”, que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio, esto es, un “situs” diferente, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define la expresión “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un “lugar de negocios”, esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe de ser “fijo”, esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

3. Podría argumentarse que la definición general debiera mencionar otras características del establecimiento permanente que se han considerado importantes en el pasado, como el carácter productivo de su actividad. Esto es, su contribución a los beneficios de la empresa. No se ha seguido este criterio en la presente definición. En el marco de una organización empresarial es ciertamente axiomático que cada parte contribuye a la productividad del conjunto. De ello no se sigue necesariamente en todos los casos que por el hecho de que un establecimiento particular tenga un “carácter productivo” en el marco general de la organización, deba considerarse un establecimiento permanente al que pueden

MODELO DE CONVENIO FISCAL

atribuirse propiamente los beneficios a efectos de la imposición en un territorio determinado (ver Comentarios al apartado 4).

4. La expresión "lugar de negocios" cubre cualquier local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y ésta simplemente dispone de cierto espacio. No importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalación o medios, o disponga por otra causa de ellos. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un espacio dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.

5. Según la definición, el lugar de negocios debe ser "fijo". En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar determinado, pero ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo. Es suficiente que el equipo permanezca en un lugar determinado (ver, sin embargo, el párrafo 20 siguiente).

6. Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, también se deduce que sólo puede considerarse que existe un establecimiento permanente si el lugar de negocios tiene cierto grado de permanencia, esto es, si no tiene un carácter meramente temporal. Si el lugar de negocios no se ha establecido para fines puramente temporales, puede constituir un establecimiento permanente incluso aunque de hecho exista solamente durante un período muy corto de tiempo debido a la especial naturaleza de la actividad o porque, a causa de circunstancias particulares (por ejemplo, la muerte del contribuyente o el fracaso de la inversión), se haya liquidado prematuramente. Cuando un lugar de negocios que en principio debía tener corta duración se mantiene durante un período que impide su consideración como temporal, se convierte en un lugar fijo de

MODELO DE CONVENIO FISCAL

negocios y, en consecuencia y retroactivamente, en un establecimiento permanente.

7. Para que un lugar de negocios constituya un establecimiento permanente la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, a través del mismo. Como se ha indicado en el párrafo 3 anterior, no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes en el sentido de que las operaciones sean ininterrumpidas, si bien deben realizarse de una manera regular.

8. Cuando se cedan o alquilen a terceros activos materiales, como instalaciones, equipos industriales, comerciales o científicos, inmuebles, o activos inmateriales como patentes, procedimientos de fabricación o similares, a través de un lugar fijo de negocios mantenido por una empresa de un Estado contratante en el otro Estado, esta actividad conferirá, en general, al lugar de negocios el carácter de establecimiento permanente. Lo mismo es aplicable si se proporcionan capitales por medio de un lugar fijo de negocios. Si una empresa de un Estado cede o alquila instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles, a una empresa del otro Estado sin disponer para esta actividad de cesión o arrendamiento de un lugar fijo de negocios en el otro Estado, las instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles cedidos no constituirán por sí solos un establecimiento permanente del arrendador siempre que el contrato se limite al simple arrendamiento del equipo, etc. Lo mismo será aplicable, por ejemplo, en el caso de que el arrendador proporcione el personal después de la instalación para facilitar el funcionamiento del equipo, a condición de que la responsabilidad de dicho personal se limite al funcionamiento o mantenimiento del mismo bajo la dirección, responsabilidad y control del arrendatario. Si la responsabilidad del personal es más amplia, por ejemplo si participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se emplea el equipo o si maneja, mantiene e inspecciona el equipo bajo la responsabilidad y el control del arrendador, la actividad del arrendador puede exceder del simple arrendamiento de equipos y constituir una actividad empresarial. En tal caso, podrá considerarse que existe un establecimiento permanente si se cumple el criterio de permanencia. Cuando dichas actividades vayan unidas o tengan carácter análogo a las mencionadas en el apartado 3, será aplicable el plazo de doce meses. Otros casos deberán resolverse en función de las circunstancias.

9. El arrendamiento de contenedores constituye un caso particular de arrendamiento de equipos industriales o comerciales que tiene, sin embargo,

MODELO DE CONVENIO FISCAL

características particulares. La determinación de las circunstancias en que se considera que una empresa dedicada al arrendamiento de contenedores tiene un establecimiento permanente en otro Estado se examina más ampliamente en el informe titulado "La tributación de las rentas derivadas del arrendamiento de contenedores".¹

10. La actividad de la empresa se realiza principalmente por el empresario o personas que tienen una relación laboral con la empresa (personal). El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes dependientes). Los poderes de que dispongan tales personas en su relación con terceros son irrelevantes. Es indiferente que el agente dependiente esté o no autorizado para concluir contratos si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios (ver párrafo 35 siguiente). Sin embargo, puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos. De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un Estado contratante constituyen establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas. No existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por su propia cuenta. Esto es igualmente aplicable si las máquinas se explotan y mantienen por un agente dependiente de la empresa.

11. Un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios. Ello se produce desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que éste servirá permanentemente. No se tomará en consideración el período dedicado por la empresa a la instalación del propio lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera sustancialmente de aquélla a la que el lugar de negocios deberá servir permanentemente. El establecimiento permanente dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda actividad realizada por ese medio, esto es, cuando finalicen todas las

¹ Publicado junto con otros dos informes en Tendencias de Fiscalidad Internacional, OCDE, París 1985.

actividades y medidas vinculadas a la actividad anterior del establecimiento permanente (liquidación de las operaciones mercantiles corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones). Una interrupción temporal de las operaciones no puede, sin embargo, considerarse como cierre. Si el lugar fijo de negocios se cede en arrendamiento a otra empresa, normalmente sólo servirá a las actividades de esa empresa y no a las del arrendador; por lo general, el establecimiento permanente del arrendador dejará de existir, salvo que continúe realizando actividades empresariales propias a través del lugar fijo de negocios.

Apartado 2

12. Este apartado contiene una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos, "prima facie", de establecimiento permanente. Dichos ejemplos deben considerarse en función de la definición general dada en el apartado 1, por lo que ha de entenderse que los Estados contratantes interpretarán las expresiones mencionadas, "sede de dirección", "sucursal", "oficina", etc., de tal manera que la consideración como establecimiento permanente de dichos lugares de negocios se subordine al cumplimiento de las condiciones establecidas en dicho apartado.

13. La expresión "sede de dirección" se menciona separadamente, puesto que no ha de ser necesariamente una "oficina". Sin embargo, cuando la legislación de los dos Estados contratantes no contenga el concepto "sede de dirección" como concepto distinto de la "oficina", la expresión "sede de dirección" puede omitirse en el respectivo convenio bilateral.

14. La letra f) establece que las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales son establecimientos permanentes. La expresión "cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales" debe interpretarse en un sentido amplio. Incluye, por ejemplo, cualquier lugar de extracción de hidrocarburos en tierra o en el mar.

15. La letra f) se refiere a la extracción de recursos naturales pero no menciona la prospección de dichos recursos, ya sea en tierra o en el mar. En consecuencia, cuando las rentas derivadas de esas actividades tengan la consideración de beneficios empresariales, la cuestión de determinar si dichas actividades se realizan mediante un establecimiento permanente se regirá por el apartado 1. No obstante, y dado que no ha sido posible llegar a un acuerdo sobre las cuestiones fundamentales de la atribución del derecho de gravamen y la calificación de las

MODELO DE CONVENIO FISCAL

rentas derivadas de las actividades de prospección, los Estados contratantes pueden acordar disposiciones especiales. Pueden convenir, por ejemplo, que una empresa de un Estado contratante, en lo que se refiere a las actividades de prospección de recursos naturales en lugares o áreas situados en el otro Estado contratante:

- a) no se considera que tiene un establecimiento permanente en ese otro Estado;
- b) se considera que realiza dichas actividades mediante un establecimiento permanente en ese otro Estado; o
- c) se considera que realiza actividades mediante un establecimiento permanente en ese otro Estado si la duración de las actividades excede de un período de tiempo determinado.

Los Estados contratantes pueden convenir, además, someter las rentas de tales actividades a cualquier otra regla.

Apartado 3

16. Este apartado establece expresamente que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses. Cualquiera de tales actividades que no cumpla esa condición no constituye por sí misma un establecimiento permanente, incluso si comprende una instalación como, por ejemplo, una oficina o un taller en el sentido del apartado 2, asociada a la actividad de construcción.

17. La expresión "obra de construcción, instalación o montaje" no comprende solamente la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la instalación de conducciones, la excavación de terrenos y el dragado de fondos. La expresión incluye la organización y la vigilancia de la construcción de un edificio si estas actividades se realizan por el constructor. Sin embargo, la organización y la vigilancia no están comprendidas si se realizan por otra empresa cuyas actividades en relación con la obra de construcción se limitan a la organización y vigilancia de los trabajos. Si esa otra empresa dispone de una oficina que utiliza solamente para actividades de organización y vigilancia que no constituyen establecimiento permanente, dicha oficina no constituirá tampoco un lugar fijo de negocios en el sentido del apartado 1, puesto que no cumple la condición de permanencia.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

18. El criterio de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto. Para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquélla. Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico. Con esta condición, una obra de construcción constituirá una unidad incluso si los pedidos se han realizado por varias personas (por ejemplo, para un complejo urbanístico). El umbral de los doce meses ha dado lugar a abusos; en ocasiones las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas operando en la plataforma continental o dedicados a actividades relacionadas con la exploración o la explotación de la plataforma continental) fraccionan los contratos en varias partes, cada una de duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo. Aparte de la posibilidad de aplicar en tales casos, según las circunstancias, las medidas legislativas o judiciales anti-elusión, los países afectados por estas prácticas pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.

19. Una obra existe desde la fecha en que el contratista comienza su actividad, incluidos los trabajos preparatorios realizados en el país donde debe levantarse la construcción. Por regla general, la obra continúa existiendo hasta que los trabajos se terminan o se abandonan definitivamente. No puede considerarse que una obra ha terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente. Las interrupciones estacionales o por otra causa deben entrar en el cálculo de la duración de la obra. Las interrupciones estacionales incluyen las debidas al mal tiempo. Las interrupciones temporales pueden ser motivadas, entre otras razones, por falta de materiales o dificultades con la mano de obra. Si, por ejemplo, un contratista ha comenzado los trabajos de construcción de una carretera el primero de mayo, los ha interrumpido el primero de noviembre a causa del mal tiempo o por falta de materiales, y los inicia de nuevo el primero de febrero del año siguiente terminando la carretera el primero de junio, la obra de construcción debe considerarse un establecimiento permanente ya que habrán transcurrido trece meses entre la fecha de comienzo de los primeros trabajos (1 de mayo) y la fecha de terminación de la obra (1 de junio del año siguiente). Si una empresa (contratista general) encargada de ejecutar el proyecto total subcontrata partes de tal proyecto a otras empresas (subcontratistas), el tiempo empleado en la obra por cada subcontratista debe considerarse como tiempo empleado por el contratista

general de la obra. El propio subcontratista tendrá un establecimiento permanente si la duración de sus actividades en la obra excede de doce meses.

20. La propia naturaleza de un proyecto de construcción o montaje puede obligar al contratista a desplazar su actividad continuamente, o al menos de vez en cuando, a medida que el proyecto avanza. Este sería el caso, por ejemplo, de la construcción de una carretera o de un canal, el dragado de un río o la instalación de conducciones. En tal caso, es indiferente que el equipo de trabajo no esté durante doce meses en un determinado emplazamiento. Las actividades realizadas en cada localización concreta forman parte de un único proyecto, y éste debe ser considerado como un establecimiento permanente si las actividades duran, en su conjunto, más de doce meses.

Apartado 4

21. Este apartado enumera algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general formulada en el apartado 1 y que no constituyen establecimiento permanente aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios. Todas estas actividades tienen como característica común su carácter preparatorio o auxiliar. Así se indica en el caso de la excepción mencionada en la letra *e*) que, de hecho, viene a restringir con carácter general el alcance de la definición contenida en el apartado 1. La letra *f*) prevé, además, que la realización de una combinación de las actividades mencionadas en las letras *a*) a *e*) en el mismo lugar fijo de negocios no se considerará constitutiva de establecimiento permanente siempre que el conjunto de las actividades realizadas por el lugar fijo de negocios conserve un carácter preparatorio o auxiliar. Así pues, las disposiciones del apartado 4 tienen como objeto evitar que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado si las actividades realizadas en ese otro Estado, tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar.

22. La letra *a*) se refiere al caso de una empresa que utiliza instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías. La letra *b*) se refiere a las existencias de mercancías en sí mismas y establece que el mantenimiento de existencias no se considerará establecimiento permanente si tiene por objeto el almacenamiento, la exposición o la entrega de las mercancías. La letra *c*) se refiere al mantenimiento de existencias de bienes o mercancías de una empresa para ser transformadas por una segunda empresa en nombre o por cuenta de la empresa mencionada en primer lugar. La referencia a la captación de

información de la letra *d*) comprende el caso de la oficina de un periódico, que no es sino uno de los muchos "tentáculos" de la oficina central; exonerar a las oficinas de este tipo supone, simplemente, extender la noción de "mera compra".

23. La letra *e*) establece que un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar no constituye establecimiento permanente. La redacción de esta letra hace innecesario elaborar una larga lista de excepciones. Además, la letra proporciona una excepción general a la definición del apartado 1, e interpretada conjuntamente con ese apartado, ofrece un criterio más estricto para delimitar lo que constituye un establecimiento permanente. Delimita con ello el alcance de aquella definición excluyendo de su amplio ámbito algunas formas empresariales que no deben tener la consideración de establecimiento permanente aunque se realicen mediante un lugar fijo de negocios. En algunos casos, dicho lugar de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa pero los servicios que presta están tan lejos de la realización del beneficio que sería difícil determinar la parte de los beneficios imputables al mismo. Pueden citarse, como ejemplo, los lugares fijos de negocios utilizados únicamente para hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o prestar asistencia en la ejecución de un contrato de patente o de cesión de "know-how" (saber-hacer), si estas actividades tienen carácter preparatorio o auxiliar.

24. Es difícil a menudo distinguir entre las actividades que tienen carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al objeto general del conjunto de la empresa no realiza una actividad preparatoria o auxiliar. Así, por ejemplo, cuando una empresa tenga por objeto prestar asistencia en la ejecución de contratos de patente o de cesión de "know-how", un lugar fijo de negocios de la empresa que realice esa actividad no podrá beneficiarse de las disposiciones de la letra *e*). Un lugar fijo de negocios cuya función sea la gestión de la empresa, o incluso solamente de parte de la misma, no se considera que realiza una actividad preparatoria o auxiliar pues tales actividades ejecutivas exceden esa consideración. Si las empresas que tienen ramificaciones internacionales instalan en los Estados donde tienen filiales, establecimientos permanentes, representantes o concesionarios, una "oficina de dirección" con funciones de supervisión y coordinación de todos los establecimientos existentes en la zona, se

MODELO DE CONVENIO FISCAL

considerará normalmente que existe un establecimiento permanente ya que la oficina de dirección puede considerarse como oficina en el sentido del apartado 2. Cuando una importante empresa internacional haya delegado todas las funciones ejecutivas en sus oficinas de dirección regionales, de tal forma que las funciones de la sede central de la empresa se limiten a la dirección general (las denominadas empresas policéntricas), las propias oficinas de dirección regionales deben considerarse "sede de dirección" en el sentido de la letra *a*) del apartado 2. La función de dirección de una empresa, incluso si se limita a una parte de las operaciones de la misma, constituye una parte esencial de la actividad empresarial, sin que pueda considerarse en modo alguno como actividad preparatoria o auxiliar en el sentido de la letra *e*) del apartado 4.

25. Puede existir un establecimiento permanente si una empresa mantiene un lugar fijo de negocios para proporcionar a sus clientes piezas de recambio de la maquinaria que suministra, o para mantener o reparar dicha maquinaria, ya que evidentemente tales actividades van más allá de la simple entrega mencionada en la letra *a*) del apartado 4. Dado que estas organizaciones de servicio posventa realizan una parte esencial y significativa de los servicios que la empresa presta a sus clientes, sus actividades no son simplemente auxiliares. La letra *e*) sólo es aplicable cuando las actividades del lugar fijo de negocios tienen carácter preparatorio o auxiliar. Este no sería el caso si el lugar fijo de negocios no sólo suministra información sino también planos, etc., especialmente desarrollados para satisfacer las necesidades de cada cliente. Tampoco lo sería un establecimiento de investigación que además se dedicara a la fabricación.

26. Además, la letra *e*) precisa que las actividades del lugar fijo de negocios deben ser realizadas para la empresa. Un lugar fijo de negocios que preste servicios, no sólo a la empresa a la que pertenece sino también directamente a otras empresas, por ejemplo, a otras sociedades que formen parte del mismo grupo que la sociedad a la que pertenece el lugar fijo, no estará comprendido en el apartado *e*).

27. Como se ha indicado en el párrafo 21, el apartado 4 tiene por objeto establecer excepciones a la definición general del apartado 1 respecto de lugares fijos de negocios dedicados a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. En consecuencia, conforme a la letra *f*) del apartado 4, el hecho de que un lugar fijo de negocios realice una combinación de las actividades mencionadas en las letras *a*) a *e*) de ese apartado no significa por sí sólo que existe un establecimiento permanente. En la medida en que la actividad conjunta de dicho lugar fijo de

MODELO DE CONVENIO FISCAL

negocios mantenga su carácter preparatorio o auxiliar no se considerará que existe un establecimiento permanente. Tales combinaciones no deben contemplarse desde una perspectiva rígida, sino en función de las circunstancias particulares de cada caso. El criterio del "carácter preparatorio o auxiliar" debe interpretarse de la misma forma que en el caso de la letra *e*) (ver párrafos anteriores 24 y 25). Lo dispuesto en la letra *f*) no será aplicable cuando se trate de una empresa que dispone de varios lugares fijos de negocios en el sentido de las letras *a*) a *e*), siempre que dichos lugares estén separados en cuanto a su emplazamiento y organización, ya que en ese caso cada lugar de negocios debe considerarse separada y aisladamente para determinar si hay o no un establecimiento permanente. Los Estados que deseen autorizar la realización conjunta de las actividades mencionadas en las letras *a*) a *e*) sin tener en cuenta si el conjunto cumple o no el criterio del carácter preparatorio o auxiliar pueden hacerlo suprimiendo en la letra *f*) las palabras "a condición" hasta "auxiliar".

28. Los lugares fijos de negocios mencionados en el apartado 4 no tienen la consideración de establecimiento permanente en tanto sus actividades se limiten a aquellas funciones cuyo carácter permite entender que el lugar de negocios no constituye un establecimiento permanente. Ese será el caso incluso si los contratos necesarios para iniciar y realizar las actividades empresariales se concluyen por los responsables del lugar de negocios. Los empleados de un lugar de negocios en el sentido del apartado 4 autorizados para concluir dichos contratos no pueden tener la consideración de agentes en el sentido del apartado 5. Sería el caso de un instituto de investigación cuyo director tenga poderes para concluir los contratos necesarios para el funcionamiento del mismo y que ejerce esos poderes en el marco de las funciones del instituto. Existiría un establecimiento permanente, sin embargo, si el lugar fijo de negocios que realiza las actividades mencionadas en el apartado 4 las realizara, no sólo por cuenta de la empresa a la que pertenece, sino también por cuenta de otras empresas. Por ejemplo, una agencia de publicidad de una empresa que se dedicara también a hacer publicidad para otras empresas se consideraría establecimiento permanente de la empresa de la que depende.

29. Si un lugar fijo de negocios no se considera establecimiento permanente de acuerdo con el apartado 4, la misma excepción será aplicable a la enajenación de los bienes muebles que formen parte de los activos del lugar de negocios cuando finalicen las actividades de la empresa en dicho lugar (ver párrafo 11 anterior y apartado 2 del artículo 13). Dada la excepción que afecta a la exposición de mercancías conforme a las letras *a*) y *b*), la venta de aquéllas al finalizar un

congreso o una feria comercial también está cubierta por la excepción. Naturalmente, la excepción no es aplicable a la venta de mercancías que no se hayan expuesto efectivamente en el congreso o la feria comercial.

30. Un lugar fijo de negocios utilizado simultáneamente para actividades tipificadas como excepciones (apartado 4) y para otras actividades, será considerado como un único establecimiento permanente y, en consecuencia, se someterá a imposición respecto de ambos tipos de actividad. Sería el caso, por ejemplo, de un almacén utilizado para la entrega de mercancías que también realizara ventas.

Apartado 5

31. Generalmente se acepta que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si hay una persona en ese Estado que actúa para la empresa en determinadas condiciones, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado en el sentido de los apartados 1 y 2. Esta disposición tiene por objeto reconocer a tal Estado el derecho de gravamen en estos casos. El apartado 5 establece en qué condiciones se considera que la empresa tiene un establecimiento permanente respecto de las actividades de tal persona. El Convenio Modelo de 1977 dió nueva redacción al apartado para precisar el sentido de la disposición correspondiente del Proyecto de Convenio de 1963, sin otra modificación de fondo que la relativa a la extensión de las actividades de la persona que se excepcionan.

32. Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los "agentes dependientes", esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas. Hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales el establecer que cualquier persona dependiente pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de la empresa. Tal solución debe reservarse a las personas que, debido al alcance de sus poderes o a la naturaleza de sus actividades, obligan a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado. El apartado 5 se basa, por consiguiente, en la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen. En tal caso, la persona tiene suficiente autoridad para vincular a la empresa en las actividades empresariales en el Estado considerado. El empleo del término

MODELO DE CONVENIO FISCAL

“establecimiento permanente” en este contexto supone, naturalmente, que esa persona utiliza su autoridad repetidamente y no sólo en casos aislados. Además, la frase “autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa” no limita la aplicación del apartado a un agente que concluya literalmente contratos en nombre de la empresa; el apartado es aplicable igualmente a un agente que concluya contratos que vinculan a la empresa, incluso si esos contratos no se formalizan efectivamente en nombre de la empresa.

33. La autoridad para concluir contratos debe cubrir los que se refieren a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa. Es irrelevante que la persona tenga autoridad, por ejemplo, para contratar personal para la empresa para que le asistan en las actividades que realiza para la empresa o que esté autorizada para concluir en nombre de la empresa contratos análogos relativos exclusivamente a operaciones internas. Además, los poderes deben ser ejercidos habitualmente en el otro Estado; si ese es o no el caso se determinará en base a la situación comercial real. Una persona autorizada para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa puede considerarse que ejerce su autoridad “en ese Estado”, incluso si el contrato se firma por otra persona en el Estado en que la empresa esté situada. Puesto que en virtud del apartado 4 el mantenimiento de un lugar fijo de negocios que se limite a los fines mencionados en dicho apartado se considera que no constituye un establecimiento permanente, una persona cuyas actividades se limiten a los mismos fines tampoco constituye establecimiento permanente.

34. Cuando se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 5, existirá un establecimiento permanente de la empresa en la medida en que la persona actúe por cuenta de esta última, esto es, no solamente en la medida en que dicha persona ejerza la autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa.

35. Según los términos del apartado 5, solamente las personas que cumplan las condiciones estipuladas pueden constituir establecimiento permanente, con exclusión de cualesquiera otras. Sin embargo, conviene tener en cuenta que el apartado 5 se limita a establecer un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado. Si puede demostrarse que la empresa tiene un establecimiento permanente en el sentido de los apartados 1 y 2 (sin perjuicio de lo dispuesto por el apartado 4), no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple las condiciones del apartado 5.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

Apartado 6

36. Una empresa de un Estado contratante que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad (ver párrafo 32 anterior). Aunque es evidente que dicho agente no puede constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera, ya que es por sí mismo una empresa separada, se ha incluido el apartado 6 en el artículo para mayor claridad.

37. Las disposiciones del apartado 6 sólo serán aplicables a una persona, y por consiguiente ésta no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe, si:

- a) la persona es independiente de la empresa, jurídica y económicamente,
y
- b) esa persona actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando actúa por cuenta de la empresa.

38. La independencia de una persona en relación con la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones frente a la empresa. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo empresarial debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa. Una filial no se considerará dependiente de la sociedad matriz por el solo hecho de que el capital pertenezca a esta última. No puede decirse que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que económicamente entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades empresariales. Si, por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para concluir contratos, tendrá la consideración de establecimiento permanente respecto de esa actividad concreta ya que, en tal caso, está actuando fuera del ejercicio normal de su propia actividad comercial (esto es, la de un comisionista), salvo que sus actividades se limiten a las mencionadas al final del apartado 5.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

39. Conforme a la definición de la expresión “establecimiento permanente” una compañía de seguros de un Estado puede someterse a imposición en el otro Estado por sus operaciones de seguro si tiene un lugar fijo de negocios en el sentido del apartado 1, o si realiza sus actividades mediante una persona en las condiciones del apartado 5 del artículo. Dado que las agencias de compañías de seguros extranjeras no siempre responden a uno u otro de estos dos supuestos, puede darse que dichas compañías realicen actividades a gran escala en un Estado sin que se sometan a imposición en ese Estado por los beneficios derivados de tales actividades. Para evitar esa situación, varios convenios concluidos por países Miembros de la OCDE contienen una disposición conforme a la cual se considera que las compañías de seguros de un Estado tienen un establecimiento permanente en el otro Estado si cobran primas en ese otro Estado por medio de un agente establecido allí – distinto de un agente que ya tenga la condición de establecimiento permanente en virtud del apartado 5 – o aseguren riesgos situados en ese territorio por medio de tal agente. La decisión de incluir una disposición de este tipo en un convenio dependerá de la situación jurídica y fáctica existente en los Estados contratantes. Por consiguiente, será frecuente no incluir tal disposición. Por ello, no se ha considerado oportuno incluir una disposición de ese tipo en el Convenio Modelo.

Apartado 7

40. Se admite generalmente que el hecho de la existencia de una filial no constituye por sí solo a esa filial en establecimiento permanente de la matriz. Ello se deriva del principio según el cual a efectos fiscales tal filial constituye una entidad jurídica independiente. El hecho de que la actividad de la filial se dirija por la sociedad matriz no bastará para considerar a la filial como un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

41. Una filial constituirá, sin embargo, establecimiento permanente de la sociedad matriz si cumple las condiciones establecidas en el apartado 5 de la misma forma que cualquier otra sociedad que no tuviera vinculación alguna con la sociedad matriz, esto es, si la filial no puede considerarse agente independiente en el sentido del apartado 6 y tiene poderes, y los ejerce habitualmente, para concluir contratos en nombre de la sociedad matriz. Las consecuencias serán las mismas que en el caso de cualquier otra sociedad independiente a la que sea aplicable el apartado 5.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

42. Las mismas reglas serán aplicables a las actividades que una filial realice para cualquier otra filial de la misma sociedad.

Observaciones a los Comentarios

43. ITALIA no comparte la interpretación contenida en el párrafo 12 anterior en lo relativo a la lista de ejemplos del apartado 2. En su opinión, puede considerarse que estos ejemplos constituyen en todo caso establecimiento permanente "a priori".

44. (Modificado y reenumerado como párrafo 56 el 31 de marzo de 1994).

45. MÉXICO desea incluir en sus Convenios una indicación para subrayar que el principio de libre competencia debe ser tomado en consideración al determinar si un agente es o no independiente.

Reservas al artículo

46. AUSTRALIA se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si la empresa realiza determinadas actividades de vigilancia en ese Estado durante más de doce meses, si se utilizan equipos importantes en ese Estado durante más de doce meses por, para o bajo contrato con la empresa, en actividades de exploración o explotación de recursos naturales, o si una persona – actuando en ese Estado por cuenta de la empresa – produce o transforma en el mismo bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

47. GRECIA, NUEVA ZELANDA, PORTUGAL Y TURQUÍA reservan su posición en relación con el apartado 3 y consideran que una obra de construcción o un proyecto de instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses debe tratarse como establecimiento permanente.

48. NUEVA ZELANDA reserva también su posición al objeto de poder gravar a una empresa que realice actividades de vigilancia durante más de seis meses en relación con obras o proyectos de instalación o construcción que tengan una duración superior a seis meses, así como cuando se utilicen equipos o maquinaria importantes por, para, o bajo contrato con la empresa.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

49. ESPAÑA reserva su posición en relación con el apartado 3 al objeto de poder gravar a una empresa que tenga un establecimiento permanente en España, aun cuando la duración de la obra de construcción o el proyecto de instalación o montaje no exceda de doce meses, si la actividad de la empresa en España tiene cierto grado de permanencia en el sentido de los apartados 1 y 2. España reserva igualmente su derecho a gravar a una empresa como si tuviera un establecimiento permanente en España cuando dicha empresa realice actividades de vigilancia en España durante más de doce meses en relación con una obra o un proyecto de instalación o montaje que dure igualmente más de doce meses.

50. GRECIA se reserva el derecho a tratar a una empresa como si tuviera un establecimiento permanente en Grecia si la empresa realiza actividades de planificación, vigilancia o consultoría en relación con una obra de construcción o un proyecto de instalación o montaje que dure más de seis meses, si la empresa utiliza equipo o maquinaria científicos en Grecia durante más de tres meses en la exploración o explotación de recursos naturales, o si la empresa realiza más de un proyecto independiente, cada uno de ellos con una duración inferior a seis meses, dentro del mismo período de tiempo (por ejemplo, en el curso de un año civil).

51. En las negociaciones de convenios con otros países Miembros GRECIA se reserva la posibilidad de proponer una redacción del apartado 2 del artículo en los términos del Proyecto de Convenio de 1963.

52. En consideración a los problemas especiales que plantea la aplicación de las disposiciones del Convenio Modelo a la exploración y explotación de hidrocarburos en el mar, y actividades relacionadas, DINAMARCA, IRLANDA, NORUEGA y EL REINO UNIDO se reservan el derecho a incluir un artículo especial sobre tales actividades.

53. NORUEGA se reserva, igualmente, el derecho a incluir las actividades de vigilancia y consultoría asociadas en el apartado 3 del artículo.

54. PORTUGAL se reserva el derecho a tratar a una empresa como si tuviera un establecimiento permanente en Portugal si la empresa realiza actividades de planificación, vigilancia, consultoría, trabajos auxiliares u otras actividades relacionadas con una obra de construcción o un proyecto de instalación o montaje que dure más de seis meses, si tales actividades o trabajos duran también más de seis meses. Portugal se reserva igualmente el derecho a considerar que

MODELO DE CONVENIO FISCAL

existe un establecimiento permanente si la actividad de la empresa se realiza con cierto grado de continuidad por empleados u otro personal contratado.

55. TURQUÍA se reserva el derecho a tratar a una empresa como si tuviera un establecimiento permanente en Turquía si la empresa realiza actividades de planificación, vigilancia o consultoría en relación con una obra de construcción o un proyecto de instalación o montaje que dure más de seis meses.

56. NUEVA ZELANDA se reserva el derecho a negociar la adición de disposiciones particulares a efectos de considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente en Nueva Zelanda en determinados casos.

57. GRECIA se reserva el derecho a incluir disposiciones especiales relativas a las actividades en el mar.

58. MÉXICO reserva su posición en lo referente al apartado 3 y considera que las obras o proyectos de instalación, construcción o montaje con una duración superior a seis meses deben tener la consideración de establecimientos permanentes.

59. MÉXICO se reserva el derecho a someter a imposición a las empresas que realicen actividades de vigilancia durante más de seis meses en relación con obras o proyectos de instalación, construcción o montaje.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

Artículo 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.
2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.
3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.
4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.
5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.
6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 7 RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LOS BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

I. Observaciones preliminares

1. Este artículo es, en muchos aspectos, continuación y corolario del artículo 5 que define el concepto de establecimiento permanente. El criterio de establecimiento permanente se utiliza normalmente en los convenios internacionales de doble imposición para establecer si determinada categoría de renta debe o no ser sometida a imposición en el país donde se genera, pero no proporciona por sí mismo una solución completa al problema de la doble imposición de los beneficios empresariales. Para evitar la doble imposición en esta materia es necesario complementar la definición de establecimiento permanente añadiendo un conjunto de reglas convenidas que sirvan de referencia para calcular los beneficios realizados por el establecimiento permanente o por una empresa que efectúe operaciones con miembros extranjeros pertenecientes al mismo grupo de empresas. En otros términos, cuando una empresa de un Estado contratante realice actividades empresariales en el otro Estado contratante, las autoridades de este segundo Estado, antes de gravar los beneficios de la empresa, deben plantearse dos cuestiones: en primer lugar, si la empresa tiene un establecimiento permanente en su territorio; en caso afirmativo, cuales son los beneficios por los que debe tributar el establecimiento permanente. El artículo 7 se refiere a las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta. Las normas para determinar los beneficios de una empresa de un Estado contratante que realiza operaciones con una empresa del otro Estado contratante cuando las dos empresas pertenecen al mismo grupo o están sometidas a un control común, se contienen en el artículo 9.

2. Conviene decir aquí que ninguno de estos artículos es realmente innovador ni particularmente detallado. La cuestión del criterio a utilizar para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente y cómo distribuir los beneficios derivados de operaciones entre empresas sometidas a un control común ha sido ya tratada en gran número de convenios de doble imposición, y puede decirse con justicia que las soluciones adoptadas han seguido, por lo general, el mismo patrón. Se reconoce de forma general que los principios esenciales en que se basa ese patrón están bien fundamentados, considerándose suficiente confirmarlos aquí con ligeras modificaciones encaminadas

principalmente a darles mayor claridad. Los dos artículos contienen directrices. No establecen, ni puede esperarse que lo hagan dada la naturaleza del problema, reglas precisas para resolver todos los problemas que pueden plantearse cuando una empresa de un Estado obtiene beneficios en el otro Estado. La actividad económica se organiza actualmente de muy diversas formas, y sería completamente imposible dentro de los límites relativamente reducidos de un artículo de un convenio de doble imposición, establecer reglas exhaustivas para resolver todos los problemas que puedan presentarse. Sin embargo, dado que dichos problemas pueden dar lugar a la doble imposición, o la no tributación en ninguno de los Estados, de determinados beneficios, es más importante que las autoridades competentes se pongan de acuerdo sobre métodos compatibles para tratar tales problemas utilizando, cuando sea oportuno, el procedimiento amistoso establecido en el artículo 25, que adoptar interpretaciones unilaterales de principios básicos que habrían de respetarse a pesar de las diferencias de opinión con otros Estados. A ese respecto, los métodos para resolver los problemas más comunes se consideran más abajo.

II. Comentarios a las Disposiciones del Artículo

Apartado 1

3. Este apartado se refiere a dos cuestiones. En primer lugar confirma el principio generalmente admitido en los convenios de doble imposición según el cual una empresa de un Estado no debe ser gravada en el otro Estado a no ser que realice actividades empresariales en ese otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado allí. Parece innecesario defender aquí las ventajas de este principio. Bastará con recordar que es un principio reconocido en el ámbito de la fiscalidad internacional que hasta que una empresa de un Estado abre un establecimiento permanente en otro Estado no puede considerarse que participa efectivamente en la vida económica de ese otro Estado en la medida suficiente para que quede sometida a la jurisdicción fiscal de ese otro Estado.

4. A partir de los años 50 se han producido rápidos acontecimientos en las actividades espaciales: el lanzamiento de cohetes y naves espaciales, la presencia permanente en el espacio de satélites con tripulaciones que permanecen períodos cada vez más largos en el espacio, la realización en el espacio de actividades industriales, etc. Dado que todo ello pudiera dar lugar a situaciones nuevas en lo referente a la aplicación de los convenios de doble imposición, se ha planteado la

MODELO DE CONVENIO FISCAL

de ellas el criterio del establecimiento permanente. Esto sin perjuicio, naturalmente, de las disposiciones de los demás artículos.

6. En esta materia pueden darse, naturalmente, diferentes puntos de vista y, dada la importancia de la cuestión, puede ser útil exponer los argumentos en favor de las distintas posiciones.

7. Aparte de la cuestión fundamental de la jurisdicción fiscal, el principal argumento invocado normalmente contra la solución propuesta más arriba es la posibilidad de que de esa forma se facilite la evasión fiscal. Según este argumento, dicha solución podría abrir a la empresa la posibilidad de crear en un determinado país un establecimiento permanente que no obtenga beneficios, ni se pretende que los obtenga, y cuyo único objeto sea controlar la actividad económica, posiblemente de carácter extensivo, que la empresa realiza en ese país a través de agentes independientes y otros medios análogos. Según esa línea de argumentación, aunque la actividad en su conjunto pueda estar dirigida y organizada por el establecimiento permanente, esto puede ser difícil de probar en la práctica. Si los tipos impositivos son más elevados en ese país que en el país donde se encuentra la sede central de la empresa, ésta tiene un fuerte incentivo para procurar reducir cuanto sea posible los impuestos pagados en el otro territorio; la crítica principal a la solución propuesta anteriormente es que podría proporcionar a la empresa el medio para conseguir tal resultado.

8. Dejando otra vez aparte la cuestión de la extensión adecuada de la jurisdicción fiscal, el principal argumento en favor de la solución propuesta es que permite una administración simple y eficaz y que responde mejor a la práctica normal de los negocios. La organización actual de los negocios es muy compleja. En los países Miembros de la OCDE existe un considerable número de sociedades dedicadas a actividades muy diversas que realizan actividades de forma extensiva en muchos países. Puede ocurrir que una de tales sociedades haya abierto un establecimiento permanente en un segundo país y realice un volumen considerable de negocios con determinado producto a través de ese establecimiento permanente; y que otra rama de la misma empresa venda en ese segundo país otros bienes o productos muy distintos por medio de agentes independientes; y que la empresa opere de esa manera por razones perfectamente válidas basadas, por ejemplo, en la configuración histórica del negocio o en razones comerciales. ¿Es deseable que las autoridades fiscales intenten determinar el elemento de "beneficio" de cada operación realizada a través de agentes independientes para agregar ese beneficio al del establecimiento

MODELO DE CONVENIO FISCAL

de ellas el criterio del establecimiento permanente. Esto sin perjuicio, naturalmente, de las disposiciones de los demás artículos.

6. En esta materia pueden darse, naturalmente, diferentes puntos de vista y, dada la importancia de la cuestión, puede ser útil exponer los argumentos en favor de las distintas posiciones.

7. Aparte de la cuestión fundamental de la jurisdicción fiscal, el principal argumento invocado normalmente contra la solución propuesta más arriba es la posibilidad de que de esa forma se facilite la evasión fiscal. Según este argumento, dicha solución podría abrir a la empresa la posibilidad de crear en un determinado país un establecimiento permanente que no obtenga beneficios, ni se pretende que los obtenga, y cuyo único objeto sea controlar la actividad económica, posiblemente de carácter extensivo, que la empresa realiza en ese país a través de agentes independientes y otros medios análogos. Según esa línea de argumentación, aunque la actividad en su conjunto pueda estar dirigida y organizada por el establecimiento permanente, esto puede ser difícil de probar en la práctica. Si los tipos impositivos son más elevados en ese país que en el país donde se encuentra la sede central de la empresa, ésta tiene un fuerte incentivo para procurar reducir cuanto sea posible los impuestos pagados en el otro territorio; la crítica principal a la solución propuesta anteriormente es que podría proporcionar a la empresa el medio para conseguir tal resultado.

8. Dejando otra vez aparte la cuestión de la extensión adecuada de la jurisdicción fiscal, el principal argumento en favor de la solución propuesta es que permite una administración simple y eficaz y que responde mejor a la práctica normal de los negocios. La organización actual de los negocios es muy compleja. En los países Miembros de la OCDE existe un considerable número de sociedades dedicadas a actividades muy diversas que realizan actividades de forma extensiva en muchos países. Puede ocurrir que una de tales sociedades haya abierto un establecimiento permanente en un segundo país y realice un volumen considerable de negocios con determinado producto a través de ese establecimiento permanente; y que otra rama de la misma empresa venda en ese segundo país otros bienes o productos muy distintos por medio de agentes independientes; y que la empresa opere de esa manera por razones perfectamente válidas basadas, por ejemplo, en la configuración histórica del negocio o en razones comerciales. ¿Es deseable que las autoridades fiscales intenten determinar el elemento de "beneficio" de cada operación realizada a través de agentes independientes para agregar ese beneficio al del establecimiento

MODELO DE CONVENIO FISCAL

permanente?. Una disposición de ese tipo podría interferir seriamente en los procesos empresariales normales, lo que sería contrario a la finalidad del Convenio.

9. Es cierto que podría evadirse la imposición mediante la desviación encubierta de los beneficios del establecimiento permanente y que puede ser necesario en algunos casos vigilar tales acciones, pero al considerar esta cuestión es preciso conservar el sentido de la medida y tener presente lo que se ha dicho más arriba. Naturalmente, no se trata en forma alguna de permitir abusos de ese tipo, ni de amparar a empresas que sean culpables de esa forma de evasión fiscal de las consecuencias que pudieran seguirse del descubrimiento del hecho por las autoridades fiscales afectadas. Se reconoce plenamente el derecho de los Estados contratantes a utilizar todos los medios a su alcance para luchar contra la evasión fiscal.

10. Por las razones anteriormente expuestas, se considera que no debe darse demasiada importancia a la posibilidad de que la solución propuesta pueda conducir al aumento de la evasión fiscal por parte de las empresas extranjeras. Es mucho más importante evitar, en la medida de lo posible, interferencias en la organización de los negocios y evitar exigencias de información excesivas a las empresas extranjeras.

Apartado 2

11. Este apartado establece el principio central que debe servir de base para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente. El apartado recoge la idea, que generalmente se incluye en los convenios bilaterales, según la cual los beneficios imputables al establecimiento permanente son los que éste hubiera obtenido si en lugar de tratar con su oficina central hubiese tratado con una empresa totalmente independiente en las condiciones y los precios normales de mercado. Esto coincide con el principio de libre mercado referido en los Comentarios al artículo 9. Normalmente los beneficios determinados de esa forma coincidirán con los que se obtendrían por aplicación de las reglas habituales de la buena práctica contable. Este principio se extiende también a la determinación de los beneficios derivados de las operaciones del establecimiento permanente con otros establecimientos permanentes de la misma empresa; sin embargo, los Estados contratantes que consideren que el apartado no cubre realmente estas operaciones más generales pueden acordar en sus negociaciones

MODELO DE CONVENIO FISCAL

bilaterales disposiciones más detalladas, o modificar la redacción del apartado 2 en los términos siguientes:

“Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice actividades empresariales en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado allí, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta e independiente que realizara las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones”.

12. En la mayoría de los casos, las autoridades fiscales utilizarán la contabilidad comercial del establecimiento permanente para determinar los beneficios imputables al mismo – contabilidad que normalmente se llevará, aunque sólo sea por el interés de cualquier organización empresarial bien gestionada en conocer la rentabilidad de sus diferentes partes –. Como excepción, puede haber casos en que no exista contabilidad separada (ver párrafos 24 a 28 siguientes). En cualquier caso, esa contabilidad, cuando exista, constituirá el punto lógico de partida de las operaciones de ajuste, cuando éste sea necesario para determinar el importe de los beneficios. Quizá sea conveniente subrayar que la recomendación que figura en el apartado 2 no puede servir de justificación a las Administraciones fiscales para estimar beneficios hipotéticos sin base efectiva; siempre será necesario partir de los hechos reales reflejados en la contabilidad del establecimiento permanente y, si fuera necesario, ajustar la cuantía del beneficio obtenido a partir de tales hechos.

12.1 Esto plantea la cuestión de la fiabilidad de una contabilidad basada en acuerdos entre la oficina central y sus establecimientos permanentes (o entre distintos establecimientos permanentes). Evidentemente, tales acuerdos internos no tienen la naturaleza de contratos vinculantes. Sin embargo, en la medida en que la contabilidad de la oficina central y del establecimiento permanente se preparen simétricamente en base a tales acuerdos y éstos reflejen las funciones realizadas por las diferentes partes en la empresa, dichas contabilidades serán normalmente aceptables para las autoridades fiscales. A ese respecto, para que pueda considerarse que las contabilidades se han preparado simétricamente será necesario que los valores dados a las operaciones y los métodos de imputación de los beneficios o gastos en los libros del establecimiento permanente correspondan exactamente a los valores y métodos de imputación utilizados en los libros de la oficina central en términos de la moneda nacional o funcional en

MODELO DE CONVENIO FISCAL

que la empresa registre sus operaciones. No obstante, cuando la contabilidad se base en acuerdos internos que reflejen arreglos puramente artificiales en lugar de las funciones económicas reales de las diferentes partes de la empresa, tales arreglos podrán ignorarse, practicándose los ajustes correspondientes. Este sería el caso si, por ejemplo, en virtud de tales acuerdos internos, un establecimiento permanente que realice ventas se trata como principal (soportando todos los riesgos y con derecho a todos los beneficios de las ventas) cuando de hecho se limita a actuar como intermediario o agente (incurriendo en riesgos limitados y con derecho solamente a parte de las rentas) o, en sentido inverso, se trata como intermediario o agente cuando en realidad actúa como principal.

12.2 A este respecto, debe señalarse que el principio establecido en el apartado 2 está subordinado a las disposiciones contenidas en el apartado 3, particularmente en lo que se refiere al régimen aplicable a los pagos que bajo la denominación de intereses, cánones, etc., se efectúen por un establecimiento permanente a su oficina central en contraprestación de préstamos o derechos de patente cedidos por ésta última al establecimiento permanente (ver párrafos 17.1 y siguientes más abajo).

13. Aún cuando un establecimiento permanente pueda presentar una contabilidad detallada que permita conocer los beneficios derivados de sus actividades, puede ser necesario que las autoridades fiscales del país en cuestión rectifiquen esa contabilidad de acuerdo con el principio de libre mercado (ver el párrafo 2 anterior). Por ejemplo, puede ser necesario realizar ajustes de este tipo cuando la oficina central facture ventas al establecimiento permanente a precios no conformes con dicho principio, transfiriéndose beneficios del establecimiento permanente a la oficina central o viceversa.

14. En tales casos, habrá que sustituir normalmente los precios utilizados por los normales de mercado de mercancías idénticas o análogas vendidas en idénticas o análogas condiciones. Es evidente que el precio al que pueden comprarse los bienes en condiciones de libre mercado será variable en función de las cantidades demandadas y los plazos de entrega; estos factores deberán de tomarse en cuenta al determinar el precio a utilizar. Es conveniente recordar aquí que una empresa puede tener razones comerciales absolutamente válidas para facturar sus mercancías a precios inferiores a los normales de mercado; este puede ser, por ejemplo, un método comercial perfectamente normal para establecer una posición competitiva en un mercado nuevo y, en tal caso, no deberá considerarse como prueba de un intento de transferir beneficios de un país

MODELO DE CONVENIO FISCAL

a otro. Pueden surgir dificultades igualmente en el caso de mercancías exclusivas, producidas por la empresa y vendidas en su totalidad a través de sus establecimientos permanentes; si en tales circunstancias no existe precio de mercado libre y las cifras que figuran en la contabilidad no se consideran satisfactorias, puede ser necesario calcular los beneficios del establecimiento permanente de otro modo, por ejemplo aplicando un margen medio de beneficio bruto a la cifra de negocios del establecimiento permanente y deduciendo de la cifra así obtenida el importe de los gastos efectuados. Es evidente que en la práctica pueden presentarse numerosos problemas particulares pero, como regla general, la determinación de los beneficios imputables a un establecimiento permanente deberá basarse siempre en la contabilidad de ese establecimiento en la medida en que ésta represente la situación real. Si la contabilidad disponible no refleja los hechos reales, será necesario establecer nuevas cuentas o rectificar la contabilidad inicial, debiendo utilizar, a estos efectos, los valores normales de mercado.

15. Muchos Estados consideran que se obtienen beneficios imponibles cuando un activo que forma parte de un establecimiento permanente situado en su territorio, tenga o no la consideración de existencias, se transfiere a otro establecimiento permanente o a la oficina central de la misma empresa situados en otro Estado. El artículo 7 permite a tales Estados gravar los beneficios que se consideran obtenidos como consecuencia de tal transferencia. Dichos beneficios pueden determinarse con arreglo a lo que se dice más abajo. Cuando se produzca dicha transferencia, tenga o no carácter permanente, se plantea la cuestión de determinar el momento en que se realizan los beneficios imponibles. En la práctica, cuando el activo tenga un valor de mercado considerable y pueda esperarse que figure en el balance del establecimiento permanente importador, o de otra parte de la empresa, con posterioridad al período impositivo en que se produce la transferencia, los beneficios imponibles no se considerarán obtenidos necesariamente, desde la perspectiva de la empresa en su conjunto, en el período impositivo de la transferencia considerada. Sin embargo, el solo hecho de que el activo abandone el ámbito de una jurisdicción fiscal puede desencadenar la imposición de las plusvalías latentes imputables a dicho activo, dado que el concepto de realización depende de la legislación interna de cada país.

15.1 Cuando los países donde operan los establecimientos permanentes someten a imposición los beneficios imputables a una transferencia interna en el momento en que ésta se produce, aún cuando tales beneficios no se realicen efectivamente hasta un período posterior, se producirá inevitablemente un desfase temporal

MODELO DE CONVENIO FISCAL

entre el momento del pago del impuesto en el extranjero y el momento en que ese impuesto puede tomarse en cuenta en el país de la oficina central. Dicho desfase supone un serio problema, especialmente cuando el establecimiento permanente transfiera activos fijos o – en el caso de liquidación del establecimiento permanente – la totalidad de los activos de explotación a otra parte de la empresa de la que forma parte. En tales casos, corresponderá al país de la oficina central buscar, en cada caso concreto, una solución bilateral con el otro país si el riesgo de sobreimposición es importante.

15.2 Otro problema importante que afecta a la transferencia de activos, como los créditos dudosos, se plantea en relación con la banca internacional. Los préstamos pueden transferirse, por razones de control y financieras, de una sucursal a la oficina central o a otra sucursal dentro de un mismo banco. Tales transferencias no deben reconocerse fiscalmente cuando no pueda considerarse razonablemente que se han realizado por razones comerciales válidas o que se hubieran realizado igualmente entre empresas independientes, por ejemplo si se producen solamente por razones fiscales para maximizar las desgravaciones fiscales aplicables al banco. En tales casos, las transferencias no se hubieran producido entre empresas absolutamente independientes y en consecuencia no habrían afectado a la cuantía de los beneficios que tal empresa independiente hubiera obtenido tratando en condiciones normales de mercado con la empresa de la que es establecimiento permanente.

15.3 Sin embargo, puede existir un mercado para la transferencia de tales préstamos de un banco a otro y las circunstancias de la transferencia interna pueden ser similares a las que se hubieran producido entre bancos independientes. Un ejemplo sería el caso de un banco que cerrara determinada sucursal extranjera y tuviera, consecuentemente, que transferir los préstamos en cuestión, ya fuera a su oficina central o a otra sucursal. Otro ejemplo podría ser la apertura de una nueva sucursal en un país determinado y la posterior transferencia a la misma, únicamente por razones comerciales válidas, de todos los préstamos que se hubieran concedido anteriormente a residentes de aquel país por la oficina central o por otras sucursales. Tales transferencias deben tratarse (en la medida en que se reconozcan fiscalmente) como si se produjeran por el valor normal de mercado en la fecha de la transferencia. Debe reconocerse alguna desgravación al computar los beneficios del establecimiento permanente, ya que entre entidades independientes el valor del préstamo en el momento de la transferencia se hubiera tenido en cuenta al fijar el precio del mismo y los principios de buena contabilidad exigen la rectificación del valor en libros del

MODELO DE CONVENIO FISCAL

activo para tener en cuenta los valores de mercado (esta cuestión se considera con más amplitud en el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "La determinación de las rentas del establecimiento permanente".¹

15.4 Cuando se transfieran créditos de dudoso cobro, es importante que las dos jurisdicciones afectadas alcancen un acuerdo acerca de una base de desgravación compatible para asegurar una compensación plena, pero no excesiva, de la pérdida de valor. En tales casos deberá tomarse en cuenta si el valor por el que se computó el préstamo en el momento de la transferencia fue el resultado de una apreciación equivocada de la solvencia del deudor o si, por el contrario, dicho valor representaba adecuadamente la posición del deudor en aquel momento. En el primer caso, podría ser adecuado que el país de la sucursal transmitente limite la desgravación a la pérdida realmente sufrida por el banco en su conjunto y que el país receptor no grave la plusvalía aparente realizada con posterioridad. Sin embargo, si el préstamo se transfirió por razones comerciales por una parte del banco a otra y, después de cierto tiempo, mejora su valor, la sucursal transmitente deberá admitir la desgravación sobre la base del valor efectivo en el momento de la transferencia. La posición será diferente, en cierto modo, si la entidad receptora es la oficina central del banco en un país que aplica el método de crédito o imputación, ya que normalmente dicho país someterá a imposición al banco por su beneficio mundial, y consecuentemente admitirá la desgravación correspondiente a la pérdida total relativa al préstamo entre el momento de su concesión y el momento en que finalmente se dispone del mismo. En tal caso, la sucursal transmitente deberá obtener la desgravación correspondiente al período durante el cual tuvo el préstamo con arreglo a los principios mencionados más arriba. El país de la oficina central deberá reconocer la desgravación por doble imposición admitiendo la deducción del impuesto soportado por la sucursal en el país receptor.

Apartado 3

16. Este apartado aclara, en relación con los gastos del establecimiento permanente, el principio general establecido en el apartado 2. El apartado reconoce específicamente que para calcular los beneficios de un establecimiento permanente deben tomarse en cuenta los gastos contraídos para los fines del

¹ "La determinación de las rentas del establecimiento permanente" en Cuestiones de Fiscalidad Internacional N° 5, OCDE, París, 1993.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hayan realizado. Es evidente que en ciertos casos será necesario estimar o calcular por medios convencionales el importe de los gastos considerados. En el caso, por ejemplo, de los gastos generales de administración realizados en la oficina central de la empresa, puede ser adecuado computar una parte proporcional según la relación entre la cifra de negocios del establecimiento permanente (o eventualmente su beneficio bruto) y la del conjunto de la empresa. Con esta reserva, debe computarse el importe real de los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente. La deducción que puede practicar el establecimiento permanente por razón de los gastos de la empresa imputables al mismo no está condicionada al reembolso efectivo de tales gastos por el establecimiento permanente.

17. Se ha sugerido en ocasiones que la necesidad de conciliar los apartados 2 y 3 plantea ciertas dificultades prácticas, ya que el apartado 2 exige que los precios cargados en las operaciones entre el establecimiento permanente y la oficina central se basen en el principio de libre mercado, reconociendo a la parte transmitente los beneficios que hubiera realizado si tratara con una empresa independiente, mientras los términos del apartado 3 sugieren que a efectos de la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente se tendrá en cuenta normalmente el coste efectivo de los mismos, sin añadir un margen de beneficio. De hecho, si bien la aplicación del apartado 3 puede plantear algunas dificultades prácticas, especialmente en relación con los principios de empresa separada y libre mercado implícitos en el apartado 2, no hay diferencias de fondo entre los dos apartados. El apartado 3 indica que para determinar los beneficios del establecimiento permanente ha de admitirse la deducibilidad de determinados gastos, mientras el apartado 2 establece que los beneficios determinados con arreglo a las reglas del apartado 3 sobre deducción de gastos han de ser los que hubiera obtenido una empresa distinta que realizara las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones. De esta forma, mientras el apartado 3 establece una norma aplicable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente, el apartado 2 exige que los beneficios determinados de esa forma correspondan a los que hubiera realizado si se tratara de una empresa separada e independiente.

17.1 Al aplicar dichos principios a la determinación práctica de los beneficios del establecimiento permanente, se plantea la cuestión de si determinados costes incurridos por una empresa pueden considerarse realmente como gastos incurridos para los fines del establecimiento permanente, teniendo en cuenta los

principios de empresa separada e independiente del apartado 2. Aunque generalmente las empresas independientes buscan en sus relaciones mutuas la realización de beneficios, y al transmitir bienes o suministrar servicios a otras empresas cargarán los precios normales de mercado, existen circunstancias en las que determinados bienes o servicios no podrían adquirirse de una empresa independiente o en las que empresas independientes pueden ponerse de acuerdo para repartir los costes de determinadas actividades realizadas en común para su beneficio mutuo. En tales circunstancias, puede ser apropiado tratar los costes incurridos por la empresa como si se tratara de gastos del establecimiento permanente. La dificultad consiste en distinguir entre tales circunstancias y los casos en que los costes incurridos por la empresa no deben considerarse como gastos del establecimiento permanente y las transferencias de bienes o servicios entre la oficina central y el establecimiento permanente deben computarse con arreglo al principio de empresa separada e independiente a precios que incluyan un elemento de beneficio. Se trata de determinar si la transferencia interna de bienes o servicios, sea temporal o definitiva, pertenece al tipo de operaciones que la empresa, en el curso normal de su actividad, cargaría a terceros al precio normal de mercado, incluyendo en el precio de venta el beneficio apropiado.

17.2 La respuesta a dicha cuestión será afirmativa si el gasto se origina en la realización de una función que tenga por objeto directo la venta de bienes o servicios determinados y la realización de beneficios a través del establecimiento permanente. Por el contrario, la respuesta será negativa si, considerando los hechos y circunstancias de cada caso concreto, el gasto se origina en la realización de una función que tenga por objeto optimizar los costes generales de la empresa o aumentar sus ventas de forma general.¹

17.3 Cuando los bienes se entreguen para la venta, ya sea en su estado final o como materias primas o productos semiterminados, será adecuado normalmente aplicar las disposiciones del apartado 2 y atribuir beneficios determinados con arreglo al principio de libre mercado a la parte de la empresa que realiza la entrega. Pero incluso en ese caso puede haber excepciones. Por ejemplo, si los bienes no se entregan para la venta sino para uso temporal en la actividad

1 Las transferencias internas de activos financieros, relevantes principalmente para los bancos y otras instituciones financieras, plantean cuestiones particulares que se han tratado separadamente en el estudio titulado "La tributación de las empresas bancarias internacionales" (publicado bajo el título Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres cuestiones fiscales, OCDE, París 1984), y que se consideran en los párrafos 19 y 20 siguientes.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

empresarial, puede ser adecuado que las partes de la empresa que comparten el uso del material soporten solamente la parte correspondiente del coste del mismo, por ejemplo, si se trata de maquinaria, las cuotas de amortización que correspondan a su uso por cada una de las partes. Debe recordarse, naturalmente, que la simple compra de bienes no constituye establecimiento permanente (letra 4 d) del artículo 5) y, por consiguiente, no se plantea la cuestión de la imputación de beneficios en tales circunstancias.

17.4 En el caso de derechos intangibles, las reglas referentes a las relaciones entre empresas del mismo grupo (por ejemplo, el pago de cánones o los acuerdos de reparto de costes) no pueden aplicarse a las relaciones entre partes de la misma empresa. Puede ser extremadamente difícil, ciertamente, atribuir la propiedad del derecho intangible únicamente a una parte de la empresa y pretender que esa parte percibe cánones de otras como si fuera una empresa independiente. Dado que existe una única persona jurídica, no es posible atribuir la propiedad jurídica a una parte determinada de la empresa. Además, será a menudo difícil, en la práctica, atribuir los costes de desarrollo del intangible exclusivamente a una parte de la empresa. Por consiguiente, puede ser preferible que los costes de desarrollo de los derechos intangibles se consideren imputables a todas las partes de la empresa que hayan de utilizarlos, y se repartan consecuentemente entre las diversas partes de la empresa a las que afectan. En tales circunstancias, puede ser adecuado distribuir los costes efectivos de desarrollo de los derechos intangibles entre las diversas partes de la empresa sin incorporar ningún margen de beneficio o cánón. Al actuar de esa forma, las autoridades fiscales deben ser conscientes de que las posibles consecuencias adversas derivadas de cualquier actividad de investigación y desarrollo (por ejemplo, la responsabilidad relativa a los productos y daños al medio ambiente) también deberán distribuirse entre las diversas partes de la empresa y podrán dar lugar, consiguientemente, a las oportunas cargas compensatorias.

17.5 En el área de los servicios pueden surgir dificultades para determinar si en determinados casos los servicios deben repartirse entre las distintas partes de una única empresa por el importe de su coste efectivo o por ese coste incrementado en determinado margen representativo del beneficio correspondiente a la parte de la empresa que presta el servicio. La actividad de la empresa, o parte de ella, puede consistir en la prestación de tales servicios y puede existir un precio estándar. En tal caso, será normalmente adecuado cargar el servicio por el mismo importe por el que se facturaría a un cliente externo.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

17.6 Si la actividad principal del establecimiento permanente consiste en la prestación de servicios determinados a la empresa a la que pertenece, y esos servicios suponen una ventaja real para la empresa representando sus costes una parte significativa de los gastos de la empresa, el país receptor podrá exigir que se incluya un margen de beneficio en la cuantía de los costes. En la medida de lo posible, el país receptor deberá evitar soluciones simplistas y considerar el valor de tales servicios en las circunstancias particulares de cada caso.

17.7 Con mayor frecuencia, sin embargo, la prestación de los servicios forma simplemente parte de la actividad general de administración del conjunto de la empresa como, por ejemplo, el mantenimiento por la empresa de un sistema común de formación en beneficio de los empleados de cualquier parte de la misma. En tal caso, será normalmente adecuado incluir el coste del servicio entre los gastos generales de administración del conjunto de la empresa que deberán repartirse, por su valor de coste, entre las diversas partes de la misma en la medida en que se hayan incurrido para los fines de cada una de ellas, sin incrementarlos en importe alguno representativo del beneficio de otra parte de la empresa.

18. Han de hacerse algunas consideraciones especiales relativas a los pagos realizados a la oficina central por sus establecimientos permanentes en concepto de intereses por préstamos. En tal caso, la cuestión principal no es tanto si debe reconocerse la relación deudor-acreedor entre las distintas partes de una única persona jurídica, como si ha de cargarse el interés de mercado. La cuestión se plantea principalmente por dos razones:

- desde un punto de vista jurídico, la transferencia de capital contra pago de un interés y el compromiso de reembolso a determinada fecha es de hecho un acto formal incompatible con la auténtica naturaleza jurídica del establecimiento permanente;
- desde un punto de vista económico, las deudas y créditos internos pueden probarse inexistentes, dado que si una empresa está financiada, sólo o principalmente, mediante fondos propios, no debe admitirse la deducción de unos intereses que evidentemente no ha tenido que pagar. Si bien es cierto que los cargos e ingresos simétricos no falsean el beneficio global de la empresa, no es menos cierto que los resultados parciales pueden resultar alterados arbitrariamente.

18.1. Si las deudas contraídas por la oficina central de la empresa se utilizaran

solamente para financiar su actividad o, de forma clara y exclusiva, la actividad de un establecimiento permanente determinado, el problema se reduciría a una cuestión de subcapitalización del usuario efectivo de tales préstamos. De hecho, normalmente los préstamos contraídos por la oficina central de la empresa sólo servirán a sus propias necesidades hasta cierto punto, mientras el resto de los fondos adeudados servirá para dotar a las sucursales de capital básico.

18.2. El enfoque sugerido anteriormente en estos Comentarios, consistente en el reparto a la vez directo e indirecto de las deudas efectivas, se ha demostrado irrealizable particularmente por las dificultades para su aplicación uniforme. Son bien conocidas, además, las dificultades prácticas que plantea el reparto indirecto de los pagos totales por intereses, o de la parte que resta después de ciertas imputaciones directas. Es igualmente bien conocido que el reparto directo de los gastos totales por intereses podría no reflejar los costes de financiación del establecimiento permanente porque el contribuyente puede controlar donde se contratan los préstamos y puede ser por ello necesario practicar ajustes para reflejar la realidad económica.

18.3 Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, la mayoría de los países Miembros ha considerado que sería preferible buscar una solución realista que tome en consideración la estructura de capital adecuada, tanto para la organización como para las funciones realizadas. Por esa razón, la prohibición de practicar deducciones en relación con las deudas y créditos internos debe de continuar aplicándose con carácter general, a reserva de los problemas particulares de los bancos que se mencionan a continuación (esta cuestión se discute más ampliamente en los informes del Comité titulados "Determinación de las rentas del establecimiento permanente" y "Subcapitalización".¹

19. Se admite, sin embargo, que existen consideraciones especiales en el caso de los pagos por intereses efectuados entre las diferentes partes de una empresa financiera (por ejemplo, un banco) sobre anticipos y conceptos similares (distintos de la dotación de capital), sobre la base de la estrecha relación entre la concesión y recepción de anticipos y el objeto social de tales empresas. Este problema, así como otros relacionados con la transferencia de activos

¹ Publicados como Determinación de las rentas del establecimiento permanente, en Cuestiones de Fiscalidad Internacional N°5, OCDE, París, 1993, y Subcapitalización. Tributación de los profesionales del espectáculo, artistas y deportistas, en Cuestiones de Fiscalidad Internacional N° 2, OCDE, París, 1987.

financieros, se considera en el informe de 1984 sobre las empresas bancarias internacionales incluido en la publicación de la OCDE titulada "*Precios de transferencia y empresas multinacionales - Tres estudios fiscales*". Estos Comentarios no se apartan de las posiciones expresadas en el informe sobre este tema. Un aspecto que no se discute en el informe es el referente a la transferencia de préstamos entre las distintas partes de una misma empresa bancaria; esa cuestión se considera en los párrafos 15.2 a 15.4 anteriores.

20. El informe mencionado más arriba trata, además, la cuestión de la atribución de capital a un establecimiento permanente de un banco tanto en situaciones en que se transfieren activos reales a la sucursal como en situaciones en que no se produce esa transferencia. En la práctica, las diferencias de opinión entre los distintos países Miembros sobre estas cuestiones siguen planteando dificultades y los presentes Comentarios se limitan a señalar la conveniencia de un acuerdo sobre métodos mutuamente compatibles para resolver el problema.

21. Otro caso se refiere a la cuestión de si debe considerarse que parte de los beneficios totales de una empresa es resultado de una buena gestión. Supongamos una sociedad que tiene la oficina central en un país, pero desarrolla la totalidad de sus actividades económicas por medio de un establecimiento permanente situado en otro país. En el caso extremo podría suceder que únicamente se celebrasen en la oficina central las reuniones del consejo de administración y que las demás actividades de la sociedad, distintas de las que implican formalidades puramente jurídicas, se realizasen en el establecimiento permanente. En tal caso, podría defenderse que al menos una parte de los beneficios del conjunto de la empresa es resultado de la gestión eficiente y la visión de los administradores y que, por consiguiente esa parte de los beneficios de la empresa debería imputarse al país donde está situada la oficina central. Si la sociedad hubiera estado dirigida por una agencia gestora, es indudable que esa agencia habría cargado honorarios por sus servicios, honorarios que podrían haber consistido en un simple porcentaje de los beneficios de la empresa. Pero también aquí, cualesquiera que sean los méritos teóricos de esta solución, se oponen a la misma importantes consideraciones prácticas. En el caso descrito, es evidente que los gastos de gestión se deducirían de los beneficios del establecimiento permanente conforme a las disposiciones del apartado 3, pero si se considera la cuestión en su conjunto, parece que no sería correcto ir más lejos y tomar en cuenta, a efectos de la deducción, un importe ficticio por "beneficios de gestión". Por consiguiente, en supuestos similares al caso extremo mencionado más arriba no se tomarán en cuenta, para la determinación de los

MODELO DE CONVENIO FISCAL

beneficios imponibles del establecimiento permanente, importes ficticios por los beneficios imputables a la gestión.

22. Evidentemente, puede suceder que los países que tradicionalmente atribuyen parte de los beneficios totales de una empresa a su oficina central a título de beneficios derivados de la buena gestión deseen mantener esta práctica. Ninguna disposición del artículo se opone a que lo hagan. No obstante, de lo dicho en el párrafo 21 se deduce que el país donde está situado el establecimiento permanente no está en modo alguno obligado a deducir ningún importe representativo de los beneficios de gestión imputables a la oficina central al calcular los beneficios imputables a dicho establecimiento permanente.

23. Es muy posible que si el país donde está situada la oficina central de una empresa imputa a dicha oficina cierto porcentaje de los beneficios de la empresa en concepto de buena gestión, mientras que el país donde está situado el establecimiento permanente no lo hace, el importe total de los beneficios sometidos a imposición en los dos países sea superior al que debiera. En tales casos, el país donde se encuentra la oficina central de la empresa deberá tomar la iniciativa para efectuar los ajustes necesarios para eliminar la posible doble imposición al determinar el impuesto exigible en dicho país .

24. Generalmente existen, o pueden construirse, contabilidades apropiadas para cada parte o sección de la empresa, de forma que los beneficios y los gastos, ajustados cuando sea necesario, pueden atribuirse a una parte determinada de la misma con un alto grado de precisión. Como regla general, se considera que debe preferirse este método de imputación siempre que sea posible aplicarlo razonablemente. Sin embargo, pueden darse circunstancias en las que no sea así; los apartados 2 y 3 no implican en forma alguna que no puedan adoptarse válidamente otros métodos, cuando sea oportuno, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente conforme al criterio de "empresa separada". Por ejemplo, es posible que para determinar los beneficios de una empresa de seguros pueda ser conveniente emplear métodos de cálculo especiales, tales como la aplicación de coeficientes adecuados a las primas brutas percibidas de los titulares de pólizas en el país considerado. Igualmente, en el caso de una empresa relativamente pequeña que realice actividades a ambos lados de la frontera entre dos países, puede ser que no exista una contabilidad separada para el establecimiento permanente, ni sea posible establecerla. Pueden darse casos en que las actividades del establecimiento permanente estén tan estrechamente ligadas a las de la sede central que sea imposible disociarlas basándose

estrictamente en la contabilidad de sucursales. En tales casos, cuando fuera usual estimar el beneficio imputable al establecimiento permanente por medio de criterios adecuados, puede ser razonable que tales métodos continúen aplicándose aunque el resultado a que se llegue pueda no alcanzar el grado de precisión que tendría la determinación del beneficio sobre la base de una contabilidad adecuada. Aún en el caso de que tales procedimientos no fueran usuales puede ser necesario, excepcionalmente, acudir a una estimación de los beneficios imputables al establecimiento permanente por razones prácticas.

Apartado 4

25. En algunos casos se ha seguido la práctica de calcular los beneficios imputables a un establecimiento permanente, no sobre la base de la contabilidad separada o la estimación de los beneficios conforme al principio de entidad separada, sino efectuando simplemente un reparto de los beneficios totales de la empresa de acuerdo con diversas fórmulas. Este método difiere de los contemplados en el apartado 2, ya que no se trata de una atribución de beneficios según el principio de empresa separada, sino de un reparto de los beneficios totales y, de hecho, puede conducir a un resultado diferente del que se alcanzaría mediante un cálculo basado en contabilidades separadas.

El apartado 4 aclara que un Estado contratante puede continuar empleando un método de ese tipo si su utilización fuera usual en ese país, aunque los resultados difieran en cierta medida de los que se obtendrían de contabilidades separadas, siempre que pueda decirse con justicia que el resultado obtenido es conforme a los principios contenidos en el artículo. Es necesario subrayar, sin embargo, que con carácter general los beneficios imputables a un establecimiento permanente deben determinarse a partir de la contabilidad de dicho establecimiento permanente si ésta refleja los hechos reales. Se considera que un método de imputación basado en el reparto de los beneficios totales es normalmente menos adecuado que otro que atienda sólo a las actividades del establecimiento permanente, y que debe utilizarse únicamente a título excepcional cuando tradicionalmente se haya utilizado de forma usual en el pasado y tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes lo consideren generalmente satisfactorio. Se entiende que el apartado 4 puede suprimirse cuando ninguno de los Estados utilice tal método. Sin embargo, cuando los Estados contratantes deseen reservarse la posibilidad de utilizar un método que no haya sido usual en el pasado, deberán modificar dicho apartado en las negociaciones bilaterales para expresar esa posibilidad.

26. No parece apropiado analizar detenidamente en el marco de estos Comentarios los numerosos y variados métodos que implican un reparto de los beneficios totales y que se utilizan para la atribución de beneficios en ámbitos determinados. Estos métodos se exponen detalladamente en tratados de imposición internacional. Sin embargo, no carece de utilidad resumir brevemente algunos de los tipos principales y enunciar algunas reglas muy generales para su utilización.

27. La característica esencial de los métodos que implican un reparto de los beneficios totales es la imputación de una parte proporcional de los beneficios del conjunto de la empresa a una parte de la misma por estimar que todas las partes de la empresa han contribuido, según el criterio o criterios adoptados, a la rentabilidad del conjunto. Lo que por lo general distingue estos métodos entre sí son los diversos criterios utilizados para determinar cual es la proporción correcta de los beneficios totales. Los criterios adoptados generalmente pueden agruparse en tres grandes categorías, según se basen en los ingresos de la empresa, en sus gastos o en su estructura de capital. El primer grupo comprende los métodos de reparto basados en la cifra de negocios o en las comisiones; el segundo, los que toman como base los salarios; y el tercero, los que se fundan en el capital circulante de la empresa atribuido a cada sucursal o parte de aquélla. Evidentemente, no es posible afirmar "in abstracto" que uno de estos métodos es intrínsecamente más preciso que los demás. Determinado método será más o menos adecuado según los supuestos a que se aplique. En ciertas empresas, especialmente las de servicios o las dedicadas a la fabricación de artículos exclusivos con alto margen de beneficios, el beneficio neto dependerá en gran medida de la cifra de negocios. En el caso de empresas de seguros, puede ser adecuado basar el reparto de los beneficios totales en las primas percibidas de los titulares de las pólizas en cada uno de los países. Tratándose de una empresa fabricante de productos con elevada participación en costes de las materias primas o la mano de obra, los beneficios dependerán más estrechamente de los gastos. En el caso de bancos e instituciones financieras, la participación en el capital circulante total puede ser el criterio más relevante. En general, los métodos de reparto de los beneficios totales persiguen la determinación de cifras de beneficios imponibles que se aproximen lo más posible a las que se obtendrían sobre la base de contabilidades separadas; no sería oportuno a este respecto formular otras directrices particulares aparte de la indicación de que corresponde a la autoridad fiscal, consultando a las autoridades de los demás

MODELO DE CONVENIO FISCAL

países afectados, adoptar el método que parezca más adecuado para alcanzar ese resultado a la vista de las circunstancias de cada caso.

28. La utilización de métodos basados en la imputación a cada parte de la empresa de una proporción del beneficio total del conjunto de la misma, plantea evidentemente la cuestión del método que debe utilizarse para calcular el beneficio total de la empresa. Esta cuestión puede resolverse de forma distinta por las legislaciones de los distintos países. En este aspecto, no parece posible una solución basada en el establecimiento de reglas rígidas. No cabe esperar que se admita que los beneficios a repartir hayan de ser aquellos que resulten conforme a la legislación de un país determinado; deberá admitirse que cada país calcule los beneficios conforme las disposiciones de su propia legislación.

Apartado 5

29. El apartado 4 del artículo 5 relaciona ejemplos de actividades que no se consideran comprendidas en la expresión "establecimiento permanente" aún cuando se realicen en un lugar fijo de negocios. El más importante de estos ejemplos en relación con las reglas de imputación de beneficios a un establecimiento permanente es el que menciona el apartado 5 del presente artículo, es decir, la oficina de compras.

30. Debe entenderse que el apartado 5 no se refiere a las organizaciones establecidas unidamente para la realización de compras; tales organizaciones no constituyen establecimiento permanente y, por consiguiente, no les son aplicables las disposiciones sobre imputación de beneficios del presente artículo. El apartado se refiere a los tipos de establecimiento permanente que, realizando otras actividades empresariales, efectúan además compras para su oficina central. El apartado establece que, en tal supuesto, los beneficios del establecimiento permanente no deben incrementarse en un importe estimado por los beneficios de la actividad de compra. Consecuentemente, para la determinación de los beneficios imponibles del establecimiento permanente tampoco se tomarán en consideración los gastos derivados de dichas actividades.

Apartado 6

31. En este apartado se ha querido indicar claramente que una vez adoptado un método de imputación no debe cambiarse simplemente porque en un año concreto otro método produzca resultados más favorables. Uno de los fines de

MODELO DE CONVENIO FISCAL

los convenios de doble imposición es el de proporcionar a una empresa de un Estado contratante cierto grado de certeza respecto del régimen fiscal que se aplicará a su establecimiento permanente en el otro Estado contratante, así como a la parte de la empresa situada en el Estado donde se encuentra la oficina central que se relaciona con el establecimiento permanente; por esta razón, el apartado 6 asegura una cierta continuidad y uniformidad en el tratamiento fiscal.

Apartado 7

32. Aunque no se ha considerado necesario definir el término "beneficios" en el Convenio, debe entenderse que el término empleado en éste y otros artículos del Convenio tiene un sentido amplio y comprende todas las rentas derivadas de la explotación de una empresa. Esta acepción general coincide con el significado atribuido al término en la legislación fiscal de la mayor parte de los países Miembros de la OCDE.

33. Tal interpretación del término "beneficios" puede producir cierta inseguridad en cuanto a la aplicación del Convenio. Si los beneficios de una empresa comprenden categorías de rentas tratadas separadamente en otros artículos del Convenio, como los dividendos, cabe preguntarse si la imposición de esos beneficios se rige por las normas del artículo especial relativo a los dividendos, etc., o por las disposiciones del presente artículo.

34. La cuestión ofrece poco interés práctico en la medida en que la aplicación del presente artículo y de los artículos especiales conduzcan al mismo tratamiento fiscal. Además, se hace notar que algunos de los artículos especiales contienen disposiciones particulares dando prioridad a un determinado artículo (ver el apartado 4 del artículo 6, el apartado 4 de los artículos 10 y 11, el apartado 3 del artículo 12 y el apartado 2 del artículo 21).

35. Ha parecido deseable, sin embargo, formular una regla de interpretación a fin de precisar el campo de aplicación del presente artículo en relación con otros que se refieren a una categoría particular de rentas. Conforme a la práctica generalmente seguida en los convenios bilaterales existentes, el apartado 7 da preferencia, en primer lugar, a los artículos sobre dividendos, intereses, etc. En consecuencia, el presente artículo será aplicable a las rentas empresariales no comprendidas en las categorías de rentas amparadas por los artículos especiales y, además, a los dividendos, intereses, etc. que, en virtud del apartado 4 de los artículos 10 y 11, del apartado 3 del artículo 12 y del apartado 2 del artículo 21,

MODELO DE CONVENIO FISCAL

se sometan a las disposiciones del presente artículo (ver párrafos 12 a 18 de los Comentarios al artículo 12 sobre los principios determinantes de la consideración de los pagos relativos a programas informáticos como rentas empresariales sometidas a los artículos 7 ó 14 o como ganancias de capital comprendidas en el ámbito del artículo 13 por una parte o como cánones sometidas al artículo 12 por otra). Ha de entenderse que las categorías de renta reguladas en artículos especiales pueden someterse a imposición separadamente o como beneficios empresariales de acuerdo con la legislación fiscal de los Estados contratantes, sin perjuicio de las disposiciones del Convenio.

36. Los Estados contratantes son libres de adoptar bilateralmente explicaciones o definiciones particulares del término "beneficios" a fin de precisar mejor la diferencia entre ese término y, por ejemplo, el concepto de dividendos. En especial, esto puede ser adecuado si en un Convenio en negociación se introducen desviaciones respecto de las definiciones contenidas en los artículos especiales sobre dividendos, intereses y cánones. Puede igualmente considerarse deseable si los Estados contratantes quieren subrayar que, de acuerdo con la legislación fiscal interna de uno o de ambos Estados, el término "beneficios" comprende categorías especiales de ingresos, como las rentas derivadas de la enajenación o el arrendamiento de una empresa o de bienes muebles utilizados por una empresa. A este respecto, podría considerarse la utilidad de incluir, además, reglas adicionales para la imputación de tales beneficios especiales.

37. Se señala, además, que mientras la definición de "cánones" contenida en el apartado 2 del artículo 12 del Proyecto de Convenio de 1963 y del Convenio Modelo de 1977 comprendía los pagos "por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos", la referencia a dichos pagos se ha suprimido posteriormente con el objeto de que las rentas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, incluidas las rentas del arrendamiento de contenedores, se sometan a las disposiciones del artículo 7 en lugar de a las del artículo 12, lo que es adecuado a la naturaleza de las rentas según el Comité de Asuntos Fiscales.

Observaciones a los Comentarios

38. GRECIA tomará en consideración los comentarios del párrafo 18 anterior cuando se efectúen pagos bajo la denominación de cánones por un establecimiento permanente a la oficina central.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

39. (Se modifica y renumera como párrafo 53 el 31 de marzo de 1994).
40. AUSTRALIA no reconoce las transferencias internas a efectos fiscales. Consecuentemente, Australia no permite la aplicación de un margen de beneficios en las operaciones entre establecimientos permanentes o entre un establecimiento permanente y su oficina central.

Reservas al artículo

41. NUEVA ZELANDA se reserva el derecho a excluir del ámbito de este artículo las rentas de las actividades de seguros en cualquiera de sus formas.
42. AUSTRALIA se reserva el derecho a incluir una disposición aclarando su derecho a someter a gravamen la parte de los beneficios empresariales a la que tenga derecho un residente del otro Estado contratante como beneficiario efectivo, cuando esos beneficios se obtienen por el fiduciario de un patrimonio fiduciario (distinto de ciertos fondos de inversión abiertos tratados como sociedades a los efectos de la imposición australiana) de la realización de una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente en Australia.
43. (Se renumera como párrafo 39 de los Comentarios al artículo 12 el 21 de septiembre de 1995).
44. (Suprimido el 25 de septiembre de 1995).
45. (Se modifica y renumera como párrafo 41 de los Comentarios al artículo 12 el 21 de septiembre de 1995).
46. (Se modifica y renumera como párrafo 42 de los Comentarios al artículo 12 el 21 de septiembre de 1995).
47. (Suprimido el 21 de septiembre de 1995).
48. (Suprimido el 21 de septiembre de 1995).
49. (Se renumera como párrafo 46 de los Comentarios al artículo 12 el 21 de septiembre de 1995).
50. TURQUÍA se reserva el derecho a gravar en la fuente los rendimientos derivados del arrendamiento de contenedores, en todos los casos. Cuando sean

MODELO DE CONVENIO FISCAL

aplicables los artículos 5 y 7 a tales rendimientos, Turquía desea aplicar la regla del establecimiento permanente en los casos de simple depósito, agencia de depósito y sucursales operativas.

51. NORUEGA y ESTADOS UNIDOS se reservan el derecho a tratar los rendimientos derivados del uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores utilizados en el tráfico internacional conforme al artículo 8, de la misma forma que los rendimientos derivados del transporte marítimo y aéreo.

52. AUSTRALIA y NUEVA ZELANDA se reservan el derecho a proponer en las negociaciones bilaterales una disposición a efectos de que cuando la información disponible para las autoridades competentes de un Estado contratante sea inadecuada para la determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa, dichas autoridades competentes puedan aplicar a esos fines las disposiciones de la legislación fiscal de ese Estado a condición de que, en la medida en que la información disponible para las autoridades competentes lo permita, dicha legislación se aplique con arreglo a los principios de este artículo.

53. AUSTRALIA se reserva el derecho a incluir una disposición que permita la aplicación de la legislación interna en lo referente a la imposición de los beneficios de una empresa de seguros.

54. MÉXICO se reserva el derecho a someter a imposición en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente los beneficios comerciales e industriales derivados de las ventas de bienes y mercancías realizadas directamente por la oficina central situada en el otro Estado contratante, siempre que los bienes y mercancías sean idénticas o similares a las vendidas por medio de dicho establecimiento permanente. El Gobierno de México aplicará esta regla únicamente para evitar abusos y no como principio general y absoluto; así, la regla no será aplicable si la empresa demuestra que las ventas se han realizado por razones distintas de la obtención de los beneficios del Convenio.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

Artículo 9

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando

- a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado – y someta, en consecuencia, a imposición – los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 9 RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LAS EMPRESAS ASOCIADAS

Apartado 1

1. Este artículo se refiere a las empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a control común), y establece en su apartado 1 que en tales casos las autoridades fiscales de un Estado contratante podrán, al calcular las bases imponibles, rectificar la contabilidad de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre las mismas, sus libros no reflejaran los beneficios imponibles reales obtenidos en ese Estado. No hay duda acerca de la oportunidad de autorizar dicho ajuste en tales supuestos, y el apartado no parece requerir más comentarios. Quizás convenga recordar que las disposiciones de este apartado sólo son aplicables cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas. No será admisible la rectificación de la contabilidad de las empresas asociadas si sus transacciones se han producido en condiciones de libre mercado (conurrencia plena).

Apartado 2

2. De acuerdo con las consideraciones del Informe del Comité de Asuntos Fiscales sobre subcapitalización¹, existe una relación entre los convenios fiscales y las normas nacionales sobre subcapitalización que afecta al ámbito del artículo. El Comité considera:

- a) que el artículo no impide la aplicación de las normas nacionales sobre subcapitalización en la medida en que tengan por objeto la asimilación de los beneficios del prestatario a la cuantía que hubiera realizado en condiciones normales de mercado;
- b) que el artículo afecta, no sólo a la determinación de si el tipo de interés establecido en un contrato de préstamo es un tipo de mercado, sino también a la cuestión de si lo que se presenta como un préstamo puede ser considerado como tal o si debe considerarse como una entrega de fondos de otro tipo, y en particular como una aportación de capital;

¹ Adoptado por el Consejo de la OCDE el 26 de Noviembre de 1986. Publicado bajo el título Subcapitalización -Tributación de los profesionales del espectáculo, artistas y deportistas, en "Cuestiones de Fiscalidad Internacional" N° 2, OCDE, París, 1987.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

- c) que la aplicación de las normas sobre subcapitalización no debe conducir normalmente a aumentar los beneficios imponibles de la empresa nacional considerada más allá de la cuantía correspondiente a los beneficios de libre mercado, y que ese principio debe seguirse igualmente al aplicar los convenios fiscales existentes.

3. El Comité ha estudiado también los precios de transferencia de bienes, tecnología, marcas comerciales y servicios entre empresas asociadas, y las metodologías que pueden aplicarse a la determinación de los precios correctos cuando las transferencias se hayan realizado en condiciones distintas de las normales de mercado. Sus conclusiones, que se han recogido en el informe titulado "Precios de transferencia y empresas multinacionales"¹, representan principios aceptados internacionalmente y proporcionan directrices válidas para la aplicación del principio de libre mercado implícito en este artículo.

4. Se plantea la cuestión de determinar si las normas procedimentales especiales establecidas por algunos países para tratar las transacciones entre partes asociadas son compatibles con el Convenio. Podemos preguntarnos, por ejemplo, si la inversión de la carga de la prueba o las presunciones de cualquier clase que se encuentran en ocasiones en las legislaciones nacionales son compatibles con el principio de libre mercado. Algunos países interpretan el artículo en el sentido de que en ningún caso prohíbe el ajuste de beneficios previsto por la legislación interna en condiciones diferentes de las previstas en el artículo, siendo su función elevar el principio de libre mercado al nivel del convenio. Además, casi todos los países Miembros consideran que la exigencia de información adicional más gravosa que la requerida normalmente, e incluso la inversión de la carga de la prueba, no constituyen discriminación en el sentido del artículo 24. Sin embargo, en algunos casos la aplicación de la legislación interna de algunos países puede dar lugar a ajustes de beneficios no conformes a los principios del artículo. El artículo permite a los Estados contratantes abordar dichas situaciones mediante los ajustes correspondientes (ver más abajo) y el procedimiento amistoso.

5. La rectificación en la contabilidad de las transacciones entre empresas asociadas en la situación contemplada en el apartado 1 puede dar lugar a una

¹ Adoptado por el Consejo de la OCDE el 16 de Mayo de 1979. Publicado bajo el título Precios de transferencia y empresas multinacionales, OCDE, París, 1979.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

doble imposición económica (imposición de la misma renta en manos de personas diferentes) en la medida en que una empresa del Estado A cuyos beneficios se revisen al alza se somete a imposición por una cuantía de beneficios que ya se ha gravado como renta de la empresa asociada en el Estado B. El apartado 2 establece que en tales circunstancias el Estado B procederá a practicar un ajuste apropiado para evitar la doble imposición.

6. Debe señalarse, sin embargo, que el Estado B no deberá realizar automáticamente un ajuste por el simple hecho de que se hayan corregido los beneficios en el Estado A; sólo se practicará el ajuste si el Estado B considera que la cifra de beneficios rectificadas refleja correctamente la que se habría obtenido si las transacciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia. Dicho de otra manera, el apartado no podrá invocarse ni será aplicable cuando los beneficios de una empresa asociada se incrementen hasta un nivel que exceda del que hubieran alcanzado si se hubiesen calculado correctamente sobre una base de libre mercado. Por consiguiente, el Estado B sólo deberá practicar el ajuste de los beneficios de la empresa asociada si considera que el ajuste realizado en el Estado A está justificado, tanto en sí mismo como en su importe.

7. El apartado no especifica el método a emplear para efectuar el ajuste. Los países Miembros de la OCDE aplican métodos diferentes para asegurar la desgravación en estos casos y, consecuentemente, los Estados contratantes quedan libres para determinar bilateralmente las reglas precisas que deseen añadir al artículo. Algunos Estados, por ejemplo, preferirán el sistema según el cual cuando los beneficios de la empresa X situada en el Estado A se incrementen hasta la cuantía que hubieran alcanzado en una situación de libre mercado, el ajuste se realiza revisando la liquidación del impuesto sobre la empresa asociada Y del Estado B que incluye los beneficios que han soportado la doble imposición, de manera que se reduzca el beneficio imponible en el importe apropiado. Por su parte, otros Estados preferirán establecer, a los efectos del artículo 23, que los beneficios gravados doblemente se traten en manos de la empresa Y del Estado B como rentas sometidas a imposición en el Estado A; en consecuencia, la empresa del Estado B tendrá derecho a desgravación en el Estado B con arreglo al artículo 23 por el impuesto pagado por su empresa asociada en el Estado A.

8. El apartado no pretende abordar la cuestión de lo que pudieran denominarse "ajustes secundarios". Supongamos que se haya practicado una

MODELO DE CONVENIO FISCAL

revisión al alza de los beneficios imposables de la empresa X en el Estado A con arreglo a los principios establecidos en el apartado 1, y que además se hayan rectificado los beneficios de la empresa Y del Estado B de conformidad con los principios establecidos en el apartado 2. Aún en ese caso, no se habrá restablecido exactamente la situación que habría existido si las transacciones se hubiesen realizado en condiciones de libre mercado porque, de hecho, los fondos que representan los beneficios objeto del ajuste se encuentran en manos de la empresa Y, y no en las de la empresa X. Podría argumentarse que si las transacciones se hubiesen efectuado a precios de libre mercado y la empresa X hubiese querido transferir posteriormente esos beneficios a la empresa Y lo habría hecho, por ejemplo, bajo la forma de un dividendo o de un canon (si la empresa Y fuera la matriz de la empresa X) o bajo la forma, por ejemplo, de un préstamo (si la empresa X fuera la matriz de la empresa Y), y que en esas circunstancias podrían haberse producido otras consecuencias fiscales (por ejemplo, la aplicación de un impuesto retenido en la fuente) dependiendo del tipo de renta considerado y de las disposiciones del artículo relativas a tal renta.

9. Tales ajustes secundarios que procedería realizar para restablecer una situación idéntica a la que habría existido si las transacciones se hubieran realizado en condiciones de libre mercado, dependerán de las circunstancias de hecho propias de cada caso. Debe señalarse que ninguna disposición del apartado 2 impide efectuar tales ajustes secundarios cuando sean posibles conforme a la legislación interna de los Estados contratantes.

10. El apartado tampoco responde a la cuestión de si debería existir un plazo al término del cual el Estado B no estaría obligado a efectuar un ajuste apropiado de los beneficios de la empresa Y como consecuencia de una revisión al alza de los beneficios de la empresa X en el Estado A. Algunos Estados consideran que la obligación del Estado B no debe limitarse en el tiempo, o en otras palabras que, cualquiera que sea el número de años que retroceda el Estado A para revisar liquidaciones impositivas, la empresa Y debe, en justicia, tener la seguridad de que se efectuará el ajuste apropiado en el Estado B. Otros Estados consideran que una obligación ilimitada de este tipo no parece razonable desde el punto de vista de la práctica administrativa. En estas circunstancias, consiguientemente, no se ha abordado esta cuestión en el texto del artículo, si bien los Estados contratantes quedan libres para incluir en sus convenios bilaterales, si lo desean, disposiciones relativas al plazo de tiempo durante el cual el Estado B queda obligado a efectuar un ajuste apropiado (ver sobre esta cuestión los párrafos 28, 29 y 30 de los Comentarios al artículo 25).

MODELO DE CONVENIO FISCAL

11. Si las partes interesadas no estuvieran de acuerdo acerca de la cuantía y naturaleza del ajuste apropiado, se acudirá al procedimiento amistoso establecido por el artículo 25; los Comentarios a este artículo contienen algunas consideraciones aplicables al ajuste de los beneficios de las empresas asociadas efectuado sobre la base del presente artículo (como consecuencia, en particular, de un ajuste de precios de transferencia) y a los ajustes correspondientes que deberán hacerse con arreglo a su apartado 2 (ver, en particular, los párrafos 9, 10, 22, 23, 29 y 30 de los Comentarios al artículo 25).

Observaciones a los Comentarios

12. (Modificado y reenumerado como párrafo 18 el 31 de marzo de 1994).
13. (Suprimido el 31 de marzo de 1994).
14. ALEMANIA no está de acuerdo con el empleo de la expresión "beneficios de libre mercado" en el párrafo 2 anterior.
15. ESTADOS UNIDOS señala que puede haber formas razonables de abordar casos de subcapitalización distintas del cambio de la naturaleza del instrumento financiero de deuda a capital y del carácter del pago de interés a dividendo. Así, cuando sea oportuno, el carácter del instrumento (como deuda) y el carácter del pago (como interés) puede mantenerse, pero el Estado con derecho de gravamen puede diferir la deducción de los intereses pagados que de otra forma habría de admitirse para determinar la renta neta del deudor.

Reservas al artículo

16. BÉLGICA, FINLANDIA, MÉXICO, NORUEGA, PORTUGAL y SUIZA se reservan el derecho a no incluir en sus convenios el apartado 2.
17. En lo referente al apartado 2, FRANCIA se reserva el derecho a especificar en sus convenios que efectuará el ajuste correlativo si considera tal ajuste justificado.
18. En la negociación de convenios con otros países Miembros, AUSTRALIA y NUEVA ZELANDA se reservan el derecho a proponer una disposición al efecto de que, si las informaciones disponibles para la autoridad competente de un Estado contratante fueran inadecuadas para determinar los beneficios

MODELO DE CONVENIO FISCAL

imputables a una empresa, la autoridad competente pueda, a esos efectos, aplicar a dicha empresa las disposiciones de la legislación fiscal de ese Estado, siempre que tal legislación se aplique, en la medida en que lo permita la información disponible para la autoridad competente, conforme a los principios de este artículo.

MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO TERMINOS Y EQUIVALENCIAS.

Término del Convenio	Equivalencia
Abonados.	Pagados. ¹
Activos materiales.	Bienes tangibles.
Activos inmateriales.	Bienes intangibles.
Acciones con voto plural.	Acciones con voto corporativo. ²
Acciones gratuitas.	Acciones al portador.
Acciones privilegiadas.	Acciones preferentes. ³
Amortización. ⁴	
Año civil.	Año de calendario.
Apreciación de activos.	Revaluación de activos.
Apartados.	Párrafos.
Artista del espectáculo.	Artista.
Baremo o escala.	Tarifa. ⁵
Beneficios.	Utilidades. ⁶
Beneficios de liquidación.	<u>Cuota de liquidación.</u> ⁷
Beneficios empresariales.	Utilidades provenientes de actividades empresariales.
Beneficios fiscales.	Estímulos fiscales, exenciones, reducciones e inmunidad tributaria. ⁸
Beneficio mundial.	Renta mundial.
Beneficio societario.	Utilidad de personas morales. ⁹

1 Comentario al artículo 26, párrafo 7, página 398.

2 Comentario al artículo 10, párrafo 15, página 181.

3 Comentario al artículo 10, párrafo 15, página 181.

4. Término que se utiliza únicamente para designar las tasas de amortización de los bienes y derechos de los activos intangibles y que representan el monto o cantidad a deducir fiscalmente por el costo o gasto de dichos activos intangibles.

5 Comentarios al artículo 24, párrafo 37, página 361. Tarifa de impuesto: Agregado de unidades tributarias y cuotas (cantidades establecidas por la ley a pagar sobre cada unidad gravable) aplicables a las unidades; expresadas de manera proporcional y formalmente progresivas.

6 Utilidad fiscal es el total de los ingresos acumulables menos deducciones autorizadas del sujeto pasivo.

7 Comentarios al artículo 10, párrafo 28, página 187.

8 **Estímulos fiscales:** Incentivos instrumentados vía impuesto, para favorecer a sujetos determinados o promover el desarrollo de actividades de interés del Estado. **Exenciones:** Establecidas en las leyes tributarias a favor de ciertos sujetos del impuesto, que les eximen del pago del mismo por consideraciones de política tributaria. **Reducciones:** Disminución establecida a favor de ciertos sujetos, respecto del importe de su obligación tributaria. **Inmunidad tributaria:** La exclusión para efectos impositivos de determinados sujetos (el Estado, ciertas entidades de gobierno, Estados extranjeros, en casos de reciprocidad) a quienes se releva de la condición de contribuyentes.

9 Comentarios al artículo 10, párrafo 47, página 196.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

Término del Convenio	Equivalencia
Bienes raíces.	Bienes inmuebles.
Bono de disfrute.	Acción de goce.
Cánones.	Regalías.
Capital circulante.	Capital de trabajo. ¹
Carga fiscal personal.	Carga fiscal de las personas físicas o morales.
Cifra de negocios.	Volumen de ventas o de producción. ²
Compensación de pérdidas.	Disminución de pérdidas fiscales.
Conculque.	Contravenga.
Concurrencia plena. ³	
Contables.	Contadores.
Coste.	Costo.
Créditos dudosos.	Créditos incobrables.
Déficit comprobado y a saldar.	Pérdida pendiente de disminuir. ⁴
Deducción a tanto alzado.	Ajuste al impuesto sobre personas morales. ⁵
Deducción en el método de imputación.	Acreditamiento en el método de crédito.
Depreciación. ⁶	
Devengo.	Causación. ⁷
Distribuciones encubiertas de beneficios.	Distribuciones de utilidades ocultas.

1 Comentarios al artículo 7, párrafo 27, página 151.

2 Comentarios al artículo 7, párrafo 27, página 151.

3 Artículo 9, página 38 y Comentarios al artículo 9 página 169. El término empleado en el texto original es "on an arm's length basis". Este criterio recogido en el Convenio posibilita a la autoridad fiscal competente para estimar las operaciones comerciales y financieras efectuadas entre empresas asociadas o relacionadas, acogiéndose a los precios que se acordarían en condiciones normales de mercado. Conforme a las disposiciones del Convenio y atendiendo a esta regla de valoración, se pretende evitar, tanto el desplazamiento de bases gravables como la doble imposición económica de las empresas relacionadas.

4 Comentarios al artículo 24, párrafo 24, página 355.

5 Comentarios al artículo 10, párrafo 50, página 197.

6 Término que se aplica únicamente para designar el monto o cantidad representado por las tasas de depreciación de los bienes del activo fijo material, destinadas a compensar el costo o gasto de los bienes de dicho activo y que son deducibles fiscalmente (este término es de aplicación exclusiva para este tipo de activos y por lo tanto excluye el de amortización).

7 Nacimiento de la obligación tributaria una vez realizado el hecho generador o hecho imponible.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

Término del Convenio	Equivalencia
Dividendo incrementado con el crédito de impuesto.	Dividendo piramidado. ¹
Empresas asociadas. Empresas de carácter económico. Empresas industriales y comerciales. Entidades transparentes. ⁴ Estados federados. Estrategias de trampolín.	Empresas asociadas o relacionadas. Actividades con fines lucrativos o de especulación comercial. ² Actividades empresariales. ³
Existencias.	Entidades federativas. Estrategias de triangulación con el fin de obtener los beneficios de un tratado. ⁵ Inventarios.
Fiducia. Financiación. Fuerza atractiva del establecimiento permanente.	Fideicomiso. Financiamiento. Fuerza de atracción del establecimiento permanente.
Ganancias de cambio. Ganancias de capital. ⁶ Gastos de desplazamiento. Gestión de la sociedad.	Ganancias cambiarias. Gastos de viaje o viáticos. Administración de la sociedad.
Imponible. Impuesto a cuenta. Impuestos a las plusvalías latentes. Impuestos ingresados.	Gravable. Pago provisional del impuesto. ⁷ Impuestos sobre los incrementos de valor. ⁸ Impuestos cobrados por determinación. ⁹

1 Comentarios al artículo 10, párrafo 49, página 196.

2 Comentarios al artículo 24, párrafo 7, página 349.

3 Comentarios al artículo 24, párrafo 7, página 349.

4 Entidades sujetas al impuesto sobre la renta que grava a las personas morales, sólo para el efecto de determinar su base gravable conforme a las normas de dicho impuesto, la cual es imputada o atribuida a los socios integrantes de dicha entidad, para que la integren en su impuesto personal y efectúen el pago del impuesto.

5 El término empleado en el texto original es "stepping-stone".

6 Ganancias, productos, rendimientos o utilidades de capital.

7 Comentarios al artículo 23-A, párrafo 46, página 330.

8 Comentarios al artículo 13, párrafo 2, página 242.

9 Comentarios a los artículos 29 y 30, párrafo 4, página 411.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

Término del Convenio	Equivalencia
Impuesto sobre sociedades. Impuestos subyacentes. ¹ Imputación. Imputación de beneficios a un establecimiento permanente.	Impuesto de las personas morales. Acreditamiento. ² Atribución de utilidades a un establecimiento permanente.
Legislación social. Lotes.	Legislación de seguridad social. Premios. ³
Método de exención integral. Método de imputación. Método de imputación íntegra. Método de imputación ordinaria.	Método de exención integral o total. Método de acreditamiento. ⁴ Método de acreditamiento total. Método de acreditamiento ordinario o parcial.
Minoraciones. Montante.	Disminuciones. Monto o importe.
Partes de fundador. Participaciones de consejeros. Participaciones en una sociedad anónima. Pérdidas de cambio. Plusvalías latentes. "Pool" Principio de imputación. Prospección. Provisiones.	Bonos de fundador. Honorarios de consejeros. Derechos en una sociedad por acciones. ⁵ Pérdidas cambiarias. Ganancias acumuladas. ⁶ Consortio. Acreditamiento. Exploración. Reservas. ⁷
Refundido.	Incluido. ⁸

-
- 1 Comentarios al artículo 23-A, párrafo 52, página 333. Impuestos que se cobran sobre los ingresos con cargo a los cuales se pagan los dividendos.
- 2 Comentarios al artículo 23-B, párrafo 64, página 338.
- 3 Comentarios al artículo 13, párrafo 19, página 249.
- 4 Esta denominación corresponde al término empleado en el texto original: "The credit method" o "Tax credit method".
- 5 Comentarios al artículo 10, párrafo 24, página 185.
- 6 Comentarios al artículo 7, párrafo 15, página 135.
- 7 Comentarios al artículo 24, párrafo 24, página 355.
- 8 Comentarios al artículo 26, párrafo 22, página 405.

MODELO DE CONVENIO FISCAL

Término del Convenio	Equivalencia
Rentas.	Ingresos.
Representantes de comercio.	Agentes de ventas. ¹
Revalorizaciones.	Revaluaciones.
Servicios personales dependientes.	Servicios subordinados.
Sociedad.	Persona moral.
Sociedades de tránsito.	Personas morales de conducto. ²
Sociedades pantalla.	Personas morales de base. ³
Soportar.	Deducir. ⁴
Subcapitalización.	Capitalización insuficiente o infracapitalización.
Suplemento de interés.	Interés adicional. ⁵
Tipos.	Tasas de impuesto. ⁶
Troupes.	Compañía de teatro. ⁷
Unidades imponibles.	Entidades gravables.
Utilización indebida de convenios.	Abuso de convenio.
Viudedad.	Viudez.

1 Comentarios al artículo 15, párrafo 3, página 261.

2 El término empleado en el texto original es "conduit company" que se refiere a una persona moral establecida en el contexto de un esquema de evasión mediante el cual el ingreso es pagado por una persona moral a la sociedad conducto para ser distribuido por dicha persona moral como dividendos, intereses, regalías, etc.

3 El término empleado en el texto original es "base company" que se refiere a una persona moral establecida en un paraíso fiscal o de baja imposición que se utiliza para disminuir un gravamen o proteger un ingreso contra un gravamen.

4 Comentarios al artículo 15, párrafo 2, página 261.

5 Comentarios al artículo 11, párrafo 1, página 207.

6 Comentarios al artículo 24, párrafo 40, página 363.

Tasa de impuesto: Cantidad expresada en la legislación tributaria como porcentaje que ha cubrirse sobre cada unidad tributaria.

7 Comentarios al artículo 15, párrafo 10, página 274.

CURSO SEMINARIO
POLITICAS PUBLICAS : TRANSPARENCIA EN SU GESTION
SANTIAGO DE CHILE, MAYO 1998

TROIS ETUDES DE CAS :

LA SOCIETE OROCAFE

COUT MARGINAL ET PRIX DE TRANSFERT - LE GROUPE GBC

LA NON COOPERATION DES GROUPES MULTINATIONAUX, UN OBSTACLE A

L'ANALYSE FONCTIONNELLE - LE GROUPE DRINK

OROCAFE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA

I. Presentación general del caso a tratar

1. Su posición

Usted es auditor encargado de proceder al control de la sociedad OROCAFE.

Usted analizará sus operaciones internacionales y por eso va a encontrar al señor Ramón Provecho, dirigente de la sociedad OROCAFE.

2. Presentación de la sociedad OROCAFE

La actividad de OROCAFE es doble :

- a) Tostar los granos recolectados comprados.
- b) Envasar los granos tostados.

La sociedad OROCAFE compra sacos de café a la sociedad suiza NEGOFIN.

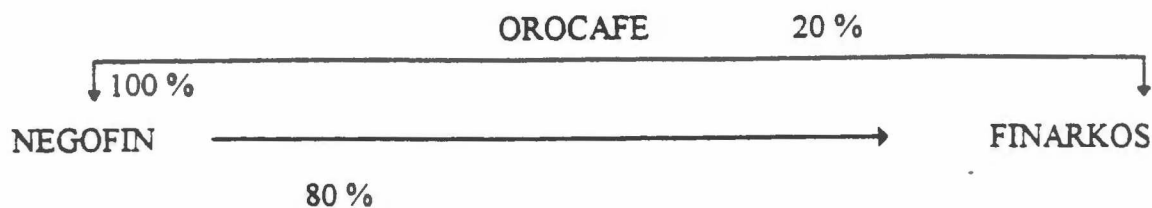
La sociedad OROCAFE vende el café envasado a la sociedad chipriota FINAKCOS.

2.1. Relaciones económicas

La sociedad es parte de un grupo internacional conformado por tres sociedades :

- La sociedad NEGOFIN, negociante, ubicada en Suiza, compra el café a los productores ;
- la sociedad OROCAFE, ubicada en su país, tuesta y envase el café ;
- la sociedad FINARKOS ubicada en Chipre, comercializa el café preparado por OROCAFE.

2.2. Relaciones jurídicas



OROCAFE tiene 100% del capital de NEGOFIN y 20% del capital de FINARKOS.
 NEGOFIN tiene 80% del capital de FINARKOS.

II. Análisis de las operaciones comerciales con NEGOFIN S.A. en Suiza

⇒ Usted debe :

- tomar conocimiento de la operación ;
- analizar esta operación en los planos económico y fiscal ;
- indicar al señor Provecho sus conclusiones y en caso necesario sus proposiciones de ajuste.

⇒ Medios a su disposición :

- Informaciones jurídicas
- Informaciones tributarias
- Informaciones contables
- Informaciones económicas
- Informaciones sobre la sociedad OROCAFE.

⇒ Usted puede adoptar el camino siguiente :

1. **Estudiar la naturaleza de la operación comercial entre NEGOFIN S.A. y OROCAFE S.A.**

Usted descubre que :

NEGOFIN, negociante en Suiza, compra el café en los mercados de :

- Colombia ; y
- Costa de Marfil.

OROCAFE compra el 95 % de su café a la sociedad suiza NEGOFIN

2. Comparación del precio pagado por OROCAFE S.A. con los precios mundiales del café

Usted pregunta esta información al señor Provecho el cual responde que no puede contestar esa pregunta.

Información contable

Usted saca de la contabilidad los precios pagados por OROCAFE durante el período que usted verifica (1993-1995)

AÑOS	Precio pagado por OROCAFE S.A.
De Enero a Julio de 1993	220
De Agosto de 1993 a Febrero de 1994	230
De Marzo a Diciembre de 1994	230
De Enero a Diciembre de 1995	240

Información económica

¿Cuál es la información que usted busca ?

¿ El precio pagado por OROCAFE a otros proveedores ?

Usted encuentra una compra por una cantidad importante en 1993 al precio de 190. ¿ Que conclusión usted puede sacar ?

Usted encuentra también otra compra al precio de 237 en 1995 sobre una pequeña cantidad de café procedente de Jamaica. El señor Provecho está muy satisfecho que usted haya encontrado esta información. Usted regresa a su oficina muy deprimido...

Un colega le sugiere buscar los precios mundiales del café. ¿ Qué piensa usted de esta sugerencia ?

3. **Ahora que usted conoce los precios pagados por OROCAFE S.A., y las cotizaciones mundiales del café puede calcular el margen de la sociedad NEGOFIN.**

Fórmulas a determinar :

Margen = ?

CUADRO A COMPLETAR

AÑOS	Precio pagado por OROCAFE	Cotizaciones mundiales	Margen	%
Enero a Julio de 1993	220	200		
Agosto 1993 a Febrero 1994	230	220		
De Marzo a Diciembre 1994	230	200		
Enero a Diciembre 1995	240	190		

4. **Ahora que usted conoce el margen de NEGOFIN S.A. lo debe comparar a los que aplican otras sociedades del mismo sector de actividad.**

Dirigente de OROCAFE

Usted pregunta a NEGOFIN

Información jurídica

No hay contrato entre OROCAFE y NEGOFIN.

Información tributaria

No hay información

Información contable

No hay información

Información económica

Usted no encuentra otras empresas comparables a OROCAFE. Tienen participación de mercado más pequeña o circuitos de comercialización diferentes.

Pero, hay otros comerciantes que realizan los siguientes márgenes :

Sociedades	% Margen
A	2
B	2,5
C	2
D	3
E	2,5
F	2

El porcentaje de margen de NEGOFIN, sociedad suiza es :

- bajo,
- normal,
- excesivo.

III. Sus conclusiones