



# Actualización 2008 al Convenio Modelo: Residencia, Gravamen de Servicios, Regalías y Software

**Jorge Libreros Calderón**  
**Sergio Ramírez Martínez**  
**20 de agosto de 2008**

# Introducción

El 17 de julio de 2008, el Consejo de la OCDE aprobó la Actualización 2008, del Modelo de Convenio Fiscal. Esta actualización será incorporada en la Nueva versión del Modelo de Convención Fiscal de la OCDE, que será publicada a principios de septiembre del presente año.

Incluye cambios técnicos a los comentarios en relación con los siguientes temas:

1. La residencia dual de las personas que no resultan ser residentes de acuerdo a la Regla de Desempate
2. El concepto de Lugar de Administración Efectiva (Art. 4°)
3. Tratamiento Fiscal de los Servicios (Art. 5°)

# Introducción

4. Tratamiento Fiscal de los REITs o FIBRAS (Arts. 6, 10 y 13)
5. La Atribución de Utilidades a los Establecimientos Permanentes (Art. 7°)
6. Ciertos aspectos de interpretación de las regalías (Art. 12)
7. Interpretación sobre la distribución de Software (Art. 12)
8. Qué días de residencia deben tomarse en cuenta para la regla de los 183 días (Art. 15)
9. Gravamen sobre una base neta para artistas y deportistas en el Tratado (Art. 17)
10. Una pequeña actualización al Art. 21 (Otras Rentas)
11. Un pequeño cambio a los Arts. 23-A y 23-B (Exención y Acreditamiento)
12. Aplicación e Interpretación del Art. 24 No Discriminación
13. Arbitraje (Art. 25)

# Índice

## Modificaciones a los siguientes Comentarios:

### 1. Art. 4º Residencia

1.1. Exclusión de compañías exentas

1.2. Lugar de administración efectiva

### 2. Art. 5º Establecimiento Permanente

2.1. Gravamen en la Fuente de los Servicios

### 3. Art. 12 Regalías-Software

3.1. Interpretación sobre Regalías

3.2. Diferentes cambios al Art. 12

# 1. Art. 4º Residencia

En la actualización de 2008 se insertó un concepto alternativo al del Lugar de Administración Efectiva, en virtud de que un número considerable de países adopta bilateralmente la aproximación de Caso por Caso para resolver situaciones de Residencia Dual de Personas Morales.

## 1.1. Exclusión de compañías exentas

Se excluyen a las compañías y a otras personas que no estén sujetas a un gravamen considerable en un Estado contratante porque estas personas, mientras que son residentes de ese Estado bajo la legislación fiscal de ese Estado, son también residentes del otro Estado conforme a un Tratado entre estos dos Estados. (Com. 8.2)

Esto se ha buscado interpretar restrictivamente, teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es excluir a las personas que no estén sujetas a imposición relevante (gravación general) en un Estado, *porque de otra manera, pudiera ser que excluyera a todos los residentes de países que adoptaran un principio territorial en su gravación, un resultado que no es claramente el pensado.* (Com. 8.3)

## 1.2 Lugar de administración efectiva

1.2.1 El “lugar de la dirección efectiva” se ha adoptado como el criterio preferido para las personas morales. El lugar de la dirección efectiva es el lugar en donde se toman las decisiones administrativas y comerciales que son necesarias para la conducción de la Entidad de Negocios como un conjunto.

1.2.2 Algunos países consideran que una aproximación caso por caso es la mejor manera de resolver las dificultades en la determinación del lugar de la sede de dirección efectiva de una persona moral y están en libertad de dejar la cuestión de la residencia de estas personas a las autoridades competentes, lo cual puede ser hecho de acuerdo a los siguientes factores:

## 1.2.2 Factores a considerar

### Donde:

Se llevan a cabo las reuniones de su junta directiva

El cuerpo equivalente sesiona generalmente

El director general y otros ejecutivos "senior" realizan generalmente sus actividades

Sus funcionarios llevan a cabo la administración del día a día

Se ubican las oficinas generales

Se guardan sus registros contables



## 2. Art. 5° Establecimiento Permanente (EP)

El concepto más trascendente y debatido incluido en la Actualización de 2008, fue el de la “Disposición Alternativa” que permite dentro de los comentarios al Artículo 5°, la creación del “Establecimiento Permanente Presunto”.

Este concepto encontró la más fuerte oposición de los organismos como el BIAC y los Despachos de Especialistas, además de firmas industriales y comerciales.

## Antecedentes

El Grupo de Trabajo (2004) encargado de analizar el tratamiento fiscal de los Servicios de acuerdo a las entonces disposiciones vigentes, se concluyó que no debían hacerse modificaciones a éstas y que los Servicios deberían continuar ser tratados como las demás actividades de negocios.

Sin embargo, algunos Estados estaban renuentes a aceptar el Principio del gravamen exclusivo en el país de residencia de los Servicios prestados en el Estado de la Fuente de Riqueza.

En las conclusiones, se propusieron cambios al Comentario del Art. 5º, sugiriéndose “Disposiciones Alternativas” que estos Estados pudieran utilizar para asegurar los derechos a gravar los Servicios en la Fuente.

## 2.1. Gravamen en la fuente de los Servicios

Los beneficios de los servicios llevados a cabo en el territorio de un Estado contratante por una empresa del otro Estado contratante, sólo serán imponibles en el primer Estado si son atribuibles a un EP.

Por otra parte, si el gravamen en la fuente de los beneficios de los Servicios fuera permitido, además el costo de su cumplimiento, las empresas afrontarían el riesgo de tener un EP en circunstancias inesperadas (ej. en situaciones donde se extendiera esa presencia debido a dificultades imprevistas o a petición de un cliente).

## 2.1. Gravamen en la fuente de los Servicios

Estos casos además requieren de la empresa un cumplimiento retroactivo de un número de requisitos administrativos asociados a un EP.

Sin embargo, algunos estados, están renuentes adoptar el principio de gravar exclusivamente en la residencia a los servicios que no son atribuibles a un establecimiento permanente, por lo que se propusieron cambios para preservar los derechos de gravamen en la fuente, bajo ciertas circunstancias:

- 1) Todos los Estados miembros convinieron en que un estado no debe tener derecho a gravar en la fuente, ingresos derivados de servicios prestados por un no residente fuera de ese estado.

## 2.1. Gravamen en la fuente de los Servicios

2) Otra cuestión fundamental, en la cual hay acuerdo general, es que solamente las utilidades derivadas de los servicios deben ser gravadas.

3) El no permitir que un estado grave las utilidades los servicios prestados en su territorio en ciertas circunstancias (ej. cuando tales servicios se proporcionan durante un corto período de tiempo).

4) También, debe haber un nivel mínimo de presencia en un Estado antes de que se permita el gravamen.

## Ejemplo de Disposición Alternativa (Com. 42.23)

A pesar de las provisiones de los párrafos 1, el 2 y 3, cuando una empresa de un Estado contratante lleve a cabo servicios en el otro Estado contratante

a) a través de un individuo que esté presente en ese otro Estado por un período o períodos que excedan la suma de 183 días en cualquier período de doce meses, y más del 50% de los ingresos brutos atribuibles a las actividades económicas activas de la empresa durante este período o períodos, se deriven de los servicios prestados en ese otro Estado por ese individuo, o

## Ejemplo de Disposición Alternativa

b) para un período o períodos que excedan la suma de 183 días en cualquier período de doce meses, y estos servicios sean realizados para el mismo proyecto o para proyectos conexos a través de uno o más individuos, que estén presentes y lleven a cabo tales servicios en ese otro Estado

las actividades realizadas en ese otro Estado al llevar a cabo estos servicios, deberán considerarse como ejecutadas a través de un establecimiento permanente de la empresa situado en ese otro estado.

## Explicación de la Disposición Alternativa

- a) La primera condición se refiere a los días de presencia de un individuo.
  
- b) Para la segunda condición, según la cual más del 50% de los ingresos brutos atribuibles a las actividades económicas activas de la empresa durante el período o períodos relevantes, se deben derivar de los servicios llevados a cabo en ese Estado a través de ese individuo, los ingresos brutos atribuibles a las actividades económicas activas de la empresa representarían lo que esa empresa ha cobrado o debe cobrar por sus actividades económicas activas, sin importar cuando ocurrirá la facturación real o de las reglas de la ley doméstica respecto a cuando tales ingresos se deben considerar para los propósitos del gravamen.



## Consideraciones

1) Los servicios prestados por un individuo a nombre de una empresa, no serán considerados realizados por otra empresa con ese individuo, a menos que esa otra empresa **supervise, dirija o controle** la manera en la cual estos servicios son llevados a cabo por el individuo.

2) Estos párrafos **no son relevantes en el caso de los tratados que no incluyan la disposición alternativa** y, por lo tanto, no permiten que un establecimiento permanente sea determinado simplemente porque las condiciones descritas en esta disposición se han cumplido.

## Consideraciones

3) El párrafo sugerido se aplica solamente a los servicios. Otros tipos de actividades que no constituyan servicios, se excluyen por lo tanto de su alcance.

4) La disposición se aplica solamente a los servicios que son llevados a cabo en un Estado **por una empresa extranjera**, independientemente de si los servicios relevantes son suministrados a un residente del Estado no importa; lo que importa es que los servicios están siendo llevados a cabo en el Estado a través de un individuo presente en ese estado.

## Ejemplos del Subpárrafo a) (Com. 42.38)

**Ejemplo 1:** W, residente del Estado R, es un consultor que realiza sus actividades económicas en su propio nombre (es decir es el dueño único de esa empresa). Entre el 2 de febrero de 2000 y el 1 de febrero de 2001, está presente en el Estado S por un período o períodos de 190 días y durante ese período, todos los ingresos por sus actividades económicas se derivan de los servicios que lleva a cabo en el Estado S.

Puesto que el subpárrafo a) se aplica en esa situación, estos servicios se presumirán llevados a cabo a través de un establecimiento permanente en el Estado S.

## Ejemplos del Subpárrafo a) (Com. 42.38)

**Ejemplo 4:** Z, residente del Estado R, es uno de 10 empleados de ACO, una compañía residente del Estado R, que proporciona servicios de contabilidad. Entre el 10 de abril de 2000 y el 9 de abril de 2001, Z está presente en el Estado S por un período o períodos de 190 días y durante ese período, el 12% de todos los ingresos brutos de ACO es atribuible a sus actividades económicas activa, que se derivan de los servicios que Z lleva a cabo en el Estado S.

El subpárrafo a) no se aplica en esta situación y, a menos que el subpárrafo b) se aplique a ACO, la disposición alternativa no considerará que ACO tiene un establecimiento permanente en el Estado S.

## Ejemplos del Subpárrafo b) (Com. 42.38)

**Ejemplo 1:** X, residente de la compañía del Estado R, ha acordado con la compañía Y realizar estudios geológicos en varias localizaciones en el Estado S, en donde la compañía Y posee las derechos de exploración. Entre el 15 de mayo 2000 y el 14 de mayo de 2001, estos exámenes son continuos durante 185 días laborables por los empleados de X, así como por individuos independientes, a los cuales X ha subcontratado una parte del trabajo pero quienes trabajan bajo la dirección, la supervisión o control de X.

Puesto que el subpárrafo b) se aplica en esa situación, estos servicios serán considerados como llevados a cabo a través de un establecimiento permanente de X en el Estado S.

## Ejemplos del Subpárrafo b) (Com. 42.44)

**Ejemplo 2:** Y, residente del Estado T, es uno de los dos accionistas y empleados de WYCO, una compañía residente del Estado R, que proporciona servicios de capacitación. Entre el 10 de junio de 2000 y el 9 de junio de 2001, Y lleva a cabo servicios en el Estado S, bajo el contrato que WYCO ha concluido con una compañía que es un residente del Estado S para capacitar a los empleados de esa compañía. Estos servicios se llevan a cabo en el Estado S durante 185 días laborables. Durante el período de presencia de Y en el Estado S, los ingresos por estos servicios representan el 40% de los ingresos brutos de WYCO por sus actividades económicas activas.

## Ejemplos del Subpárrafo b) (Com. 42.44)

Mientras que el subpárrafo a) no se aplica en esta situación, el subpárrafo b) se aplica y estos servicios serán considerados como llevados a cabo a través de un establecimiento permanente de WYCO en el Estado S

## Proyectos Conexos (Com. 42.41)

- Si los proyectos son cubiertos por un solo contrato principal (master contract);
- Si los proyectos son cubiertos por diversos contratos, ya sea que estos diferentes contratos fueron concluidos con la misma persona o con personas relacionadas y si la firma de los contratos adicionales hubiera sido razonablemente esperada al concluir el primer contrato;
- Si la naturaleza del trabajo implicado bajo los diversos proyectos es igual;
- Si los mismos individuos están llevando a cabo los servicios bajo diversos proyectos.



## Períodos Relevantes (Com. 42.42)

1) Es el período durante el cual los individuos están llevando a Cabo servicios, servicios se proporcionan realmente, y que hubieran correspondido normalmente a los días laborables de estos individuos.

2) Una empresa que acuerda mantener personal disponible, para el caso de que un cliente necesite los servicios de tales personas y cobre las esperas al cliente, para tener a dichas personas disponible, está llevando a cabo servicios a través de los individuos relevantes aunque estén ociosos durante los días laborables en que siguen estando disponibles.

## **Art. 12º Regalías- Software**

En la actualización de 2008 se insertaron cambios buscando la clarificación de ciertos aspectos como la definición de regalías y la caracterización de los pagos hechos por la distribución de software.

### 3.1. Definición de Regalías (Com. 8.2)

Cuando un pago es hecho por la transferencia de la **propiedad completa** de un elemento mencionado en la definición, el pago no es por “el uso de, o el derecho de utilizar” esa propiedad y por lo tanto **no representa una regalía.**

Cada caso depende de sus particulares hechos y necesita ser examinado teniendo en cuenta la ley nacional de propiedad intelectual pero generalmente, si el pago es por la enajenación de los derechos que **constituyen una propiedad distinta y específica**, tales pagos es probable que sean beneficios empresariales o una ganancia de capital, que regalías.

**Ejemplo:** El propietario de una obra literaria transfiere solamente los derechos de la película

## 3.2. Diferentes cambios en el artículo 12

1) Pagos por la transferencia de la **propiedad total** de un elemento de Propiedad intangible

Eso deriva del hecho de que cuando la propiedad de los derechos se ha enajenado, el pago ya no puede ser por el uso de los derechos.

2) Pagos por los Derechos Exclusivos de Distribución

No constituyen regalías pues no se hacen por el uso de, o el derecho de utilizar, un elemento de propiedad de un bien intangible. Estos pagos caerían mejor bajo el artículo 7.

## Diferentes cambios en el artículo 12

### Ejemplo:

Un distribuidor de ropa residente en un Estado contratante (S) paga cierta suma de dinero a un fabricante de camisas de marca, que es un residente del otro Estado contratante (R), por el derecho exclusivo para vender en el primer estado las camisas de marca fabricadas en el extranjero por ese fabricante.

En este ejemplo, el distribuidor residente no paga el derecho de utilizar el nombre comercial o la marca bajo los cuales se venden las camisas; él obtiene simplemente el derecho exclusivo de vender en su estado las camisas de la residencia que él comprará del fabricante. Estos pagos caen mejor bajo el artículo 7.

## Diferentes cambios en el artículo 12

### 3) Pagos por diseños, modelos o planos

Un pago no se puede decir hecho por el uso de, o el derecho a utilizar un diseño, un modelo o un plano, si el pago es por el desarrollo de un diseño, de un modelo o de un plan **que no existen aún.**

### 4) Pagos por Know-how

Corresponde generalmente a información no divulgada de naturaleza industrial, comercial o científica que se genera de una experiencia **anterior**, por lo no se aplica a los pagos por la nueva información obtenida como resultado de llevar a cabo servicios a petición del pagador.

## Diferentes cambios en el artículo 12

### 5) Pagos por Listas de clientes

Se trataría de un servicio cuando la lista se desarrollara específicamente para el pagador.

Un pago por una lista confidencial de clientes a quienes el beneficiario ha proporcionado un producto o un servicio particular, **constituiría un pago por know-how**, pues se relacionaría con la experiencia comercial del beneficiario frente a estos clientes.

## Diferentes cambios en el artículo 12

### 6) Distribución de Software

Los acuerdos entre un propietario de software protegido por derechos de autor (copyright) y un intermediario para la distribución, conceden con frecuencia al intermediario de la distribución el derecho de distribuir las copias del programa **sin el derecho de reproducir ese programa.**

Los pagos en estos tipos de transacciones serían caracterizados como beneficios empresariales de acuerdo con el artículo 7, sin importar si las copias que son distribuidas están entregadas en medios tangibles o distribuidas electrónicamente (sin que el distribuidor tenga el derecho de reproducir el software), o si el software es sujeto a una “**estandarización**” de menor **importancia** para los propósitos de su instalación.



## **Modificación a la Observación de México (Párrafo 28)**

México mantiene el punto de vista de que los pagos referentes a software **caen dentro del alcance del artículo** cuando menos que los derechos completos del software son transferidos, ya sea si los pagos son hechos por el derecho a utilizar derechos de autor del software para su explotación comercial (**excepto los pagos por el derecho de distribuir copias de software estandarizado, no abarcando el derecho ni de modificarlas ni de reproducirlas para requisitos particulares**) o si se relacionan con el software adquirido para el uso en el negocio del comprador, cuando, en este último caso, el software no está absolutamente estandarizado sino que se adapta de alguna manera para el comprador.

## Nueva Observación de México (Párrafo 29)

México no se adhiere a la interpretación en el párrafo 8.2. México mantiene el punto de vista de que los pagos por la transferencia de los derechos presentados como una enajenación (ej. Derechos geográficamente limitados o por tiempo limitado) **caen dentro del alcance de este artículo porque menos que los derechos completos** inherentes a un elemento de la propiedad mencionado en la definición son transferidos.

# Conclusiones

Existen organismos que opinan que no debían efectuarse cambios a las reglas fundamentales de atribución de ingresos, lo que traerá problemas en el futuro para desarrollar consensos. También comentan que los Estados en desacuerdo pueden acudir a las Observaciones a los comentarios y a las Reservas a los artículos, sin tener que utilizar disposiciones alternativas, como las crean el EP Presunto.

Sin embargo, el mundo cambia y es necesario tomar en consideración la opinión de los países disidentes, los estados opositores al principio de exclusividad de gravamen de los servicios en el país de Residencia, que continúan luchando para cambiar conceptos como el del Establecimiento Permanente, el cual es la piedra angular de los Países desarrollados.



# Actualización 2008 al Convenio Modelo: Residencia, Gravamen de Servicios, Regalías y Software

**Jorge Libreros Calderón**  
**Sergio Ramírez Martínez**  
**20 de agosto de 2008**