



# ESTABLECIMIENTO PERMANENTE MATERIAL

---

- Ejercicio de la actividad por medio de la instalación
  - Regularidad del ejercicio de las actividades empresariales
    - Instalación fija de negocios
  - Ejercicio de la actividad
    - Personal asalariado de la empresa
    - 1.- Ejemplos:
      - Maquinaria automática
      - Intervención personal: control y mantenimiento



# ESTABLECIMIENTO PERMANENTE MATERIAL

---

2.- Alquiler de equipamiento industrial, comercial o científico (ICC)

- no es EP en sí
- no es EP si el personal lo maneja bajo control del adquirente
- EP si lo controla el arrendatario



# ESTABLECIMIENTO PERMANENTE MATERIAL

---

## Lista ejemplificativa

- Sede de la dirección
- Sucursal
- Oficina
- Fábrica
- Taller
- Minas, Pozos (excavaciones) Canteras
- Obras de construcción o de montaje > 12 meses
- Coherencia comercial  
geográfica
- Sociedades de personas

Duración proporcionada al nivel de la sociedad, cada socio tiene un EP, cualquiera que sea la duración de su estancia en el lugar

# ESTABLECIMIENTO PERMANENTE NEGATIVO



- Actividades preparatorias o auxiliares
- Criterio = parte no esencial y relevante de la actividad global de la empresa
  
- Ejemplo : instalación utilizada exclusivamente para:
  - el almacenamiento ( stockage), la exposición o la entrega de mercancías: conducción de transporte de petroleo de la empresa
  - la adquisición o la agrupación de informaciones
  - la provisión de informaciones o de publicidad
  - la investigación
  - el control de la ejecución de un contrato que no constituye la actividad misma propia de la empresa

# DETERMINACION DEL BENEFICIO



---

- Estabilidad de los métodos
- Prioridad de los artículos especiales
  - Dividendos
  - Intereses
  - Cánones
    - Ej: alquiler de equipamiento excluido de la noción de renta: beneficio



# NAVEGACION MARITIMA, INTERIOR Y AEREA

---

- Imposición: Estado de la sede de la dirección efectiva de los negocios
- Alternativas:
  - Estado de la residencia: normalmente el mismo
  - Estado de la residencia con eliminación de la doble imposición del Estado de la sede de la dirección efectiva de los negocios si este grava la totalidad de los beneficios

# NAVEGACION MARITIMA, INTERIOR Y AEREA



- Beneficios afectados
  - Transporte de pasajeros y mercancías
- Beneficios asimilados:
  - Alquiler de naves o aeronaves equipadas
    - No el alquiler de naves con casco desnudo –sin equipar-(reserva de EE UU)
  - Actividades complementarias:
    - Venta de billetes para otras empresas
    - Autobús ciudad/aeropuerto
    - Publicidad
    - Transporte camión depósito/puerto o aeropuerto
  - Entrega de mercancías al destinatario
  - Alquiler de contenedores
  - Suministro de bienes y servicios accesorios a otras empresas de transporte



# NAVEGACION

---

- Actividades excluidas
  - Actividades distintas: hotel, excepto hotel de paso
  - Obras navales
  - Pesca, dragado, remolque: excepto convenio
- Rentas de inversión
  - Flujos requeridos (necesarios, exigidos) para la actividad: art. 8
  - Otras rentas: régimen normal



# NAVEGACION

---

- EP en el que se ejerce la actividad
  - Doble régimen
  
- Pool:
  - Art. 8

# DIVIDENDOS

## ART. 10

---

- Dividendos = distribución de beneficios por sociedades de capitales (SA, SCA sobre las acciones, SARL...)
- Sociedades de personas
  - Beneficios = beneficios de socios, gravados personalmente
- Sociedades de capitales:
  - Los beneficios son los de la sociedad
  - Rentas del socio = beneficios distribuidos (salvo legislación especial sobre el gravamen de las rentas no distribuidas)



# DIVIDENDOS

---

- Dividendos pagados por la sociedad de un Estado contratante se gravan:
  - En el Estado de la residencia
  - En el estado de la fuente
- Límite: (El estado de la fuente grava la sociedad)
  - 15%
  - 5% dividendos de las filiales (25%)
    - Finalidad: evitar la acumulación de imposiciones en cascada
    - Facilitar las inversiones internacionales



# DIVIDENDOS

---

- Beneficio efectivo
  - No sin técnica
  - Contexto – finalidad y objeto del Convenio:
    - evitar la doble imposición
    - prevenir la evasión fiscal

Excluye:

- agente o mandatario
- intermediario de otra persona (fiduciario, administrador)
- excepto si el beneficiario real es residente en el otro Estado contratante



# PARTICIPACION

---

- Capital
  - Derecho de las sociedades:
    - Valor nominal de las acciones
    - Aportación de capital al presupuesto sin atención al tipo de acciones emitidas (ordinarias, privilegiadas, derecho de voto...)
    - Préstamo o aportación asimilada a la de capital (subcapitalización)
      - Si el organismo es sin capital, aportaciones en las que se tiene en cuenta para distribuir los beneficios
- Derecho de voto
  - Criterio alternativo a convenir



# PARTICIPACION

---

- Duración de la permanencia:
  - No
  - Excepto cláusula en este sentido
- Uso abusivo:
  - “Excepto adquisición para sacar ventaja de la disposición”

# DIVIDENDOS PROCEDIMIENTO



---

- Limitación inmediata
- O reembolso
  
- ¿Exclusión?
  - Sociedad con un régimen privilegiado
  - Que no distribuye



# DEFINICION DE DIVIDENDO

---

- No encontrada
- Lista ejemplificativa:
  - Rentas de acciones y títulos asimilados (bonos de disfrute, bonos de fundador, beneficiarios)
  - Intereses de empréstitos si el prestador asume los riesgos de la empresa:
    - Empréstito a largo plazo > capital
      - Sin medida con activos realizables
    - Acreedor partícipe en los beneficios
    - Préstamo subordinado
    - Intereses dependientes de los beneficios
    - Sin fecha de reembolso



# DEFINICION DE DIVIDENDO

---

- Rentas de otras participaciones sociales sometidas al régimen fiscal de las rentas de las acciones en el estado de la fuente
  - Ej: sociedades de personas
    - Eventualmente por opción
- Incluye distribuciones:
  - A los accionistas
  - A los socios ocultos
  - A las personas ligadas estrechamente a un accionista (vinculación)



# DEFINICION DE DIVIDENDO

---

- Incluye:
  - Distribuciones anuales
  - Otras ventajas evaluables:
    - Acciones gratuitas
    - Bonus
    - Beneficios de liquidación
    - Distribuciones encubiertas
  - Salvo distribuciones que disminuyan la importancia de los derechos de los socios (devolución de capital)



# DEFINICION DE DIVIDENDO

## APLICACIÓN: FRANCIA

---

- El Convenio ofrece una enumeración, no una definición de dividendo
- La definición es la del Derecho interno
- La definición sólo comprende las distribuciones regularmente decididas por la junta general, no las rentas consideradas distribuidas
  - Por tanto: no imposición en el Estado de la fuente
  - Rentas no nominativas
- CE 13 octubre 1999, Banca francesa de Oriente, RJF 1999, n° 1587
- Nuevos convenios: dividendos = rentas sometidas al régimen de distribuciones por la legislación fiscal del estado contratante del que es residente la sociedad distribuidora
- Reserva de Francia



# DIVIDENDOS EXCEPCION

---

- Participación vinculada a un EP
- No *vis atractiva* del EP
- Abuso: transferencia de acciones a un EP con régimen privilegiado
  - Disposiciones nacionales anti-abuso
  - Vinculación efectiva a la actividad



# DIVIDENDOS

---

- Imposición extraterritorial de los dividendos o las rentas no distribuidas de las sociedades no residentes
  - Exclusión incluso si los beneficios provienen del Estado
- Permitida la retención en la fuente en caso de ingreso material en el país
- Reembolso: art. 21.1: gravamen no contempladas, gravables sólo en el estado de residencia



# DIVIDENDOS LEGISLACION SOCIEDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS

---

- No contrario al art. 5.5, que sólo concierne a:
  - La imposición en el país de la fuente
    - La imposición de la sociedad
  - No igual a imposición del accionista en el país de la residencia
  
- Renta:
  - = ¿dividendo? ¿privilegio de aplicación?
  - = otra renta (art. 21)
  
- Distribución efectiva
  - Retención en la fuente
  - Prevención de la doble imposición en el país de la residencia:
    - Diferimiento en el tiempo
    - ¿Crédito de impuesto por RF?



# DIVIDENDOS LEGISLACIONES INTERNAS

---

- Prevención de la doble imposición económica
- Efectos sobre el movimiento internacional de capitales:
  - 1.- Sistema clásico
    - Doble imposición económica
    - Limitación de las Retenciones en la fuente (RF)
  - 2.- Doble gravamen (doble tipo) del I.S.
    - Beneficio no distribuido: tipo elevado
    - Beneficio distribuido: tipo reducido

¿RF superior?

Personas físicas: no

doble discriminación

. En el Estado de la fuente = no residentes

. En el Estado de la residencia = dividendos extranjeros

Sociedades: sí: 15% o más



## DIVIDENDOS LEGISLACIONES INTERNAS

---

- 3.- Imputación del I.S. sobre el impuesto del accionista

Reservado a los residentes

Salvo extensión por convenio

En general no hay reembolso si

-  $IS > IR$

- IS no cuestionado



# DIVIDENDOS LEGISLACIONES INTERNAS

---

- Imputación del IS sobre el impuesto del accionista
- ¿Toma en cuenta internacional?
- Extensión a los no residentes  
Neutralidad entre accionistas residentes y no residentes  
Incentivación para invertir en ese país (id. Si los tipos IS son más bajos)
- Reducción del IR sin relación con el IS  
Bonificación forfetaria IR: no extensión  
Imputación del IS: extensión  
En su defecto: incentivación para comprar en su país  
Contrario a la reciprocidad: imputación de un impuesto extranjero sin incentivación a comprar en el país.

# INTERESES

## ART. 11

---

- Los intereses provenientes de un Estado contratante y “pagados” a un residente de otro estado contratante se gravan:
  - En el Estado de la residencia
  - En el Estado de la fuente
- Límite (el Estado de la fuente grava las rentas de las inversiones financiadas por el préstamo)
  - 10%
  - Se puede pactar:
    - Tipo inferior
    - Imposición sólo en el Estado de la residencia



# I NTERESES

---

- Beneficiario efectivo
  - *Idem* dividendos



# DOBLE IMPOSICION PARCIAL

---

- Si el acreedor se financia por préstamo, beneficio neto < interés bruto
- Imputación de la RF parcialmente denegada
- Incremento del tipo de interés  
Ej: ventas de equipamiento a crédito  
ventas de mercancías a crédito  
préstamos bancarios



# DEFINICION DE INTERES

---

- Rentas de créditos
  - Incluso con garantía hipotecaria  
participación en los beneficios  
si obligaciones convertibles
  - Comprendidas las rentas de fondos públicos  
de obligaciones
  - Incluyendo primas y premios (lotes)  
primas de reembolso o de emisión
  - Beneficio o pérdida sobre la venta de obligación  
distinto a interés
  - No reenvío subsidiario al derecho interno



# DEFINICION DE INTERERES

## EXCLUSIONES

---

- Fondos que comparten los riesgos de la sociedad prestataria
- Comp. Definición de dividendo: prioridad art. 10 (subcapitalización)
- Instrumentos financieros en ausencia de crédito subyacente
  - Ej: swaps de tipos de interés
  - Excepto si el crédito se presume existente
- Penalización por retraso en el pago
  - Porrata temporis
  - Sumas fijas
  - A someter al mismo régimen
- Rentas vitalicias
  - Atrasos = interés + amortización de capital
  - Distinción difícil
  - ¿Pensiones? ¿Salarios?



# EXCEPCION

---

- Créditos que forman parte del activo de un EP o se vinculan efectivamente a él.
- No *vis atractiva* del EP
- Abuso: transferencia de préstamos a EP en el país reservando un trato preferencial a los intereses
  - Disposiciones nacionales anti-abuso
  - Vinculación efectiva a la actividad



# FUENTE DE LOS INTERESES

---

- Residencia del deudor
  
- Lugar del EP
  - Para el que la deuda se contrae
  - Que soporta la carga de los intereses
  
- Vínculo económico entre el empréstito y el EP  
No reparto de intereses entre EP en ausencia de lazo
  - 1. Empréstito contratado directamente por EP
  - 2. Empréstito contratado por la sede exclusivamente para necesidades del EP



# FUENTE DE LOS INTERESES EXCLUSIONES

---

- No: empréstito contratado por la sede para varios EP
- No: empréstito contratado para un EP situado en un tercer Estado
- Fuente: residencia del deudor
- Eventual doble imposición no eliminada:
  - Entre Estado tercero de la fuente (EP)
  - Estado de la residencia
- Cláusula *ad hoc*



# INTERESES EXCESIVOS

---

- Excedentarios en razón de las relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo
  - Ej: - control
  - comp. Art. 9
  - cualquier comunidad de intereses distinta de la relación acreedor/deudor

“Teniendo en cuenta el crédito para el que se pagan”

Excluye clasificación de préstamos de capital
  
- Extensión posible
  - “cualquiera que sea la razón”
  
- Ampliado hasta cubrir no sólo:
  - Al beneficiario efectivo
  - Sino al deudor: rechazo de deducciones



# CANONES

---

## ART. 12 IMPOSICION

- En el Estado de la residencia
- Frecuentes derogaciones a favor del Estado de la fuente
- Beneficiario efectivo



# DEFINICION DE CANONES

---

- Remuneración por el uso o la concesión del uso de un bien o derecho provenientes de:
  - Propiedad literaria, artística o científica. Ej: películas
  - Propiedad intelectual:
    - Patentes
    - Marcas de fabricación o comercio
    - Dibujos o modelos
    - Fórmulas o procedimientos secretos
  - Informaciones relativas a la experiencia adquirida en el ámbito de la propiedad industrial, mercantil o científica (“know-how”)
- Exclusión
- Uso o concesión de un equipamiento industrial, comercial o científico



# *KNOW-HOW* (SABER HACER)

## DEFINICION

---

- Comunicación de conocimientos y experiencias no reveladas al público (no dadas a conocer públicamente)
- # Prestación de servicios  
Realización de una obra con la ayuda de conocimientos específicos o usuales, sin transferencia de conocimientos

### EJEMPLOS:

- Servicio post-venta
- Prestación bajo garantía
- Asistencia técnica
  
- Contrato mixto: franquicia



# Programas (*software*)

---

- Programa conteniendo instrucciones destinadas a un ordenador para:
  - Funcionamiento operativo del ordenador (programa de explotación)
  - Realización de otras tareas (programa de aplicación)
  
- Propiedad intelectual protegida por derecho de autor
  
- Pago a cambio del derecho de utilización de un derecho de autor:  
canon
  - Reproducir y distribuir entre el público
  - Modificar
  
- Pago por el derecho de utilizar copias: beneficio del art. 7
  
- Transferencia de derechos de autor:
  - Beneficio
  - Ganancia de capital



# Productos numéricos

---

- Idem



# Excepciones

---

- Cánones producidos por bienes o derechos relativos (afectos) a un EP
- No hay *vis atractiva* del EP
- Abuso: *idem* dividendos e intereses



# Cánones excesivos

---

- *Idem* intereses

# GANANCIAS DE CAPITAL (PLUSVALIAS)

## ART. 13

---

- Diferente tratamiento según los países:
  - Ganancias de capital: no renta imponible
  - Ganancias de capital de empresas sujetas y de personas físicas no sujetas
  - Algunas ganancias de capital de personas físicas sujetas
  - Ganancias de capital = renta imponible
    - Impuesto ordinario
    - Impuesto especial (no ordinario)

# GANACIAS DE CAPITAL

## En general

---

- Derecho a gravar las ganancias de capital sobre un bien atribuido al Estado habilitado (competente) para gravar el bien o su renta
- Imposición de ganancias "realizadas": enajenación (noción del derecho interno)
- Imposición de las plusvalía no realizadas
  - " de las revalorizaciones de activos
- Estado de la residencia del cedente
  - " de la localización de un EP

# GANANCIAS DE CAPITAL

## Cálculo

---

- Derecho interno
- Precio de venta
  - Precio de reventa
    - Gastos de compra
    - Gastos de mejora
- Base imponible diferente en dos Estados:
  - Amortización de un inmueble
    - Estado de la residencia
    - No Estado de la residencia
- Ganancias de cambio

# GANANCIAS DE CAPITAL

## Imposición

---

### ■ 1. Inmuebles

- Estado de la ubicación (*rei sitae*)
- También para los inmuebles = activos empresariales
- Estado contratante, no Estado tercero

# GANANCIAS DE CAPITAL

## Imposición

---

- **2. Enajenación de:**

- Bienes muebles integrantes de un activo empresarial
- El mismo EP
  - Estado de ubicación del EP
  - No los inmuebles
  - Se aplica al *goodwill* (clientela potencial, fondo de comercio)
  - Sociedades de personas: ¿participación, EP o imposición en todo caso?
  - No hay *vis atractiva*

# GANANCIAS DE CAPITAL



## Imposición

---

- **3. Naves y aeronaves – Tráfico internacional**
  - Excepción: Estado de la sede de la dirección efectiva de los negocios

# GANANCIAS DE CAPITAL

## Imposición

---

- **4. Enajenación de acciones**  
(intereses similares) que supongan más del 50% del valor de los bienes inmuebles situados en el Estado de la fuente.
  - Estado de la fuente

# GANANCIAS DE CAPITAL

## Otros bienes

---

- Únicamente Estado de la residencia
- Recompra de acciones propias
  - Puede ser tratado como distribución
- Reembolso de obligaciones por debajo del par
  - Puede ser tratado como interés



# RENTAS DEL EMPLEO (TRABAJO PERSONAL DEPENDIENTE)

---

## ART. 15

- Rentas de actividades asalariadas (excepto pensiones)
- Sujetas en el Estado de ejercicio de la actividad asalariada
  - = presencia física del asalariado cuando desarrolla su trabajo
  - # explotación del resultado de un trabajo

# RENTAS DEL EMPLEO

## Exención en el Estado de ejercicio

Imposición en el Estado de residencia

1. Permanencia en el Estado del ejercicio = ó < a 183 días durante un período de 12 meses que comience o termine en el ejercicio fiscal

Días de presencia física

2. Remuneración pagada por empleador no residente del Estado del ejercicio del trabajo o (alternativamente): por empleador residente del otro Estado contratante

- ¿Sociedades de personas?
- Socios considerados como empleadores

# RENTIAS DEL EMPLEO

## Exención en el Estado de ejercicio



---

**3.** Remuneración no corre a cargo de un EP situado en el estado de ejercicio de la actividad

- Deducción efectiva

ó

- Derecho a la deducción

# RENTAS DEL EMPLEO

Exención


Abuso

---

- Alquiler internacional de mano de obra
- Intermediario extranjero se presenta como empleador
- Empleador = persona
  - Que tiene un derecho sobre el resultado de la actividad de los trabajadores
  - Que asume la responsabilidad y los riesgos
    - ¿= usuario?

# RENTAS DEL EMPLEO

Remuneraciones (de equipaje) en navegación  
internacional aérea o marítima



---

- Estado de la sede de la dirección efectiva de los negocios de la empresa

(*Idem* por trabajo en embarcación destinada a la navegación interior)



# PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS (ART. 16)

---

- Remuneraciones percibidas por:
  - Personas físicas
  - Personas jurídicas
- En calidad de miembros del:
  - Consejo de Administración
  - Consejo de Control
- No en otra calidad (asalariado, consejero)
- Gravables en el Estado de residencia de la sociedad
- Servicios supuestamente (presuntamente) realizados en ese Estado

# PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS



## Aplicación

---

- Reserva USA: límite a las rentas de actividades ejercidas en el país de la fuente
- Francia
- PDG de SA
- Gerentes de SARL
- ¿Profesiones dependientes?



# PENSIONES (ART. 18)

---

- Pensiones pagadas a título de empleos asalariados privados  
Imposición en el Estado de la residencia (reserva belga: Estado de la fuente)
- Alternativa
- Pensiones derivadas del sistema de Seguridad Social:
  - Imposición en el Estado de la fuente



# PENSIONES (ART. 18)

---

- Pago en caso de cese en el empleo
  - ¿pensión?
  - ¿remuneración final (finiquito)?
  - ¿donación?
  
- Aplicación: Francia
  
- Indemnizaciones por despido
  - Parte compensatoria de la pérdida del salario: renta del empleo
  - Otro perjuicio: renta no denominada
  
- Respuesta Schreiner, JOAN 27 enero 1997, p. 386



# COTIZACIONES DE JUBILACION EMPLEOS POSTERIORES

---

- Exención de las cotizaciones a un régimen del Estado de origen en el Estado de acogida (de recepción) si:
  1. No residente en el Estado de acogida antes de la toma de funciones
  2. Régimen correspondiente

# ARTISTAS Y DEPORTISTAS (ART. 17)



- Actividad empresarial
- Actividad asalariada
  - Sujeta en el Estado de ejercicio de la actividad
- Eventualmente, limite a actividad empresarial
- Actividad asalariada: art. 15.2 (Rentas de empleo)
- Rentas percibidas directamente o indirectamente:
  - Salario: cuota-parte (proporción)
  - Remuneración de sociedad unipersonal: *idem*
  - Abstracción de la sociedad: renta de la entidad
- Comprendidos los derechos de publicidad y de patrocinio



# ARTISTAS Y DEPORTISTAS

---

- Rentas atribuidas a otras personas (cuyo derecho interno no haga abstracción)
- Gravable aun sin EP
  - 1. Sociedad de gestión
  - 2. Grupo constituido en persona jurídica
  - 3. Sociedad de artistas (evasión fiscal)



# ARTISTAS Y DEPORTISTAS

---

- Al servicio del Estado
- Subvencionados con fondos públicos
- El convenio puede excluirlos
- Francia: reserva  
Actividad cultural # actividad  
empresarial

# FUNCIONES PUBLICAS

## ART. 19

---

- Distintas a las diplomáticas y consulares
- No rentas empresariales
- No en el marco de una actividad industrial o mercantil del Estado o de sus divisiones territoriales
- Imposición exclusiva en el Estado pagador
- Excepción:
  - Sueldos y salarios se gravan en el otro Estado si la persona física es un Residente del otro Estado que:
    - Es nacional
    - O que no haya adquirido la nacionalidad por prestar los servicios
- Pensiones:
  - Residente y nacional del otro Estado



# OTRAS RENTAS (ART. 21)

---

- Rentas no contempladas en el Convenio (ej: pensiones alimenticias)
- provenientes de fuentes no mencionadas por el Convenio (ej: inmueble situado en un tercer Estado)
- comprendidas las rentas provenientes de un Estado tercero
- Principio:
  - Imposición en el Estado de la residencia
  - Si este no grava, el otro Estado no puede hacerlo
- Una cláusula en contrario podría limitar el artículo a la rentas sujetas en el Estado de la residencia

# OTRAS RENTAS

## Excepción

---

- Rentas provenientes de bienes o derechos (distintos a los inmobiliarios) afectos a un EP en un Estado distinto al de la residencia  
Comprendidas las rentas provenientes de un tercer Estado
- Imposición en el Estado del EP: art.7  
Por tanto, no derecho exclusivo
- El Estado de la residencia debe evitar la doble imposición

# OTRAS RENTAS

## Caso particular

- **Beneficiario o deudor de la renta residentes en el mismo Estado contratante**
- **Beneficiario que tiene en el otro Estado contratante un EP al que se afecta la renta**
- Imposición en el Estado del EP
- El Estado de la residencia debe evitar la doble imposición
  
- Dividendos o intereses provenientes del Estado de la residencia no cubiertos por los art. 10 –dividendos- y 11 –intereses- (rentas mobiliarias provenientes de un Estado F pagadas a un residente de un Estado R)
- Imponibles en el Estado del EP (art. 7 – EP) y exención en el Estado R (art. 23<sup>a</sup> si hay método de exención)
- Consecuencia: no RF en Estado R que es, sin embargo, el Estado de la fuente de los dividendos o de los intereses
  
- Posibilidad de cláusula en contrario
  - Imputación de la RF en el Estado del EP (art. 23A.2)

# OTRAS RENTAS

## Excepción

---

- Instrumentos financieros no tradicionales
- Rentas excesivas  
Artículo no aplicable
- Imposición posible en cada Estado  
Por definición, imposibilidad de aplicar otro artículo del Convenio

# IMPOSICION DEL PATRIMONIO

## ART. 22

---

- Inmuebles
- Establecimientos Permanentes
  - Sometidos en el Estado de ubicación (*lex rei sitae*)
- Otros elementos patrimoniales
  - Sometidos en el Estado de la residencia
- ¿Usufructo?
- ¿Deducción de las deudas?



# IMPOSICION SOBRE EL PATRIMONIO

## APLICACIÓN

### Francia

---

- Inmuebles
  - En los nuevos convenios, método de imputación
  - En los antiguos convenios, imposición exclusiva en el Estado de ubicación del bien
- Otros bienes
  - Imposición exclusiva en el Estado de residencia



# DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

---

## PREVENCION

Doble imposición:

- Estado de la residencia (R)
- Estado de la fuente (F)



# DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

## Exención

---

- El Estado de la residencia exonera la renta extranjera
- El estado de la fuente es el único que la grava.

### EXENCION INTEGRAL

El Estado R no tiene en cuenta ninguna renta producida en el Estado F para establecer su propio impuesto

■ Renta R	100	
■ Tipo impositivo R	0 – 100	20%
	100 – 200	40%
■ Renta F	100	
■ Tipo impositivo F		25%
■ Imposición en R		
Renta gravable	100	
Cuota	20	
■ Imposición en S		
Renta gravable	100	
Cuota	25	
■ Impuesto total		$20 + 25 = 45$



# DOBLE IMPOSICION JURIDICA INTERNACIONAL

## Exención

### EXENCION CON PROGRESIVIDAD (Tipo efectivo)

A) El Estado de la residencia exonera la renta extranjera

B) Incluye esta renta en la renta global para fijar el tipo progresivo aplicable a la renta nacional

■	Imposición en R	
■	Renta total para determinar el tipo	200
■	Cuota 100 x 20% =	20
	100 x 40% =	<u>40</u>
■	Cuota total teórica	60
■	Tipo medio	
■	Del impuesto	$\frac{60}{200} = 30\%$
■	Renta	200
■	Renta nacional gravable	100 x 30%
■	Impuesto total en R	30
■	Impuesto total en F	<u>25</u>
■	Impuesto total	55
■	Si el tipo impositivo en F = 50%	
■	Imposición en R	30
■	Imposición en F	<u>50</u>
■	Imposición total	80

# Falso crédito o crédito inexistente

- Deducción en el impuesto R de la parte de impuesto correspondiente a la renta F
- Impuesto total 60
  - Impuesto R sobre la renta de F 30
- Impuesto en R 30
- Evita minorar la renta gravable que puede servir de base a otras legislaciones (seguridad social)

# Imputación (crédito de impuesto)

- A) El Estado R grava la totalidad de la renta, nacional y extranjera
- B) Permite imputar, en el impuesto nacional, la cuota extranjera satisfecha en el Estado F sobre la renta extranjera

## IMPUTACION INTEGRAL

El Estado R concede la imputación íntegra de la cuota del Estado F sobre el impuesto nacional, incluso si el tipo impositivo de F es superior al de R

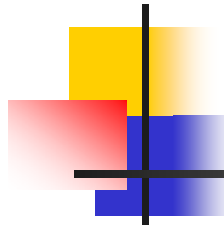
- Renta imponible en R
 

■ Renta R	100
■ Renta F	<u>100</u>
	200
■ Cuota	100 x 20% = 20
	100 x 40% = <u>40</u>
	60
  
- Imputación del impuesto F
 

	25%	50%
	60	60
	- 25	- 50
  
- Cuota R final
 

	35	10
--	----	----
  
- Imposición total
 

	35 + 25 = 60
ó	10 + 50 = 60



# Imputación

---

## IMPUTACIÓN ORDINARIA (CRÉDITO LIMITADO)

El Estado R concede, para el impuesto pagado en el Estado F, una imputación limitada al montante del impuesto en R pagable sobre la renta de F, es decir, limitada a la parte del impuesto de R correspondiente a la renta de F

■ Imputación impuesto de F	25%	50%
	60	60
	<u>-25</u>	<u>-30</u>
■ Cuota final	35	30
■ Imposición total	35 + 25 = 60	
ó	30 + 50 = 80	

# CONVENIO OCDE

## Primer método

### Exención - imputación

---

- **En general:**  
Exención en R de las rentas gravadas en F con progresividad
- **1. Montante a exonerar:**  
Renta neta de F
- ¿Deducciones no ligadas a una renta en particular? (primas de seguros, liberalidades)
- ¿Deducciones personales y familiares?



# Exención - imputación

---

- **2. Pérdidas**

A) El Estado R no concede deducción por pérdidas extranjeras en F

¡Imposición de una empresa globalmente en pérdidas!

B) El Estado concede una deducción por pérdidas extranjeras en F.

Ulteriormente, deniega la exención de la renta de F concurrente con la pérdida de F anteriormente deducida

- Ejemplo: tipo R = 30%

	R	F	Cuota R	Cuota F
■ Año 1	100	-100	0	0
■ Año 2	100	100	60	0 (aplicación de la pérdida)



# Exención - imputación

---

- Por dividendos e intereses
  - Imputación ordinaria en R del impuesto de F (retención en la fuente)
  
- Sociedad matriz
  - Doble imposición económica
  - Inexistencia de solución impuesta
  
  - Sugerencias
  - Exención con progresividad
  - Imputación del impuesto subyacente pagado por la filial sobre los beneficios distribuidos
  - Asimilación a una participación en una filial nacional



# Doble exención

## Conflictos de calificación

---

- Conflicto entre los derechos internos de R y F
- Ambos Estados aplican disposiciones diferentes del Convenio
- R concede exención
  - Ej:
    - Sociedad de personas establecida en F que ejerce allí una actividad a través de un establecimiento equivalente a un EP
    - S: transparente
    - R: entidad sujeta
    - Socio en R cede participación
    - Cesión de activos (parte en el EP) gravable en F
    - Para R, cesión de acciones, no gravable en F
    - R concede exención



# Conflicto en la determinación de las disposiciones aplicables del Convenio

---

- Aplicación del Convenio:
- Para el Estado F:
  - Inexistencia de derecho de imposición
  - O imposición limitada al dividendo o interés
- Para el estado R:
  - Sujeta en el Estado de la fuente
- El Estado R no debe exonerar (art. 23A.4)
- La exención en F resulta de la aplicación del Convenio



## Interpretación coincidente del Convenio, pero no imposición en el Estado de la fuente

---

- F tiene el derecho de gravar una renta
- Su derecho interno no la grava
- R debe exonerar
- La exención en F resulta de la aplicación del derecho interno, no del Convenio



# Imputación

---

- Imputación ordinaria en R del impuesto pagado en F
- Problemas
- Renta de un año anterior
  - De varios años anteriores
- Determinación de la renta neta para calcular el impuesto que corresponde ahí
  - Comp. exención
- Excedente de crédito:
  - Renta neta < renta bruta
- Pérdidas



# Imputación

---

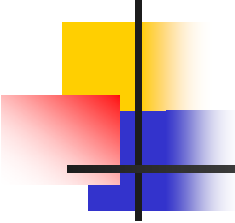
- Cálculo de la imputación
  - Por países
  - Por componentes de renta
  - Globalmente



# Imputación Subcapitalización

---

- Intereses  $>$  dividendos
- Favorecimiento de la doble imposición económica de dividendos
- Crédito RF en las mismas condiciones que los dividendos



# Imputación Aplicación

---

- Sociedad de personas
- F: entidad sujeta
- R: transparente
  
- F:
  - I.S. sobre la renta de la sociedad
  - RF con ocasión de la distribución
  
- R: imposición del socio por la renta no distribuida
  - R debe conceder un crédito al socio en el IS
  
  - Para el IS: porque el estatuto de la entidad no ha sido tenido en cuenta
  - No para la RF: porque la renta distribuida no se sujeta en R

# No discriminación

(Art. 24)

## Nacionales



---

- Interdicción de las discriminaciones basadas en la nacionalidad
- Para personas que se encuentran en la misma situación, especialmente en cuanto a la residencia
  
- Personas físicas
- Sociedades
  
- Impuestos de cualquier naturaleza
  - Derechos de sucesiones
  - Impuestos locales
  - Derechos de registro
  
- Disposición a favor de los extranjeros: lícita



# No discriminación

## Aplicaciones

---

- Personas físicas
  
- Residentes extranjeros en Francia
  - Cociente familiar
  - ¿Poligamia?
  - Esposas: no
  - Niños: sí
  
- Extranjeros no residentes
  - Exención plusvalía de la residencia principal para los franceses no domiciliados
  - Exoneración convenio franco-argelino aplicable a un argelino domiciliado en Suiza
  
  - CE 30 diciembre 1996, RJF, 1997, n° 158



# No discriminación

## Aplicaciones

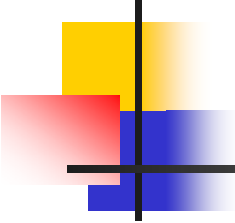
---

- Personas jurídicas
- Impuesto del 3% del valor aplicable a los inmuebles propiedad de personas jurídicas extranjeras
- Discriminatorio
- Cas. Com. 9 noviembre 1998, Soc. CI, RFJ, 1994, n<sup>o</sup> 106
- Reserva de Francia
  - Exclusión de las personas jurídicas

# No discriminación

## Establecimientos permanentes

### Tratamiento de los EP como empresas residentes



---

- Deducciones y minoraciones personales
- No cúmulo
  - ¿En proporción al beneficio del EP?
- Base del impuesto
  - Deducción de cargas
  - Amortizaciones
  - Provisiones
  - Reservas para inversión
  - Deducción de pérdidas anteriores
  - Gravamen de plusvalías en curso de explotación y al final de la explotación
  - Incentivos a desarrollo

# No discriminación

Establecimientos permanentes

Régimen de las matrices y filiales

---

- **Sí:**

- Prevención de la doble imposición
- Exención
- Crédito indirecto
- La filial ha sido gravada
- Impuesto insuficiente en el Estado de la sede para permitir la imputación

# No discriminación

Establecimientos permanentes

Régimen de las matrices y filiales

---

- **No:**

- Estado de la residencia interesado en evitar la doble imposición
- Pérdida de ingresos compensada por imposición de dividendos al momento de la redistribución
  - Retención en la fuente
  - Imposición del accionariado

# No discriminación

Establecimientos permanentes

Régimen de las matrices y filiales

---

- Caso particular
- Dividendo del Estado F percibido por EP
- No RF al momento de la repatriación
- Solución: Prever RF como si percibida por la sede

# No discriminación

Establecimientos permanentes

Estructura y tipo del impuesto

---

- Tipo progresivo
- ¿Toma en consideración del resultado conjunto?
- Doble tipo
- Haber fiscal

# No discriminación

Establecimientos permanentes

Estructura y tipo del impuesto

---

## Aplicación: Francia

- Retención en la fuente sobre las rentas del EP consideradas distribuidas (CGI, art. 115 *quinquies*)
- Admite:
  - Situación diferente
  - No imposición de un EP en el sentido del Convenio
- CAA París, 9 julio 1998, SA BPKO, Droit fiscal, 1999, Com. 347
- Discutible

# No discriminación

## Establecimientos permanentes



---

- Retención en la fuente
  - Sin límite de imposición de:
    - Los dividendos
    - Los intereses
    - Los cánones
  - Percibidos por el EP
- Pero no retención a cargo exclusivamente de los no residentes

# No discriminación

Establecimientos permanentes

Imputación de impuestos extranjeros

---

- Extensión a los EP de los convenios de doble imposición concluidos con terceros Estados
  - Imputación:
    - En derecho interno
    - Conforme al art. 24.3
  - ¿Limitada al tipo de gravamen previsto por el convenio con el tercer Estado?



# No discriminación

## Deducciones

---

- Deducción de los intereses, cánones y gastos pagados a un residente del otro Estado, deducibles como si pagados a residentes del primer Estado
- Subcapitalización
  - No aplicable exclusivamente a los no residentes
  - Aplicación: Francia
  - CE 30 diciembre 2003, Andritz, RFJ, 2004, nº 238
  - CGI art. 2212
  - Sociedad extranjera = sociedad francesa
- No solamente si el EP está en Francia  
En caso de que hubiera estado sujeto al IS si la actividad en Francia (comp. Tratado CE)
  - Reserva de Francia



# No discriminación Control

---

- Empresa controlada por residentes del otro Estado, no gravada de distinto modo o más onerosamente