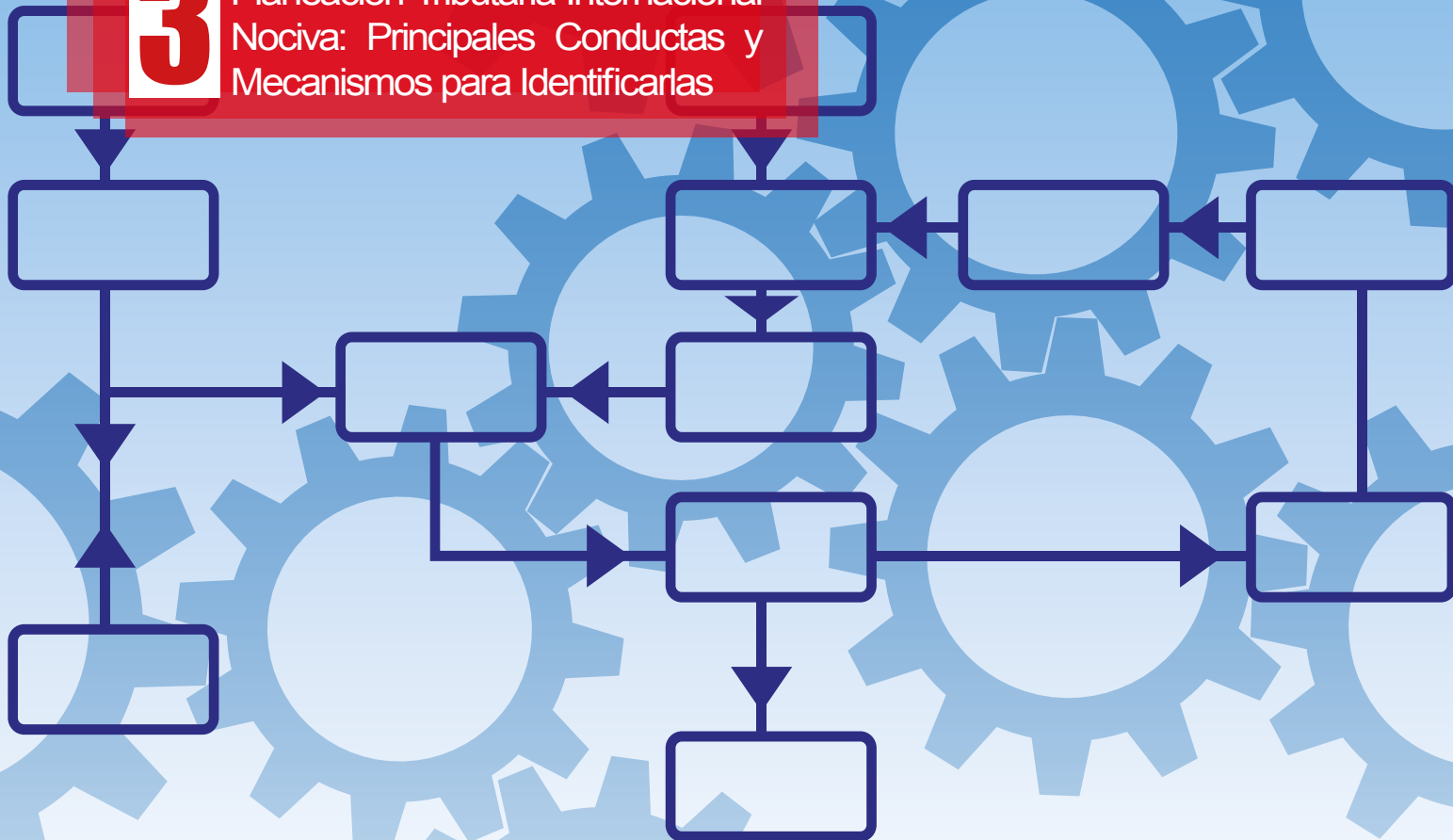


Manual

sobre Control de la
Planeación
Tributaria
Internacional

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas



3.15. Fragmentación artificial de contratos

Manual

sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

3.15. Fragmentación artificial de contratos

Tatiana Falcão

Marzo, 2023

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

© 2023 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN:

978-9962-722-21-2

Diagramación:

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

Las opiniones expresadas son exclusivamente de los autores y no reflejan necesariamente el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, su Consejo Directivo o las administraciones tributarias de sus países miembros.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Sobre la autora



Tatiana Falcão

Tatiana Falcão es un experto de alto nivel en políticas fiscales internacionales y de tributación ambiental, que presta servicios de consultoría al Banco Mundial y al Foro de la Administración Tributaria Africana (ATAF). Es Coordinadora del Principio 3 de Helsinki (fijación de precios del carbono), en la Coalición de Ministros de Finanzas para la Acción Climática.

Tatiana es miembro del Subcomité de Impuestos Ambientales de las Naciones Unidas y miembro del Comité Científico de la Red de Investigación Tributaria de África (ATRN) del Foro de Administración Tributaria de África (ATAF). Anteriormente trabajó en el Programa de Medio Ambiente de las Naciones Unidas y en el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, supervisando el trabajo del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios. Su investigación se centra en la interfaz entre el derecho tributario internacional y las cuestiones de política, con énfasis en el impacto en las economías emergentes. Su libro “A Proposition for a Multilateral Carbon Tax Treaty” fue publicado por la IBFD en 2019.

Tatiana es columnista en *Notas Fiscales Internacionales* y en el *Kluwer Law Journal Aspectos destacados y perspectivas sobre la Fiscalidad Europea*.

En 2019, Tatiana fue nombrada por el Comité de Mujeres en Impuestos de la Asociación Fiscal Internacional como una de las 40 mejores abogadas que han dado forma a la tributación internacional en los últimos 100 años.

Tatiana es graduada de la Universidad de Economía y Negocios de Viena (AU, Ph. D), la Universidad de Cambridge (Reino Unido, LL.M) donde fue editora y tesorera de la *Cambridge Law Review* y de la Universidad de Nueva York (LL.M). Su licenciatura en derecho se obtuvo en la Universidad Candido Mendes (BRA), *cuma sum laude*.

Glosario

ARA	Autoridad de Resoluciones Anticipadas
AOP	Asociación de Personas (<i>Association of Persons</i>)
Proyecto BEPS	Proyecto contra la erosión de la base y el traslado de beneficios (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
EPC	Ingeniería, adquisiciones y construcción (<i>Engineering, Procurement and Construction</i>)
GAAR	Reglas Generales Antielusión (<i>General Anti-Avoidance Rules</i>)
IBDF	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
MLI	Instrumento Multilateral (<i>Multilateral Instrument</i>)
OCDE	Organización para la cooperación y el desarrollo económico
<i>Offshore</i>	Estado de residencia del proveedor del servicio
<i>Onshore</i>	En donde las actividades de construcción se llevan a cabo
EP	Establecimiento Permanente
FIRS	Servicios Federales de Impuestos Internos (<i>Federal Inland Revenue Services</i>)
ONU	Organización de las Naciones Unidas

Contenido

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas	11
3.15. Fragmentación artificial de contratos	11
3.15.1. Introducción	11
3.15.2. Definición de términos: contratos EPC y de llave en mano	12
3.15.3. La fragmentación de contratos EPC y de llave en mano	15
3.15.4. Acción 7 de BEPS – Elusión artificial de estatus de EP	18
3.15.4.1. La acción 7 de BEPS aplicada a los contratos de llave en mano	20
3.15.4.2. Reglas generales antielusión y la prueba de propósito principal	20
3.15.5. El Modelo de la ONU	21
3.15.5.1. Contratos EPC y Contrato de llave en mano	22
3.15.5.2. La operación de las reglas de la fuerza de atracción bajo el artículo 7	22
3.15.5.3. El objeto y el alcance del artículo 12A sobre honorarios por servicios técnicos.	24
3.15.5.3.1. El objeto del artículo 12A	24
3.15.5.3.2. El alcance del artículo 12A	26
3.15.5.3.3. Conclusión	27
3.15.6. Cómo evitar la fragmentación de contratos	27
3.15.6.1. Marco legal doméstico para evitar la fragmentación	28
3.15.6.1.1. Indonesia	28
3.15.6.1.2. Arabia Saudita	29

3.15.6.1.3. India	29
3.15.6.1.4. Nigeria	31
3.15.6.1.5. Colombia	31
3.15.6.1.6. Conclusión	31
3.15.6.2. Práctica de tratados	32
3.15.6.2.1. Evaluación	36
3.15.6.3. Estudios de casos	37
3.15.6.3.1. La industria extractiva en Nigeria	37
3.15.6.3.2. Contratos de construcción en India	38
3.15.6.3.3. Evaluación de estudios de casos	39
3.15.7. Conclusión: recomendaciones para legisladores y las administraciones tributarias	40
Anexos	48
Anexo 1: Tratados de tributación pertinentes	48
Anexo 2: Jurisprudencia pertinente	49
Referencias bibliográficas	50

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

3.15. Fragmentación artificial de contratos

3.15.1. Introducción

La fragmentación de las actividades encargadas en un único marco contractual es un tema que ha sido objeto de controversia durante mucho tiempo entre los países desarrollados y los países en desarrollo. Esto se debe a que sólo un puñado de países de todo el mundo contienen la mano de obra y la experiencia técnica para proporcionar ciertos servicios altamente calificados asociados con grandes proyectos de construcción (como fábricas, plantas de energía, aeropuertos y estaciones de tren) e industrias especializadas (como la instalación de plataformas y árboles de Navidad utilizados en industrias extractivas fósiles). Mientras tanto, estos proyectos se ejecutan en todo el mundo, pero particularmente en los países de ingresos medios y bajos donde todavía falta infraestructura y los recursos naturales son más abundantes.

La naturaleza del conflicto es doble: por un lado, la práctica fiscal internacional ha sido dividir las funciones de tales contratos en las relativas a los lugares en tierra (*onshore*) y extraterritoriales (*offshore*), de acuerdo con el lugar donde se llevan a cabo las actividades, y de hecho, asignar tantas funciones como sea posible al Estado extraterritorial, es decir, el Estado de residencia del proveedor de servicios, con el fin de evitar el pago de impuestos en la ubicación en tierra, donde realmente se lleva a cabo la actividad de construcción. Tan fuerte es esta práctica, que muchos países han consolidado esta posición como una práctica de tratado e incluyen una cláusula específica en sus tratados fiscales bilaterales con países de ingresos medios y bajos con el fin de evitar disputas a largo plazo (más detalladamente en la [sección 3.15.6.2](#)).

También en vista de esta posición consolidada desde hace mucho tiempo de los países con una fuerte influencia política en el debate fiscal internacional, muchas instituciones intergubernamentales han llegado a calificar la naturaleza de los contratos a través de los cuales se contratan estos tipos de servicios, a saber, los contratos de ingeniería, adquisiciones y construcción (EPC por sus siglas en inglés) y los contratos llave en mano, como de naturaleza inherentemente dividida.

Tal vez por la misma razón, este tipo de acuerdo, que es claramente propicio para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios al estado en tierra donde la actividad debe tener lugar en última instancia y el valor que se creará, se dejó fuera de la discusión reciente de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) el Proyecto de Erosión de la Base Imponible de Traslado de Beneficios (Proyecto BEPS) Acción 7. Los debates que se celebraron en el marco de este Plan de Acción se limitaron a la división de las actividades que

tienen lugar en un Estado (es decir, en una ubicación geográfica), sin extenderse a los casos transfronterizos.

Por otro lado, los estados que se sabe que contratan este tipo de servicios se enfrentan a veces a una falta de conocimiento de sus derechos cuando se trata de gravar el poder de dichos servicios, y en otras ocasiones, incluso cuando son conscientes de su derecho a los impuestos, se ven impedidos de hacerlo debido a una planificación fiscal inteligente, las limitaciones de los tratados fiscales o la interpretación contradictoria del tratado por los tribunales nacionales.

No se trata de un tema claro. Las secciones que siguen intentarán aportar más claridad a las administraciones tributarias y a los responsables de la formulación de políticas, para arrojar algo de luz sobre lo que los organismos gubernamentales pueden hacer con el objetivo de obtener el alquiler derivado de una gran empresa, empleando un enfoque de contrato completo¹, independientemente de dónde se haya producido la actividad relacionada con ese contrato.

Para que los países de ingresos medios y bajos tengan éxito al gravar estas estructuras, tendrán que adoptar todo un enfoque gubernamental, alinear los impuestos internos con la política de los tratados, al tiempo que comprometen a los tribunales locales a comprender el enfoque regulatorio adoptado por el gobierno, de modo que las disputas se resuelvan teniendo en cuenta el enfoque del gobierno. No es una hazaña fácil, pero vale la pena intentarlo.

3.15.2. Definición de términos: contratos EPC y de llave en mano

Como se mencionó anteriormente, las dos estructuras contractuales principales que históricamente a menudo están fragmentadas, o divididas, son los grandes contratos EPC y los contratos llave en mano (o contratos EPC llave en mano, como algunos establecen). Esto se debe a las grandes sumas de dinero involucradas en la celebración de estos contratos, y porque la naturaleza de estos proyectos permite que ciertas actividades se ejecuten “*onshore*”, es decir, donde se lleva a cabo la actividad, y otras actividades “*offshore*”, es decir, en el estado de residencia del contratista.

A pesar de que las actividades se ejecutan potencialmente en más de una ubicación geográfica (*onshore* y *offshore*), los contratos EPC y llave en mano se refieren a un solo proyecto, las actividades de las cuales no deben dissociarse entre sí. La justificación es que, en virtud de un contrato de ingeniería, adquisiciones y construcción, las actividades de adquisición e ingeniería no serían necesarias si no fuera por una actividad de construcción, montaje o instalación en curso en el Estado de origen. Por lo tanto, el proyecto en sí mismo se refiere a todas las actividades en tándem, cuyo producto es la conclusión satisfactoria de un proyecto de construcción, instalación o montaje que tiene lugar en el estado fuente, y originalmente contratado en el estado fuente.

Del mismo modo, bajo un proyecto llave en mano, el contratista es responsable tanto del diseño como de la construcción de una instalación. Lo que significa que se le pide al contratista un “acuerdo empaquetado” para entregar un proyecto dentro de un período de tiempo preestablecido. El sitio de construcción o instalación se considerará listo para usar al final del contrato.

Según el Glosario² del IBFD, un contrato “llave en mano” es un contrato para construir un proyecto completo; por ejemplo, una fábrica, una planta o una instalación, desde el sitio desnudo hasta la etapa en la que el cliente sólo tiene que “girar la llave” para poner el proyecto en uso inmediato. Un contrato “llave en mano” implica al menos tres componentes principales: (i) el diseño de la instalación por parte del contratista; (ii) la adquisición o incorporación al diseño del proyecto de los componentes tecnológicos del mismo, como patentes, conocimientos técnicos, etc., y (iii) la provisión de todos los suministros de material, la construcción y el montaje del proyecto³. Aunque las partes (i) y (ii) se consideran fases preliminares a la construcción propiamente dicha, no dejan de ser requisitos previos a la ejecución del proyecto en su conjunto y, por tanto, son partes integrantes del objeto principal del proyecto. En un contrato “llave en mano”, quizás incluso más que en un contrato EPC, el objeto es la consecución del proyecto, donde las partes constitutivas del mismo son partes integrantes del conjunto.

La naturaleza singular de estos contratos no es objeto de mucha controversia desde el punto de vista nacional, pero puede ser objeto de amplias controversias en un contexto transfronterizo. Esto se debe a que las numerosas actividades que surgen de cada uno de estos contratos pueden dar lugar a la división de funciones entre un Estado de residencia, o un sitio offshore, desde el que se contrataron los servicios (el Estado de residencia del contratista), y un Estado de origen, también denominado sitio *onshore*, donde se va a llevar a cabo el proyecto de construcción, instalación o montaje (el lugar de ejecución del proyecto) y el estado que requiere que la construcción o instalación se lleve a cabo).

De hecho, es tan frecuente la fragmentación de este tipo de proyectos cuando se llevan a cabo sobre una base transfronteriza, que las Naciones Unidas están considerando una definición de contrato EPC que en sí misma ya tiene en cuenta las características *onshore* y *offshore* del contrato como norma.

Según la revisión propuesta por las Naciones Unidas (ONU) de los comentarios al artículo 7 del Modelo de las Naciones Unidas, *“En virtud de un contrato EPC, el domicilio de una empresa de un Estado contratante realiza el suministro de bienes y servicios mediante actividades de ingeniería y adquisición realizadas en el país de origen, mientras que las actividades de construcción, montaje o instalación en relación con dichos bienes y servicios se realizan a través de un establecimiento permanente de la empresa en el otro Estado Contratante”*. Por otro lado, *en virtud de un contrato llave en mano, “un contratista se compromete a construir una fábrica o instalación similar y prepararla para su funcionamiento; cuando la instalación está lista para su operación, se entrega al comprador, quien puede comenzar a operar”*⁴.

Como se indica claramente en la definición anterior, la definición propuesta por las Naciones Unidas de un contrato EPC comprende la división de funciones entre una ubicación *offshore* y una ubicación *onshore*, lo que demuestra la frecuencia con que estas actividades se disocian entre sí, como si se tratara de una empresa separada.

Para que quede claro, debería haber una clara distinción entre lo que sucede en la práctica y la estructura contractual adoptada para regular la interacción entre las partes involucradas en la empresa. El hecho de que haya actividades que se produzcan tanto *onshore*, en el Estado de origen como *offshore*, en el Estado de residencia del contratista debería ser irrelevante, si el objeto del contrato es en última instancia construir o instalar, o montar una estructura en el Estado de origen. Todas las actividades que se producen para lograr ese objetivo son meros accesorios del objeto último del contrato, y no se habrían producido de no ser por la empresa

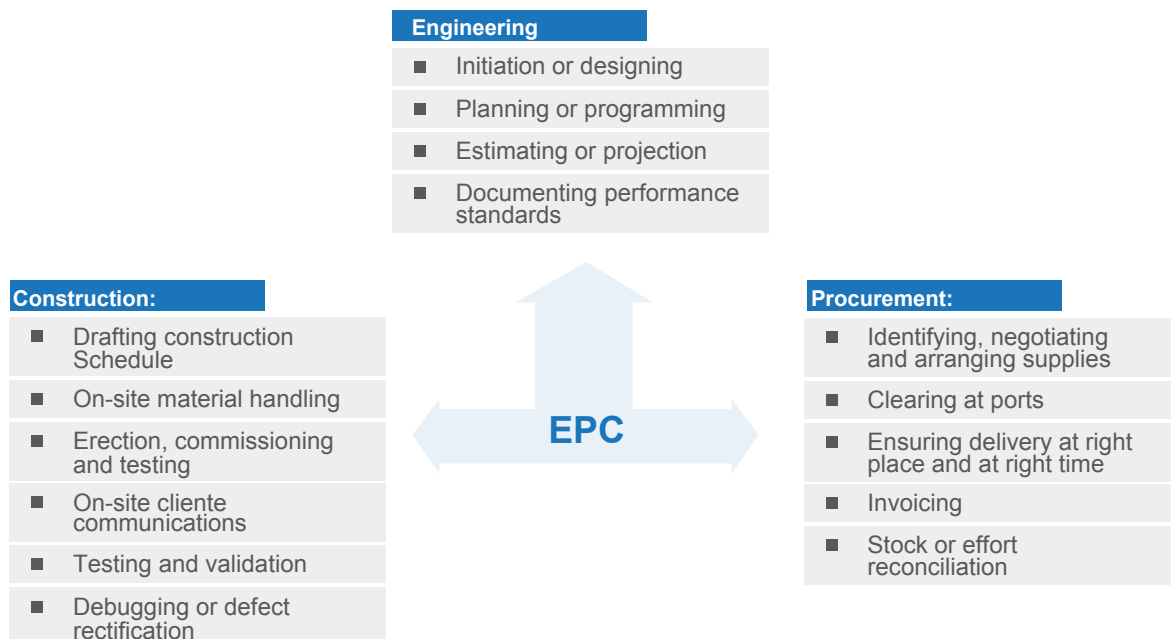
constructora. Por lo tanto, desde el punto de vista fiscal, si se observara el principio de que los beneficios deben gravarse cuando se realizan actividades económicas que obtienen los beneficios y cuando se crea valor⁵, todas las actividades deberían ser notificadas y sujetas a impuestos en la fuente, jurisdicción *onshore*.

Se agrega una segunda dimensión y capa de complejidad si se considera el problema de tiempo. Es decir, el orden en que se producen los servicios. Ello se debe a que algunos de los servicios, como el diseño, la iniciación y la planificación, que son típicos de la rama de ingeniería del contrato, pueden producirse incluso antes de que se constituya un establecimiento permanente o una base fija en el Estado de origen o en la jurisdicción *onshore*, lo cual dificulta que ese país atribuya los beneficios derivados de esas actividades a un establecimiento permanente. Por lo tanto, tras la firma de un contrato EPC o llave en mano, la legislación nacional del estado *onshore* debe proporcionar los motivos para que el contratista pueda obtener una forma de registro o licencia que permita la tributación de esos beneficios en el estado *onshore*, desde el primer día.

Figura 1*

El fraccionamiento de funciones y actividades bajo un contrato EPC

(The splitting of Functions and Activities under an EPC Contract)



Fuente: CA H. Padamdhand Khincha, Structuring of EPC Contracts – Tax and Other Issues 19th International Tax & Finance Conference, 2015

***Nota:** La figura solo se encuentra disponible en inglés.

De hecho, eso no es lo que ocurre en la práctica. Al estructurar estos grandes proyectos, la práctica, como se explica con más detalle en la sección siguiente, consiste en crear un laberinto contractual que desvincule las actividades *onshore* de las actividades *offshore* como si no

estuvieran relacionadas entre sí, operando en condiciones de plena competencia. El propósito, por supuesto, es escapar de la tributación en el Estado fuente y, por lo tanto, simplemente está impulsado por un ahorro fiscal que no se corresponde con la realidad del proyecto si se ve en su totalidad. Por ejemplo, ¿cómo es posible que un proyecto de ingeniería no sea parte integral de un proyecto de construcción contratado para ser entregado en llave en mano?

De hecho, la práctica de la división de contratos EPC es responsable de un gran negocio, particularmente en Asia Oriental, y se considera una actividad que no está exenta de riesgos, debido a los vínculos muy cerrados que existen entre las actividades de ingeniería y adquisición que ocurren en el país de origen, y las actividades de construcción, montaje o instalación que ocurren en el estado fuente (en la instalación onshore).

Las Naciones Unidas están evaluando actualmente la división con arreglo a las reglas de fuerza de atracción aplicables al artículo 7 del Modelo de las Naciones Unidas, pero existe un punto más fundamental en cuanto a si estas funciones deberían haberse dividido en primer lugar. El funcionamiento de las reglas de fuerza de atracción supone que la división de los contratos EPC, como consecuencia de la división de las funciones EPC, es una práctica normal, aunque incluso las mayores empresas de asesoramiento que venden estas “estructuras de planificación fiscal” observarán que la división contractual de funciones sólo funcionará si el marco jurídico del país de origen en cuestión (el país donde se lleva a cabo la actividad de montaje o instalación de construcción) es permisivo de tal estructura.

Además de analizar cómo funciona esta estructura de planificación fiscal, en las siguientes secciones se explorará el comentario propuesto al artículo 7 del Modelo de las Naciones Unidas, cómo puede modificarse a la luz del funcionamiento del nuevo artículo 12A sobre honorarios por servicios técnicos, se explorarán algunas de las prácticas de los tratados y lo que ciertas jurisdicciones están haciendo para evitar controversias relativas a la fragmentación de los contratos. , y, por último, explorar qué tipo de legislación deberían considerar la posibilidad de introducir los países para atribuir los ingresos derivados de las ubicaciones tanto *onshore* como *offshore* a sus jurisdicciones nacionales.

3.15.3. La fragmentación de contratos EPC y de llave en mano

Siempre que no haya impedimentos convencionales para la división de contratos, y el marco jurídico del país sea permisivo con tales estructuras de planificación fiscal, los contratistas pueden tratar de dividir los contratos correspondientes a ese único proyecto, a fin de ahorrar en el pago de impuestos en el sitio *onshore*.

La división de los contratos entre las ubicaciones *onshore* y *offshore*, evita el pago de impuestos en el sitio onshore, como los impuestos corporativos locales sobre los recibos y equipos “*offshore*”. Dependiendo de la estructura adoptada, también puede evitar impuestos indirectos como el IVA y los impuestos sobre las ventas en la ubicación onshore, por ejemplo, estableciendo un punto de venta en el extranjero para equipos y materiales en el extranjero.

Para reducir al mínimo la exposición fiscal por parte del desarrollador del proyecto, se aconseja a las partes involucradas en la empresa que estructuren los contratos de manera que los contratistas *onshore* y *offshore* traten independientemente entre sí en condiciones de plena competencia, en lugar de formar parte de un consorcio o empresa conjunta.

Del mismo modo, una característica común de esta estructura es que los contratistas *onshore* y *offshore* (por muchos que estos puedan ser), deben celebrar un acuerdo marco (o puente) con el desarrollador para proteger los intereses de este último.

Desde una perspectiva práctica, el propósito del acuerdo marco es permitir cierto nivel de coordinación entre las actividades que tienen lugar en virtud de los numerosos contratos fraccionados, a fin de proporcionar los mismos beneficios o los mismos beneficios que se proporcionarían en virtud de un único contrato⁶. Sin embargo, desde una perspectiva contractual y financiera, el acuerdo marco garantizará que la posición contractual del promotor no se debilite por el proceso de división, y esto es particularmente importante para la salvaguardia de los intereses de los prestamistas y los patrocinadores del proyecto.

En otras palabras, el acuerdo marco prevé un único punto de responsabilidad, proporcionando más seguridad jurídica a los inversores que solo tienen una persona con la que tratar por cualquier resultado inesperado del proyecto, como la responsabilidad, el retraso en el calendario, etc. Por lo tanto, el acuerdo marco mejora la financiabilidad del proyecto.

En resumen, las funciones del contrato EPC o Llave en Mano se dividen en varios contratos separados que ocurren en el sitio *onshore* o *offshore*, con énfasis en las actividades que ocurren en el extranjero, con el fin de evitar la exposición fiscal al desarrollador en el país en el sitio. Se crea una ficción en la que los contratos se ejecutan como si fueran operados por partes independientes, en condiciones de plena competencia, segregadas entre sí. Después de eso, se ejecuta un acuerdo general para proporcionar al desarrollador una garantía contractual de que el proyecto se entregará como estaba previsto en un solo contrato. El desarrollador o contratista escapa al pago de los impuestos relacionados con la actividad de construcción en el estado fuente (sitio en tierra), y el estado fuente se ve privado de los ingresos que surgen del proyecto de construcción debido a una o varias construcciones legales que benefician solo a la empresa que desarrolla el proyecto.

A continuación se exponen las principales características de una estructura de división⁷:

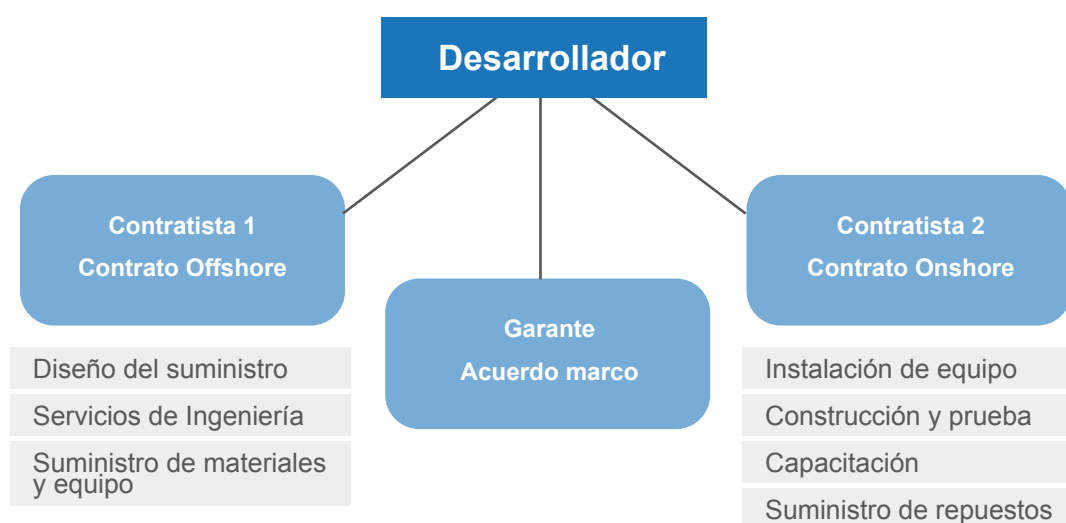
- El contrato se divide en un contrato *onshore* y otro *offshore* separados con diferentes entidades corporativas del contratista;
- El alcance del contrato *offshore* suele limitarse al diseño, la ingeniería y el aprovisionamiento fuera del país. El contrato *onshore* comprenderá la gestión del proceso de importación y el transporte de los bienes importados hasta el emplazamiento, la adquisición e instalación en tierra, el montaje, las pruebas, la puesta en marcha y otras actividades in situ. También habrá que considerar la división de las obligaciones de suministro de formación y piezas de repuesto, si éstas se incluyen en el alcance global del suministro.

- Por lo general, se celebra un acuerdo general para garantizar que no haya excepciones al pacto general y para asegurarse de que no haya lagunas entre los contratos. El acuerdo general suele incluir:
 - Una garantía de que los alcances separados de los contratos para el trabajo conjunto proporcionan el alcance general del trabajo del proyecto,
 - Un mecanismo para identificar al contratista responsable de cada una de las actividades de construcción
 - Un límite en la responsabilidad de cada uno de los contratos
 - Procedimientos administrativos como la coordinación de procesos o el procedimiento de notificación a los contratistas.

Por lo tanto, la división clásica probablemente comprendería un desarrollador, con un contratista para ejecutar el contrato *offshore*, un contratista para ejecutar el contrato en tierra, y un acuerdo general para garantizar el proyecto en su conjunto todavía se lleva a cabo como un solo pacto. En realidad, tanto los segmentos *offshore* como *onshore* de la división pueden tener múltiples contratistas, dependiendo de la complejidad del proyecto⁸. A continuación se muestra una ilustración simplificada para fines de ejemplificación:

Figura 2

La fragmentación clásica



Fuente: Tatiana Falcao ©

3.15.4. Acción 7 de BEPS – Elusión artificial de estatus de EP

En 2015, la OCDE trató de analizar las cuestiones relativas a la elusión artificial de la condición de establecimiento permanente. Entre otras cosas, la acción 7 del BEPS tenía por objeto abordar las preocupaciones relacionadas con la división de contratos con el fin de eludir las restricciones impuestas por i) el artículo 5, apartado 3, en el que el EP sólo se considera constituido si dura más de 12 meses, y ii) el artículo 5, apartado 4, que excluye las actividades de carácter preparatorio o auxiliar de la serie de actividades que constituirían un EP.

De este modo, la versión de 2017 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (Modelo OCDE) tenía por objeto aclarar que el artículo 5, apartado 4, sólo debía aplicarse a las actividades de carácter “preparatorio y auxiliar”, ya que era relativamente fácil utilizar empresas vinculadas para segregar actividades que, en su conjunto, superaban ese umbral⁹. A pesar de la gran oposición a esta línea de trabajo, se incluyó una norma contra la fragmentación en el Modelo de la OCDE, en forma de artículo 5, párrafo 4.1. Según el párrafo 4.1 del Modelo OCDE de 2017:

“4.1 El apartado 4 no se aplicara a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si dicha empresa u otra estrechamente vinculada desarrollan actividades económicas en el mismo lugar o en otro en el mismo estado contratante, y

Alguno de esos lugares es un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente vinculada conforme a lo dispuesto en este artículo, o

El conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por las dos empresas Enel mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, no tiene carácter preparatorio o auxiliar,”

Según los comentarios al párrafo 1 del artículo 4, la finalidad de esta nueva norma contra la fragmentación es “impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmente una operación comercial cohesiva en varias pequeñas operaciones a fin de alegar que cada una de ellas se dedica simplemente a una actividad preparatoria o auxiliar”. Por lo tanto, con arreglo a la regla del punto 4.1, las excepciones enumeradas en el párrafo 4 no se consideran meramente preparatorias o auxiliares si constituyen funciones complementarias que forman parte de una operación comercial cohesiva.

La dimensión geográfica de la norma anti-fragmentación es digna de mención. El párrafo 1 del artículo 4 dispone que la norma contra la fragmentación sólo se aplica con respecto a las actividades comerciales que se realizan en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado Contratante. Lo que significa que la regla contra la fragmentación solo se aplica con respecto a múltiples actividades que ocurren en el sitio en tierra y no sería lo suficientemente amplia como para abarcar las actividades que ocurren en un sitio en alta mar. Por lo tanto, aunque la regla anti-fragmentación evita la multiplicación de contratos en un estado fuente, no es lo suficientemente amplia como para afectar, ni pretende afectar, a la división de contratos entre un estado fuente y un estado residencia bajo las funciones llave en mano EPC. Los comentarios

de la OCDE no proporcionan ninguna explicación adicional sobre la dimensión geográfica de la disposición.

Una condición de la norma anti-fragmentación de las actividades en tierra es que, para que se aplique, al menos uno de los lugares donde se llevan a cabo las actividades debe constituir un EP, o si no es así, la actividad global resultante de la combinación de actividades que tienen lugar en el conjunto de la entidad, debe ir más allá de lo que generalmente se considera meramente preparatorio o auxiliar¹⁰.

La norma contra la fragmentación del párrafo 4.1 se refiere a las empresas estrechamente relacionadas. Un concepto que es diferente a la noción de empresas asociadas en el artículo 9 del Modelo de la OCDE. Según el párrafo 8 del artículo 5:

“...se considerará que una persona o una empresa están estrechamente vinculadas a una empresa si una de ellas tiene, directa o indirectamente, más del 50 por ciento de los derechos de participación en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad) o si una tercera persona o empresa tiene, directa o indirectamente, más del 50 por ciento de los derechos de participación en los beneficios (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad) de la persona y la empresa o de las dos empresas”.

Aunque el lenguaje empleado para definir cuándo se considera que las entidades son partes asociadas o estrechamente relacionadas no es muy diferente, los conceptos variarán según las definiciones empleadas en el derecho interno. Esto se debe a que el tratado no proporciona una definición de lo que se considera una participación en la gestión, el control o el capital¹¹. A falta de una definición de tratado, el derecho interno llenará la laguna y, por lo tanto, esos criterios sólo pueden emplearse con referencia al derecho interno. La cuestión de si el concepto de empresa estrechamente relacionado será más limitado o más amplio que el criterio de la empresa asociada será, en última instancia, una cuestión de derecho interno y tendrá que decidirse con referencia al país en cuestión.

También se incorporó una norma contra la fragmentación de las actividades *onshore* en el párrafo 4 del artículo 13 del Instrumento Multilateral (MLI por sus siglas en inglés), que puede ser aplicable con respecto a tratados anteriores, siempre que ambos Estados signatarios hayan acordado incluir el párrafo 4 del artículo 13 en el ámbito de su MLI (la norma contra la fragmentación no es una norma mínima) y ambos asignen el tratado como un tratado fiscal abarcado. Por lo tanto, el MLI puede ser una referencia para los países con respecto a acuerdos anteriores (porque no establece políticas para nuevos tratados), siempre que se cumplan todas estas condiciones.

3.15.4.1. La acción 7 de BEPS aplicada a los contratos de llave en mano

La inclusión del párrafo 4.1 tenía por objeto abordar los casos en que los establecimientos comerciales están separados en forma (por contrato), pero no están “separados desde el punto de vista organizativo” cuando cada uno de ellos desempeña en un Estado Contratante funciones complementarias como la recepción y el almacenamiento de mercancías en un lugar, la distribución de esas mercancías a través de otro, etc. Según el Informe BEPS acción 7, “Una empresa no puede fragmentar una empresa operativa cohesiva en varias pequeñas operaciones con el fin de argumentar que cada uno se dedica simplemente a una actividad preparatoria o auxiliar”. Sin embargo, dado el claro mandato de los miembros de la OCDE, que suelen ser exportadores netos de esos servicios, la norma contra la fragmentación no llega tan lejos como para abordar la fragmentación transfronteriza de los contratos.

Siempre que un EP se constituya en uno de los lugares donde se lleva a cabo la actividad, o la actividad general resultante de la combinación de actividades exceda lo que se consideraría auxiliar o preparatorio, entonces se aplicaría el párrafo 4.1, perforando el velo corporativo con respecto a las actividades que ocurren dentro de esa jurisdicción.

Por lo tanto, la intención política del nuevo párrafo no era abordar estructuras como las adoptadas en el EPC y los contratos llave en mano. Se trataba más bien de evitar la división de los contratos en una sola jurisdicción. Podría haber afectado indirectamente a la estructura general de los contratos EPC y Llave en Mano, al hacer que las divisiones en el país sean más difíciles o más arriesgadas, pero no evitará la división transfronteriza.

3.15.4.2. Reglas generales antielusión y la prueba de propósito principal

La versión de 2017 del Modelo de la OCDE también dio lugar a un nuevo artículo 29 relativo al derecho a las prestaciones de los tratados. El texto adoptado en ese artículo correspondía a la norma mínima acordada como parte del informe BEPS acción 6, *Prevención de la concesión de beneficios de tratados en circunstancias inadecuadas*. El artículo contiene nueve párrafos, con una disposición general contra la elusión incluida en el párrafo 9¹².

El párrafo 9 permite a una parte en la convención descalificar un beneficio convencional con respecto a un elemento de ingresos o capital, si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio era uno de los principales fines de cualquier acuerdo o transacción que resultara directa o indirectamente en ese beneficio.

Esto significa que un país puede rechazar un beneficio convencional si una transacción fue concebida con el propósito principal de obtener ese beneficio del tratado.

Un país que aún no haya incluido el párrafo 4.1 en su red de tratados podría evitar la división de contratos al contar con una Reglas Generales Antielusión (GAAR por sus siglas en inglés) o una disposición de un tratado similar al párrafo 9 del artículo 29 que permitiera al tribunal de un país examinar la estructura contractual para determinar el propósito principal de la operación al analizar la admisibilidad de gravar esa operación.

En ese sentido, no se hicieron más concesiones que permitieran la división de contratos a nivel de los tratados. En la [sección 3.15.6.2](#) se proporcionarán algunos ejemplos de tratados en los que países como el Reino Unido y China han estado tratando activamente de asegurarse de que los contratos puedan seguir dividiéndose, a pesar del nuevo GAAR. Lo hacen mediante la introducción activa de una disposición del tratado que permite que los ingresos se gravan por separado en los lugares *onshore* y *offshore*.

La autora no tiene conocimiento de ninguna jurisprudencia que emplee GAAR para examinar la fragmentación de los contratos. Sin embargo, dado que la nueva versión del GAAR se emitió en 2017, a través de la nueva versión de los Modelos de la OCDE y la ONU, y por lo tanto es relativamente nueva, podría haber disputas que aún no han llegado a los tribunales más altos de un país.

Asimismo, 2017 fue el año en que se estableció el nuevo preámbulo de los Modelos de la OCDE y de la ONU, que establece que no se debe otorgar un beneficio cuando sea contrario al objeto y fin de las disposiciones del convenio tributario, si el propósito principal del acuerdo o transacción que se ha celebrado es obtener un beneficio bajo el convenio. Por lo tanto, en ausencia de adhesión de dicho tratado a la red del MLI, tomará tiempo hasta que la mayoría de los acuerdos en vigor incorporen el nuevo objeto y fin de la convención para no permitir un beneficio en caso de que se derive del uso indebido de la convención.

3.15.5. El Modelo de la ONU

La versión de 2017 del modelo de las Naciones Unidas reproduce la norma contra la fragmentación contenida en el artículo 5, párrafo 4.1, del Modelo de la OCDE, introduce un nuevo GAAR en el artículo 29,9) e incorpora la justificación del objeto y fin en el preámbulo. Por lo tanto, desde la perspectiva del Modelo de las Naciones Unidas:

- La fragmentación de las actividades dentro de una jurisdicción se ha vuelto más arriesgada y más cuestionable, si se inserta el párrafo 4.1 del artículo 5 en el convenio fiscal bilateral en cuestión; y
- Una administración tributaria o un tribunal podría cuestionar la división de contratos en virtud de un acuerdo llave en mano empleando la prueba de la finalidad principal del apartado 9 del artículo 29, examinar la forma de la estructura adoptada y traspasar el velo societario para atribuir los beneficios a la jurisdicción *onshore*.

Además de estos dos puntos comunes, como ya se ha mencionado, el Comité de Expertos de las Naciones Unidas ha estado estudiando recientemente la aplicación de las normas de fuerza limitada de atracción del artículo 7 a los contratos EPC y llave en mano. Además, el nuevo artículo 12A sobre la tributación de las tasas por servicios técnicos también podría añadir una nueva dimensión al debate desde la perspectiva de las Naciones Unidas. Estos dos puntos se discuten con más a fondo en las secciones siguientes.

3.15.5.1. Contratos EPC y Contrato de llave en mano

En el año 2020, el miembro chino del Comité de Expertos Fiscales planteó una cuestión técnica con respecto a la aplicación de las reglas de fuerza limitada de atracción del párrafo 1 del artículo 7 del Modelo de las Naciones Unidas. En la nota se hace referencia directa al caso de los contratos EPC, en los que “el domicilio de una empresa de un Estado contratante realiza el suministro de bienes o mercancías (compuesto por actividades de ingeniería y contratación realizadas en el país de origen), y el establecimiento permanente de la empresa situado en el otro Estado contratante realiza las actividades de montaje o instalación en relación con dichos bienes o mercancías y no participa en el suministro de la bienes o mercancías”¹³.

Argumenta que algunos países aplicarían la regla de la fuerza de atracción en el tratado para atribuir al EP los beneficios derivados de la provisión de bienes o mercancías realizada por la casa matriz. El miembro también argumenta que, en algunos casos, los países atribuyen los beneficios de la casa matriz al EP incluso sin tener la fuerza de las reglas de atracción en el tratado en cuestión. Por lo tanto, el miembro pide al comité que investigue el tema y la evalúe a través de los comentarios.

3.15.5.2. La operación de las reglas de la fuerza de atracción bajo el artículo 7

El artículo 7 del Modelo de las Naciones Unidas rige la tributación por un Estado contratante de los beneficios empresariales si existe un establecimiento permanente o una base fija en ese Estado. El párrafo 1 del artículo 7 del Modelo de las Naciones Unidas contiene una norma de fuerza limitada de atracción, que amplía el alcance de los beneficios empresariales que pueden gravarse en el Estado fuente (el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente), va más allá de lo admitido en virtud del Modelo de la OCDE.

Según los comentarios al párrafo 6, “Esto permite al país en el que está situado el establecimiento permanente gravar no sólo los beneficios atribuibles a ese establecimiento permanente, sino también otros beneficios de la empresa derivados en ese país en la medida permitida por el artículo”. Los apartados (b) y (c) contienen las reglas de atracción de fuerza limitada que establecen lo siguiente:

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo serán imposables en ese Estado, a menos que la empresa ejerza su actividad en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa lleva a cabo las actividades comerciales mencionadas, los beneficios de la empresa pueden ser gravados en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sea atribuible a: a) ese establecimiento permanente; b) las ventas en ese otro Estado de mercancías o mercancías del mismo tipo o de tipo similar a las vendidas a través de ese establecimiento permanente; o c) otras actividades comerciales realizadas en ese otro Estado del mismo tipo o de tipo similar a las realizadas a través de ese establecimiento permanente.

En consonancia con la justificación presentada para la introducción de la norma contra la elusión en el párrafo 4.1 del artículo 5, la cuestión que el Comité fiscal de las Naciones Unidas se comprometió a analizar en este caso fue si de las reglas de la fuerza de atracción podría aplicarse con respecto a los servicios y actividades que (i) se completan antes de que comiencen realmente las actividades de construcción, y por lo tanto antes de la creación de un establecimiento permanente en el estado de origen; y (ii) esas actividades se realizan fuera del país en que está situado el establecimiento permanente.

Los nuevos comentarios revisados al párrafo 1 del artículo 7 concluyen que los beneficios de dichas actividades no serían atribuibles a un EP situado en el otro Estado, porque las actividades que dan lugar a los beneficios comerciales imponibles no se realizan en el Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente. Por lo tanto, aclara que la cobertura geográfica de las reglas de la fuerza de atracción se limita a las ventas y actividades que tienen lugar dentro del Estado Contratante en el que está situado el establecimiento permanente y, por lo tanto, no cubriría los beneficios de las ventas que tienen lugar fuera del Estado. Por lo tanto, las ventas y actividades que tienen lugar en el Estado de residencia quedarían excluidas de la aplicación de las reglas de la fuerza de atracción.

Aunque la explicación anterior contiene la evaluación correcta del ámbito geográfico de aplicación de la norma de la fuerza de atracción en el párrafo 1 del artículo 7, es importante hacer hincapié en dos puntos muy cruciales que se dejaron fuera de la evaluación.

El primer punto es la naturaleza de los servicios descritos. Como se ha afirmado anteriormente, los nuevos comentarios revisados del artículo 7 contienen una descripción de los contratos EPC y llave en mano que supone la división de los contratos y las actividades entre los que se producen en el Estado de origen y los que se producen en el Estado del establecimiento permanente. No califica el contrato EPC o llave en mano como un único contrato con múltiples funciones y actividades que pueden tener lugar o no en el estado del establecimiento permanente, donde se desarrollan las actividades de construcción. El estado que da origen a la actividad de construcción en primer lugar. El desdoblamiento de funciones y actividades, que en la explicación actual se ha tomado como un defecto, es en realidad una estructura de planificación fiscal orientada a la reducción de los impuestos recaudados en el estado de origen. Por lo tanto, sería desaconsejable y contrario a los intereses de un país de renta media o baja que desee gravar la totalidad de los ingresos del contrato EPC o llave en mano para reproducir esa definición en su código fiscal nacional.

El segundo punto que debe considerarse es con respecto a la aplicación de otras disposiciones del Modelo de las Naciones Unidas, que podrían proporcionar los motivos para la imposición de los beneficios empresariales de las actividades que tienen lugar en el Estado de origen. La nota no amplía la evaluación más allá de la aplicación estricta de las reglas de fuerza de atracción, pero es evidente que una disposición como la incorporada en el artículo 12A, sobre los honorarios por servicios técnicos, podría emplearse para capturar el alquiler generado en el estado de origen, debido a su amplio alcance geográfico. Este punto se discute más a fondo en la siguiente sección.

3.15.5.3. El objeto y el alcance del artículo 12A sobre honorarios por servicios técnicos.

El nuevo artículo 12A permite a un Estado contratante gravar los honorarios por determinados servicios técnicos pagados a un residente del otro Estado contratante sobre una base bruta a una tasa negociada por los Estados contratantes¹⁴.

La introducción de un artículo dedicado a honorarios por servicios técnicos tiene el efecto de permitir que un Estado de la fuente grave dichos honorarios, incluso cuando el proveedor de servicios no tiene una presencia sustancial en el país al superar el EP o el umbral básico fijo de los artículos 5 (incluido el “PE de servicio” del Artículo 5(3)(b)), 7 o 14. Esta es la principal característica distintiva al comparar el artículo 12 A con el artículo 5, apartado (3), letra (b), el artículo 7 y el artículo 14, ya que, aunque los honorarios por servicios técnicos se deban también a servicios de consultoría o servicios personales independientes, el artículo 12 A conferirá al Estado de origen el derecho a aplicar un impuesto, al menos hasta el umbral mínimo para definir la presencia en el Estado de origen con arreglo al artículo 5, apartado 3, letra (b), se cumple 14 o 7.

Dado que la tributación de las tasas por determinados servicios técnicos es un impuesto retenido sobre una base bruta, desde una perspectiva de política, la introducción de un artículo específico para gravar dichas tasas podría proporcionar un incentivo para que la empresa que realiza actividades comerciales en el Estado fuente incorpore o adopte una condición de EP a fin de tener derecho a la tributación neta de la renta con respecto a los servicios técnicos prestados en ese Estado o a ese Estado.

Además, bajo los términos del Artículo 12A, un estado fuente tendrá derecho a retener impuestos incluso si el servicio no se proporciona en el primer estado. Los honorarios pagados a un proveedor de servicios en el extranjero estarán sujetas a la retención de impuestos siempre que no sean: 1. pagadas a un EP o base fija ubicada en el estado fuente; o 2. a cargo de un EP o base fija situada en el Estado de residencia. Esta característica de la aplicación del artículo 12A es clave, porque, siempre que tal disposición se incluya en el tratado en cuestión, el país fuente tendría derecho a gravar los beneficios derivados del Estado de origen incluso antes de que se constituya un EP en el Estado *onshore*.

3.15.5.3.1. El objeto del artículo 12A

Para que se aplique el artículo 12A, el servicio debe ser uno especificado en la disposición. Según el nuevo artículo 12A, por honorarios por servicios técnicos se entiende los pagos por servicios “de carácter directivo, técnico o de consultoría¹⁵”. Los comentarios denotan que, dado el sentido corriente de los términos gestión, técnica y consultoría, el concepto fundamental en que se basa la definición es que los servicios deben implicar la aplicación por el proveedor de servicios de “conocimientos especializados, aptitudes y experiencia” en beneficio de un cliente¹⁶, que no sea una transferencia de información cubierta por el artículo de regalías o un servicio profesional a que se refiere el artículo 14(2).

Los términos “gestión”, “técnico” y “consultoría” no tienen significados precisos en el Modelo y pueden superponerse. Por lo tanto, los servicios de carácter técnico también pueden constituir servicios de carácter de consultoría, por ejemplo, y los servicios de gestión también pueden constituir servicios de consultoría¹⁷.

Según los comentarios, el sentido corriente del término “técnico” implica la aplicación de conocimientos especializados, aptitudes u experiencia con respecto a un arte, ciencia, profesión u ocupación determinados. Por lo tanto, los honorarios percibidos por servicios prestados por profesiones reguladas como derecho, contabilidad, arquitectura, medicina, ingeniería y odontología¹⁸ se calificarían como honorarios por servicios técnicos siempre que impliquen un nivel de especialización.

Además, el significado habitual del término “consultoría” implica la prestación de asesoramiento o servicios de carácter especializado¹⁹. Del mismo modo, “el sentido corriente del término “gestión” entraña la aplicación de conocimientos, aptitudes o experiencia en el control o la administración de la conducta de una empresa u organización comercial²⁰”.

Se considera que la definición de “honorarios por servicios técnicos” que figura en el párrafo 3 del artículo 12A es exhaustiva y no permite hacer referencia al derecho interno de un Estado Contratante, entre otras cosas, a fin de reducir la incertidumbre en la interpretación del artículo.

En consecuencia, los comentarios sobre el artículo 12A proponen una aplicación más restringida y otra más amplia de este artículo. La aplicación restringida implica la modificación del artículo sobre cánones para permitir la imposición de determinados “cánones por servicios incluidos”, un enfoque que se encuentra en varios tratados fiscales entre países desarrollados y en desarrollo²¹. Este enfoque más restringido abarca únicamente los honorarios por servicios directamente relacionados con el disfrute de la propiedad, por los que se paga una regalía en virtud del artículo 12. En la práctica de los tratados, los honorarios por servicios técnicos se han incluido a veces en el ámbito de aplicación del artículo sobre regalías sin restringir su aplicación a los servicios directamente relacionados con el disfrute de la propiedad. Así ha ocurrido, por ejemplo, en muchos de los primeros tratados indios²². En cualquier caso, estas dos opciones excluyen claramente la necesidad de introducir un artículo 12A.

La aplicación amplia implica la ampliación de la aplicación del Artículo 12A a todos los honorarios por servicios (servicios técnicos y de otro tipo) prestados en un Estado Contratante, y fuera de ese Estado a una persona estrechamente relacionada con el pagador²³ de los honorarios. Este enfoque se recomienda para los países interesados en la definición de los honorarios por servicios técnicos. Al eliminar la palabra “técnica”, los derechos de imposición de la fuente se aplicarían a todos los honorarios derivados por un Estado fuente, para los servicios²⁴. Con arreglo a esta opción, el enfoque conceptual incorporado por los diferentes elementos de la definición del Artículo 12A (2) tiene poca pertinencia. Este enfoque ha sido adoptado, en cierta medida, por Ghana en varios de sus tratados recientes²⁵.

Bajo la versión principal del artículo 12A, debe entenderse que el término “servicios” tiene un significado amplio de conformidad con el uso ordinario, y se refiere a actividades realizadas de muy diversas maneras, ya que la forma en que se prestan los servicios no altera su carácter a los efectos del artículo 12A²⁶. Con ese fin, la ampliación prevista en algunos tratados para que la definición de “servicios técnicos” abarque también “la prestación de servicios de personal

técnico o de otra índole²⁷” o “la prestación por la empresa de los servicios de personal técnico o de otro tipo²⁸” parece meramente explicativa, si no redundante.

Pagos realizados: 1. a un empleado de la persona que realiza el pago; 2) para la enseñanza en o por una institución educativa; y 3. por un individuo para los servicios para el uso personal de un individuo, están excluidos del alcance del artículo, y por lo tanto no pueden ser gravados por el estado de origen²⁹. Por esta razón, no existe solapamiento entre el artículo 12A y los artículos 15, 18 y 19, relativos a los ingresos procedentes del trabajo, las pensiones y los servicios públicos, respectivamente.

En la práctica actual de los tratados, se han incluido exenciones adicionales por referencia a la función de la naturaleza de los servicios prestados, lo que podría repercutir, por ejemplo, en la aplicación del artículo 12A a algunas funciones típicas del contrato de EPC. Por ejemplo, en muchos tratados firmados por Pakistán, “la contraprestación por cualquier proyecto de construcción, montaje o instalación, o por las actividades de supervisión relacionadas con los mismos realizadas por el receptor” se excluye expresamente del ámbito de aplicación del artículo sobre servicios técnicos³⁰. En el Acuerdo entre el Gobierno de la República de Singapur y el Gobierno de la República de Ghana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta del 31 de marzo de 2017 (Ghana-Singapur (2017)) también se excluye “la contraprestación por actividades de supervisión en relación con la instalación accesoria a la venta de maquinaria o de sus partes³¹”. Por último, en el Tratado Fiscal entre los Emiratos Árabes Unidos y Uruguay (2014), los honorarios por servicios técnicos “relacionados con la exploración, extracción o explotación de hidrocarburos pagados por instituciones gubernamentales de uno de los Estados Contratantes a instituciones gubernamentales del otro Estado Contratante” están gravados con una tasa de retención del cero por ciento³².

En consecuencia, estos pagos están cubiertos por el artículo general sobre los beneficios de las empresas. Dado que se trata de servicios que normalmente podrían considerarse ubicados en un Estado de origen en virtud de un contrato EPC o llave en mano, dicho lenguaje impediría la tributación de dichos servicios por parte del Estado *onshore* (fuente).

3.15.5.3.2. El alcance del artículo 12A

El criterio de nexo utilizado en el artículo 12A es la ubicación del pagador de los servicios, por lo que solo llegará a las transacciones en las que el pagador se encuentre en el estado de origen. Esto significa que el Estado que concede al pagador el derecho a deducir los gastos relacionados con la contratación de servicios también tiene derecho a imponer impuestos sobre los pagos en manos del proveedor de servicios y, por lo tanto, compensar el efecto de la deducción. Dado que los países en desarrollo suelen ser importadores desproporcionados de servicios técnicos, el efecto reparador del artículo 12A sobre la erosión de la base imponible es significativo, en particular si se considera desde la perspectiva de las fragmentaciones de contratos.

Además, como se ha mencionado anteriormente, a los efectos del artículo 12A, los servicios también pueden prestarse fuera del Estado de origen. Como se señala en el comentario, el único nexo requerido para el artículo 12A es la residencia del pagador de los honorarios, no el lugar de cumplimiento³³. Esto es clave para repartir una parte de los beneficios derivados de

los contratos EPC y Llave en Mano, si no existen leyes nacionales y disposiciones de tratados que apoyen la aplicación de un enfoque de contrato completo.

3.15.5.3.3. Conclusión

En resumen, el artículo 12A puede ser una disposición importante para prorratar los ingresos a una jurisdicción *onshore* en ausencia de un establecimiento fijo de negocios de establecimiento permanente en el Estado de origen.

No obstante, el artículo 12 A sólo se aplicará si los servicios prestados son: 1) de carácter técnico; 2) se proporciona de forma única, o por un corto período de tiempo; y 3. no hay ninguna base sobre la cual determinar la presencia de que está efectivamente conectado a una base fija o un EP en el estado donde surgen los honorarios.

Esto significa que, con arreglo a la interpretación estricta de los contratos EPC, los honorarios por la prestación de servicios técnicos podrían aplicarse a los servicios de ingeniería *offshore*, pero no a los servicios de adquisiciones *offshore*, porque no serán de naturaleza técnica (a menos que el país en cuestión aplicara la definición más amplia de honorarios por servicios, como se ha descrito anteriormente).

3.15.6. Cómo evitar la fragmentación de contratos

Los países deben considerar tres dimensiones diferentes cuando se trata de la fragmentación de contratos:

La primera dimensión es la del derecho interno. Los países deben emitir reglas que, en pocas palabras, exijan que el valor total del EPC o contrato llave en mano se informe en la jurisdicción donde se lleva a cabo el proyecto de construcción.

La segunda dimensión es la de la práctica de los tratados fiscales. Al negociar tratados fiscales, los países deben asegurarse de no aceptar cláusulas que, de hecho, contradigan las disposiciones de la legislación nacional, exigiendo la segregación de la presentación de informes sobre los ingresos en las jurisdicciones *onshore* y *offshore*. La [sección 3.15.6.2](#) proporciona algunos ejemplos de tratados que deben considerarse una señal de alerta en la negociación de tratados fiscales, y que actualmente están siendo impulsados por algunos de los principales actores mundiales.

El tercero es, naturalmente, el de la práctica judicial. Es necesario que los jueces comprendan la lógica de política adoptada a nivel nacional y a nivel de tratado, a fin de no malinterpretar los tratados fiscales y decidir de manera contraria a los intereses de la jurisdicción nacional. En la [sección 3.15.6.3](#) se analizarán algunos estudios de caso, en particular en Nigeria y en la India, donde el tribunal rechazó la construcción holística de los contratos y, en efecto, consintió en que se adoptaran las estructuras de planificación fiscal, privilegiando la forma sobre el fondo.

Todas estas tres dimensiones de la formulación de políticas deben estar alineadas para que los países logren repartir los ingresos de los contratos de CPE a su jurisdicción nacional. De hecho, no es una hazaña fácil. La complejidad de los contratos requiere la máxima precisión por parte

del responsable de la formulación de políticas nacionales en la elaboración de normas que sean capaces de capturar el ingreso.

Además, el contexto histórico en el que se han ideado las normas que rigen estos tipos de transacciones es uno que desfavorece la interpretación holística de tales contratos, con algunas de las potencias más influyentes de todo el mundo buscando activamente la introducción de disposiciones de tratados fiscales que salvaguarden el statu quo, obligando a la erosión fiscal en el Estado fuente.

3.15.6.1. Marco legal doméstico para evitar la fragmentación

Como bien se observa en las páginas profesionales que venden estructuras de contratos fragmentados como un acuerdo de ahorro fiscal, la conveniencia de adoptar una de esas estructuras dependerá del marco fiscal específico y jurídico general del país en cuestión. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones una mera referencia en el contrato *onshore* al contrato *offshore* (o viceversa) puede anular las ventajas fiscales que la estructura fragmentada pretende lograr. Cuanto más estricta es la legislación nacional, más difícil es para las empresas abusar de las disposiciones nacionales.

A pesar de ello, parece claro en el análisis de la legislación que normalmente da servicio a los países importadores considera que la estructura de los contratos fragmentados es una cuestión grave, que a veces requiere una legislación específica para contrarrestar la erosión de la base impositiva. Esta sección cubrirá los casos específicos de Indonesia, Arabia Saudita, India, Nigeria y Colombia. Cinco países importadores de servicios cuya legislación interna tiene por objeto explícitamente eludir los contratos fragmentados³⁴.

3.15.6.1.1. Indonesia

Indonesia es un país que se sabe que evalúa los contratos llave en mano en función de sus beneficios de los suministros de equipo *offshore*, incluso cuando los suministros se organizan completamente desde fuera de Indonesia. A la luz de esta posición, varios países han insertado disposiciones en los tratados fiscales para impedir el enfoque en la totalidad del contrato.

La posición de la Administración Tributaria de Indonesia es que los contratos llave en mano están sujetos a retención de impuestos sobre todo el valor del contrato, incluido el valor del equipo suministrado y los servicios extraterritoriales, a menos que el contratista tenga la protección de una disposición llave en mano en el tratado fiscal aplicable. La administración tributaria ha indicado en el pasado que la retención en la fuente se extenderá a la suma total del contrato, incluso si se celebran contratos separados de suministro e instalación entre las mismas partes³⁵.

Algunos tratados indonesios de los que se sabe que contienen cláusulas restrictivas incluyen los concertados con Australia y Alemania, como se indica con más información abajo en la [sección 3.15.6.2](#).

Tal vez en vista de lo anterior, en 2020, el gobierno indonesio promulgó nuevas regulaciones (GR20/2020) que buscan limitar la forma en que se deben celebrar los contratos de construcción y los contratos EPC, particularmente cuando el contrato en cuestión se negocia y concluye con

la administración pública. Además de introducir requisitos detallados sobre el formulario que debería adoptarse para los contratos de construcción de Indonesia, también dice que el GR 20/2020 limita potencialmente la capacidad del contratista privado para adoptar estructuras de contratación en tierra y en alta mar para los contratos de servicios de construcción integrados.

Con arreglo a las nuevas normas del GR 20/2020, todos los contratos de servicios integrados de construcción, incluidos los contratos EPC, deben establecerse en un único documento contractual. Establece que esto implica una desviación significativa del marco anterior del contrato de servicios de construcción, en el que las partes eran libres de determinar la estructura contractual que se utilizaría para las obras de construcción. La introducción de esta nueva legislación parece ser un intento de la administración tributaria indonesia de restringir la capacidad de los contratos de servicios integrados de construcción para adoptar estructuras divididas en *onshore* y *offshore*³⁶.

3.15.6.1.2. Arabia Saudita³⁷

In Saudi Arabia, the implementation of a EPC or turnkey contract is said to give rise to a Permanent Establishment in Saudi Arabia, due to an administrative rule that requires commercial and tax registration of the primary contractor with the government entities, in order for it to be entitled to payments under the contract.

In spite of the above, contention is said to arise when it comes to the attribution of profits to the PE. The tax administration understands that the entire value of the EPC or turnkey contract should be reported in Saudi Arabia. Furthermore, the tax administration also understands that the Saudi branch should issue invoices amounting to the total price of the project.

3.15.6.1.3. India

La legislación interna de la India contiene una definición amplia del tipo de ingresos que se considera que surgen, se acumulan o se reciben en la India y, por lo tanto, están sujetos a impuestos en ese Estado.

El párrafo 2 del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la India de 1961 dispone que, en el caso de un no residente, todos los ingresos procedentes de cualquier fuente, que se reciban o surjan, o se considere que se acumulan o surgen, en la India están sujetos a impuestos en la India. En el artículo 9 se estipula que todos los ingresos que se devenguen o surjan, ya sea directa o indirectamente, a través o de cualquier conexión comercial, o a través de o de cualquier fuente de ingresos, en la India son ingresos que “se considera que se acumulan o surgen” en la India. En la explicación 1 de la sección 9 se aclara que, en el caso de una empresa cuya actividad no se lleve a cabo en la India, los ingresos de la empresa que se considera que se acumulan o surgen en la India son sólo la parte de los ingresos que es razonablemente atribuible a las operaciones realizadas en la India³⁸.

En lo que respecta a los servicios *offshore*, los ingresos procedentes de este componente de un contrato compuesto están comprendidos en la definición de la expresión “honorarios por servicios técnicos”, que se define en el artículo 9 (1) (vii) del ITA como la contraprestación por

la prestación de cualquier servicio de gestión, técnico o de consultoría que pague una persona residente en la India. El alcance de esta disposición incluye también la consideración de la prestación de servicios de personal técnico o de otro tipo. En el artículo 9 se dispone además que se considerará que esos derechos se acumulan o surgen en la India, independientemente de que el no residente haya prestado o no esos servicios en la India.

Sin embargo, en algunos de los tratados fiscales de la India, el alcance de esta definición se ha reducido para abarcar únicamente:

- tales “servicios incluidos” que son auxiliares o subsidiarios de la aplicación o disfrute de un derecho, propiedad o información por los que el residente está pagando regalías, o;
- servicios que ponen a disposición conocimientos técnicos o experiencia, o que consisten en el desarrollo y la transferencia de un plan técnico o diseño técnico.

Sin embargo, aunque el lenguaje parecería ser inclusivo, la interpretación judicial hasta la fecha ha sido tal que una empresa extranjera que invierte en la India para ejecutar un contrato compuesto, como un contrato llave en mano o un EPC, puede estar segura de que sus ingresos del componente de suministro *offshore* no estarían sujetos a impuestos en la India, y que los ingresos procedentes de servicios *offshore* tampoco estarían sujetos a impuestos, siempre que los servicios en cuestión estén cubiertos por el término “servicios incluidos” en virtud del convenio fiscal aplicable.

La estructura judicial que rodea la figura de una Asociación de Personas (o AOP, bajo la ley india), también liberaría a un inversionista extranjero del pago de impuestos asociados con la AOP en la India, si decide formar un consorcio junto con otra entidad extranjera para ejecutar los servicios³⁹.

De hecho, la norma de residencia fiscal en la India establece que un AOP sería residente en la India en todos los casos, excepto si su control y gestión se sitúa totalmente fuera de la India. Se dice que la disposición tenía por objeto captar las actividades *offshore* que se producen en el marco de los contratos EPC y llave en mano, en los que cada miembro del consorcio sería responsable conjunta y solidariamente ante el cliente a pesar de tener una clara distinción de funciones, alcance de trabajo, responsabilidades y responsabilidades inter se los miembros del consorcio.

El enfoque de política ha sido crear una exposición para que el consorcio AOP (es decir, la empresa conjunta), sea tratado como una persona “residente en la India”, en cuyo caso los ingresos globales de dicha empresa conjunta se gravarían como sus “ingresos comerciales” en la India, en ciertos casos al tipo aplicable a una entidad no residente. Sin embargo, como se explica con más detalle en la [sección 3.15.6.3.2](#) infra, los tribunales han revertido esta posición y han considerado que las estructuras de las empresas conjuntas están totalmente situadas fuera de la India.

El carácter divergente de la ley y la visión judicial de lo que es imponible reside en la estructura contractual adoptada por las partes. Por lo tanto, en el caso de la India, a pesar de tener una amplia base para la tributación en su legislación interna, el estado de derecho se ha extralimitado por la forma adoptada por las partes en la ejecución del contrato. La falta de sintonía entre el

legislador, la administración tributaria y el tribunal hace que la ley sea inaplicable y usurpa la competencia para gravar en virtud de tales contratos.

3.15.6.1.4. Nigeria

En Nigeria, el párrafo 4.0. de la Circular de Información 9302 de los Servicios Federales de Impuestos Internos (FIRS por sus siglas en inglés) se proporcionan parámetros específicos para determinar los beneficios o ingresos de una empresa que se considera que provienen de un comercio o negocio realizado en Nigeria. Como tal, se considera que los ingresos surgen en Nigeria si la empresa está ejecutando un proyecto llave en mano en Nigeria. La legislación nigeriana califica un proyecto llave en mano como un contrato único que implica la inspección, las entregas, la instalación o la construcción⁴⁰.

En la jurisprudencia de Nigeria existe un amplio debate sobre lo que constituye un contrato único en el contexto de su legislación fiscal interna (apartado (c) del párrafo 2 de la Sección 13 de la Ley del impuesto sobre la renta de las sociedades) y cómo puede distinguirse de un contrato fragmentado o de una estructura contractual tripartita.

La Ley del impuesto sobre la renta de las sociedades dispone que en Nigeria se paga un impuesto sobre los beneficios de cualquier empresa que se derive de Nigeria, se derive de ellos, se introdujera en él o se recibiera en él con respecto a cualquier comercio o negocio durante el período de tiempo que se haya llevado a cabo⁴¹. Además, establece que algunas de las condiciones críticas para la tributación de una empresa no residente en virtud de esa disposición es que, o bien tiene (i) un establecimiento fijo en Nigeria, (ii) realiza actividades comerciales a través de un agente dependiente, (iii) participa en un contrato llave en mano o (iv) participa en una transacción entre partes vinculadas que se considera artificial.

3.15.6.1.5. Colombia

Un breve estudio informa que en Colombia, el artículo 24 del Código Tributario considera que el valor total del contrato llave en mano y de cualquier contrato para la construcción de edificios es de origen local⁴².

3.15.6.1.6. Conclusión

Aunque es difícil encontrar detalles sobre la jurisdicción nacional sin un intérprete local, el hecho de que estas jurisdicciones en particular denoten una referencia específica a los contratos EPC y llave en mano, traduciendo la interpretación de estos contratos por parte de la administración tributaria en la legislación fiscal nacional, denota que estos países se enfrentan a problemas relativos a la interpretación de dichos contratos cuando se trata de la aplicación de la ley tributaria. La jurisprudencia identificada en el apartado 6.3, relativa a la fragmentación de los contratos, confirma esta interpretación.

La inclusión de disposiciones similares por parte de los países que aún no han incluido una legislación específica que abarque los contratos EPC y llave en mano puede ayudar a aclarar la comprensión del país con respecto a la asignación de los beneficios de los contratos EPC y llave en mano.

3.15.6.2. Práctica de tratados

A la luz de la tendencia a incluir disposiciones nacionales específicas que determinen cómo se asignarán los ingresos derivados del EPC y de los contratos llave en mano, y que obtengan ingresos y beneficios de la prestación de servicios *offshore* a la jurisdicción terrestre, países que normalmente se consideran exportadores de servicios y cuyas entidades jurídicas serían los contratistas de esos servicios, han estado introduciendo disposiciones específicas en los tratados fiscales celebrados con los países importadores de servicios para salvaguardar que los ingresos procedentes de los servicios y las ventas prestados en el extranjero no se gravan en el Estado en tierra. Como se indica en esta sección, la inclusión de disposiciones del tratado que salvaguardan los derechos del Estado de residencia (*offshore*) parece haberse vuelto aún más común después del debate de la Acción 7 de BEPS.

La introducción de la disposición que en última instancia salvaguarda la erosión de la base imponible de los pagos derivados de EPC y contratos llave en mano en el estado *onshore* suele producirse a través de enmiendas a través de un nuevo protocolo al convenio fiscal.

China es uno de los países que ha hecho un uso extensivo de esas cláusulas con la renegociación o modificación prevista de muchos tratados mediante el Protocolo, en particular los países abarcados por la Iniciativa de la *Belt and Road Initiative*. Por ejemplo, los protocolos de los tratados de Italia, Gabón, Congo y Argentina establecen que cuando surge un EP de construcción/instalación, sólo se le atribuirán los beneficios atribuibles a las actividades realizadas por el EP, no el valor total del contrato de construcción/instalación.

El protocolo de la Argentina⁴³ detalla además, para el caso específico de los contratos EPC, que los ingresos procedentes de las ventas transfronterizas de equipo, que se producen de forma paralela a los servicios prestados a través del EP de construcción/instalación, pero separados de ellos, no se atribuirán automáticamente al EP. El texto del Protocolo dispone lo siguiente:

“1. Con referencia al artículo 7:

a) En la determinación de los beneficios de una obra de construcción o de un proyecto de construcción o instalación se atribuirán a ese establecimiento permanente en el Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente únicamente los beneficios resultantes de las actividades del establecimiento permanente como tal.

b) En el caso de proyectos de ingeniería, adquisiciones y construcción, si la maquinaria o el equipo se entregan desde la oficina central u otro establecimiento permanente de la empresa o desde un tercero en relación con esas actividades o independientemente de ellas, y después de la entrega de la llave en mano, la maquinaria o el equipo no pertenecen a la empresa, el valor de dichas entregas no se atribuirá a los beneficios de la obra de construcción o del proyecto de construcción o instalación”.

El aumento en el uso de tales cláusulas refleja los desafíos a los que se enfrentaban los proyectos chinos de EPC en muchos países. Además, hay que recordar que fue el miembro chino del comité fiscal quien exigió la revisión de la aplicación de las reglas de fuerza de atracción bajo el Modelo de las Naciones Unidas, argumentando que la aplicación de las reglas de fuerza de atracción por parte de los estados *onshore* era un tema de disputa, desde la perspectiva china.

Con ese fin, el Convenio para la doble imposición entre China y Francia⁴⁴ contiene un ejemplo notable de una disposición -el párrafo (2) del artículo 7- redactada con el fin de evitar la aplicación de las normas sobre la fuerza de atracción, que dispone lo siguiente⁴⁵:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante ejerza su actividad en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a ese establecimiento permanente los beneficios que cabría esperar que obtendría si se tratara de una empresa distinta y separada que se dedicara a las mismas actividades o a actividades similares en las mismas condiciones o en condiciones similares y que tratara con total independencia la empresa de la que es un establecimiento permanente”.

El mismo tratado incluye un Protocolo a la letra (b) del artículo 7 que profundiza específicamente en los contratos EPC que establece lo siguiente:

“en el caso de contratos para el reconocimiento, suministro, instalación o construcción de equipo o locales industriales, comerciales o científicos, o de obras públicas, cuando una empresa de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, los beneficios de ese establecimiento permanente no se determinarán como el importe total del contrato, pero sólo como la parte del contrato que efectivamente cumple el establecimiento permanente;”

Aunque esas disposiciones se han vuelto cada vez más comunes en los tratados fiscales negociados por China, la política en sí misma no se limita a ese país. El protocolo del Tratado sobre el impuesto sobre la renta y el capital entre Arabia Saudita y el Reino Unido⁴⁶ (2007), por ejemplo, también prevé derechos de imposición limitados para el Estado de origen en virtud de lo que normalmente se consideraría un contrato EPC. La disposición dice lo siguiente:

“3. Con referencia al artículo 7 (Beneficios empresariales):

se entiende que:

(a) en el caso de los contratos de reconocimiento, construcción, suministro o instalación, los beneficios de un establecimiento permanente no se determinarán sobre la base del importe total del contrato, sino que se determinarán únicamente sobre la base de la parte del contrato efectivamente realizada por el establecimiento permanente en el Estado en que esté situado el establecimiento permanente. La parte del contrato ejecutada fuera del Estado Contratante en que esté situado el establecimiento permanente no se tendrá en cuenta para determinar los beneficios de ese establecimiento permanente;”

En el mismo sentido, el Protocolo del Convenio sobre doble imposición entre Francia y Croacia⁴⁷ dispone lo siguiente:

“3. En referencia al Artículo 7:

a) Cuando una empresa de un Estado contratante venda mercancías o productos o lleve a cabo una actividad en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en ese Estado, los beneficios de ese establecimiento permanente no se determinarán sobre la base del importe total recibido por la empresa, sino únicamente sobre la base de la remuneración atribuible a la actividad efectiva del establecimiento permanente por esa venta o actividad;

b) Cuando exista un contrato, especialmente con fines de inspección, adquisición, instalación o construcción de equipo u objetos industriales, comerciales o científicos, u obras públicas, y cuando exista un establecimiento permanente de una empresa, los beneficios de ese establecimiento permanente no se determinarán sobre la base del valor total del contrato, sino únicamente sobre la base de la parte del mismo que efectivamente lleve a cabo el establecimiento permanente en el Estado contratante en el que se encuentra. Los beneficios derivados de la parte del contrato realizada en un Estado contratante en el que esté situada una gestión efectiva de la empresa sólo serán imponibles en ese Estado.”

Entre los tratados de Indonesia, Indonesia-Australia⁴⁸ contienen tanto una disposición destinada a evitar el funcionamiento de las normas de fuerza de atracción en virtud del párrafo 1 del artículo 7, como una disposición a favor de la fragmentación en el párrafo 4 del artículo 7 en la que se refiere a la contratación pública que simplemente dispone que:

“No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por la mera compra por ese establecimiento permanente de bienes o mercancías para la empresa.”

Curiosamente, esta disposición solía ser una disposición estándar en el Artículo 7(4) del Modelo de la OCDE, pero se eliminó en 2008 con la introducción del Enfoque Autorizado de la OCDE (Authorized OECD Approach) para la atribución de beneficios a un EP porque se consideraba apropiado atribuir beneficios a un establecimiento permanente en ese lugar cuando la empresa realizaba otras actividades a través de ese lugar de negocios⁴⁹. Por lo tanto, el antiguo párrafo 4, artículo 7 del Modelo de la OCDE, respaldaba en cierto modo lo que ahora se considera un enfoque contrario al enfoque de la plena competencia y estimulaba la fragmentación⁵⁰. Es una norma importante que hay que tener en cuenta porque los tratados antiguos que no han sido objeto de modificaciones siguiendo el Enfoque Autorizado de la OCDE, podrían seguir conteniendo una disposición de ese tipo que se consideró estándar en ese momento.

El Tratado Fiscal Indonesia-Austria⁵¹ también contiene disposiciones destinadas a evitar el funcionamiento de las normas de fuerza de atracción del artículo 7 (1), y disposiciones restrictivas a la tributación de los beneficios de los contratos EPC en el estado donde se encuentra el EP, en virtud del Protocolo. De conformidad con los apartados (c) y (d) del Artículo 7 del Protocolo:

(c) “En la determinación de los beneficios de una obra de construcción o de un proyecto de construcción, montaje o instalación, sólo se atribuirán a ese establecimiento permanente en el Estado contratante en el que esté situado el establecimiento permanente los beneficios resultantes de las actividades del establecimiento permanente como tal. Si la maquinaria o el equipo se entregan desde la oficina central u otro establecimiento permanente de la empresa o de un tercero en relación con dichas actividades o independientemente de ellas, no se atribuirá a los beneficios de la obra o del proyecto de construcción, montaje o instalación, el valor de dichas entregas.

(d) Los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante procedentes de actividades de planificación, proyectos, construcción o investigación, así como los ingresos procedentes de servicios técnicos ejercidos en ese Estado en relación con un establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante, no se imputarán a ese establecimiento permanente”.

Otro ejemplo notable es el del Tratado Fiscal Indonesia-Alemania⁵². Como se ha señalado en otros tratados aquí, el Protocolo de este tratado contiene dos cláusulas que explícitamente establecen cómo deben dividirse los beneficios de un sitio de construcción o proyecto de construcción, ensamblaje o instalación, con la deferencia habitual a la jurisdicción externa:

“2. Con referencia al Artículo 7

a) En la determinación de los beneficios de una obra de construcción o de un proyecto de construcción, montaje o instalación, sólo se atribuirán a ese establecimiento permanente en el Estado Contratante en el que esté situado el establecimiento permanente los beneficios resultantes de las actividades del establecimiento permanente como tal. Si la maquinaria o el equipo se entregan desde la oficina central u otro establecimiento permanente de la empresa o de un tercero en relación con dichas actividades o independientemente de ellas, no se atribuirá a los beneficios de la obra o del proyecto de construcción, montaje o instalación, el valor de dichas entregas.

b) Los ingresos obtenidos por un residente de un Estado Contratante procedentes de actividades de planificación, proyectos, construcción o investigación, así como los ingresos procedentes de servicios técnicos ejercidos en ese Estado en relación con un establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante, no se imputarán a ese establecimiento permanente”.

Un último ejemplo es el Tratado Fiscal Nigeria-Países Bajos⁵³. El apartado 5 del artículo 7 del presente Tratado, firmado en 1991, dispone lo siguiente:

“En el caso de los beneficios de las actividades de inspección, suministro, instalación o construcción, sólo una parte de ellos es atribuible a un establecimiento permanente como resultado de la realización efectiva de estas actividades a través de ese establecimiento permanente. Por consiguiente, los beneficios de las entregas de bienes, estén o no relacionados con estas actividades, a dicho establecimiento permanente por el domicilio social, otro establecimiento permanente o un tercero no se imputarán a dicho establecimiento permanente. Siempre que tales beneficios no se devenguen en la ejecución de tales actividades de inspección, suministro, instalación o construcción en el otro Estado.”

3.15.6.2.1. Evaluación

Los ejemplos mencionados anteriormente indicarían que algunos países consideran que es necesario que haya más aclaraciones en el tratado para que en la práctica haya una bifurcación real de los ingresos procedentes de los ingresos. Podría decirse que la necesidad de la cláusula de especialidad significaría que, en ausencia de tal disposición, el tratado es neutral con respecto a si los contratos EPC y llave en mano están, por su propia naturaleza, divididos o no. Algunos estudiosos han argumentado a favor de la división de los contratos como una regla predeterminada (muy al ejemplo de la definición actualmente proporcionada en los comentarios revisados al Modelo de las Naciones Unidas), otros ven el contrato como una sola empresa cuyos rasgos no pueden separarse entre sí.

La evaluación de estos contratos, desde la perspectiva de un tratado, será una consecuencia natural del enfoque normativo del tratado en cuestión. Siempre que el tratado contenga una cláusula del tipo del artículo 12A (honorarios por servicios técnicos), un porcentaje bruto de los beneficios derivados de las ventas y la prestación de servicios antes del establecimiento de una EP en el Estado terrestre puede estar sujeto a impuestos en el Estado fuente, a la tasa establecida en el tratado.

Una vez que se constituye un EP en el Estado de origen, el artículo 12A ya no se aplica. Es entonces cuando el derecho interno, leído en relación con los artículos 5 y 7 del tratado fiscal en cuestión, regulará la relación contractual, tanto *onshore* como *offshore*.

Siempre que la legislación nacional sea lo suficientemente amplia como para capturar los pagos e ingresos que surjan en la jurisdicción *offshore*, y el tratado no se oponga a la interpretación del contrato como una sola empresa, el Estado *onshore* tendrá derecho a gravar la totalidad de los ingresos de la empresa, independientemente de dónde se prestaron los servicios o la venta concluida. Este enfoque parte de la premisa de que, en ausencia de una disposición especializada en el tratado fiscal, el tratado es neutral con respecto a la naturaleza de un contrato EPC o llave en mano, y por lo tanto la relación contractual se interpretará a la luz de las disposiciones internas del Estado de origen.

Para los países importadores de tecnología y servicios, como los países de ingresos medios y bajos, que son responsables de la contratación de servicios públicos de ingeniería tan grandes, podría ser interesante incluir una disposición en el cuerpo principal del tratado o en el protocolo,

que establezca el interés del país en gravar los ingresos derivados de los ingresos tanto *onshore* como *offshore*, independientemente de la estructura contractual adoptada.

El hecho de que los grandes países exportadores de servicios como Francia, China, los Países Bajos y el Reino Unido hayan hecho parte de su práctica convencional insertar tales cláusulas que limiten los derechos fiscales del Estado fuente, denota la naturaleza controvertida del tema. Las cláusulas ejemplificadas anteriormente tienen como objetivo eliminar tales controversias y reducir la exposición de las entidades multinacionales del estado de origen (jurisdicción *offshore*) a controversias fiscales donde las actividades tienen lugar y se crea el valor.

3.15.6.3. Estudios de casos

Sin embargo, la armonización de la legislación nacional y las políticas de tratados no es suficiente. Esta sección demostrará cómo la falta de comunicación entre el responsable de la formulación de políticas, la administración tributaria y el poder judicial, que en última instancia evalúa la legitimidad de la reclamación tributaria, disuadirá a las administraciones tributarias de emplear un enfoque de contrato completo.

En esta sección se presta especial atención al ejemplo de la India, donde, a pesar de contar con una legislación fiscal nacional muy amplia (véase a este respecto la [sección 3.15.6.1.3](#)), que atribuye amplios derechos fiscales al Estado de origen, se enfrenta, no obstante, a la falta de imposición de los contratos EPC y los contratos llave en mano en todo un enfoque contractual debido a la interpretación judicial de que la forma de la relación contractual debe prevalecer sobre el fondo del contrato en cuestión.

3.15.6.3.1. La industria extractiva en Nigeria

El caso de la industria extractiva es una decisión del Tribunal Superior de Nigeria de 2015, JGC Corp. v. FIRS (FHC/L/ 4A/14).¹³ El contribuyente, JGC Corp.⁵⁴, fue una empresa japonesa que firmó dos contratos con la Nigerian National Oil Company (Mobil Producing Nigeria Unlimited): un acuerdo *offshore* para la prestación de servicios de ingeniería y adquisición, y un acuerdo *onshore* para la prestación de servicios relacionados con la construcción, la puesta en marcha y las actividades de transporte terrestre en Nigeria (este último contrato fue firmado por JGC Nigeria Limited, la subsidiaria nigeriana del contribuyente, y los servicios se ejecutaron como parte de un consorcio con Daewoo Limited).

La controversia se refería al contrato *offshore*, relativo a los servicios realizados en Japón. Estos servicios beneficiaron a la empresa de petróleo y gas que se lleva a cabo en Bonny Island, Nigeria. Tras una auditoría fiscal en 2012, la administración tributaria lanzó una evaluación sobre los beneficios obtenidos por el contribuyente en virtud del contrato *offshore* entre 2009 y 2011. La cuestión que se planteaba al Tribunal Superior era si la empresa japonesa tenía una base fija en Nigeria a los efectos de ejecutar el contrato *offshore* y, en caso de ser afirmativo, qué beneficios obtenidos en virtud del contrato podían atribuirse a Nigeria. La cuestión más general era si la empresa japonesa podía dividir sus actividades relacionadas con la explotación de la terminal de petróleo y gas ubicada en Nigeria en dos contratos, actividades *offshore* y actividades *onshore*, para minimizar la exposición fiscal de la empresa en Nigeria.

El Tribunal Superior concluyó que no se habían presentado pruebas creíbles que demostraran que el contribuyente tenía un lugar fijo de negocios en Nigeria para el contrato *offshore* (a pesar de que tenía una filial que operaba un contrato onshore independiente), o que el contribuyente había completado el trabajo del acuerdo *offshore* en Nigeria (ni ningún aspecto del trabajo).

El Tribunal Superior concluyó además que la ingeniería y la contratación pública, por su propia naturaleza, no se limitan al rendimiento en el lugar de instalación real. Suponer que estos habían tenido lugar en Nigeria habría requerido una construcción holística de los contratos ejecutados por separado entre las diferentes entidades. Dado que en el presente caso se firmaron dos contratos distintos con entidades distintas y que las tasas a tanto alzado se prorratearon por separado en cada uno de los contratos, el Tribunal Superior concluyó que no debía asignarse ningún impuesto a Nigeria como parte del contrato *offshore*.

De los hechos del caso se desprende claramente que el servicio de ingeniería y adquisiciones no sería necesario en ausencia de un pozo de petróleo físico real en Nigeria. Por lo tanto, los servicios se prestaron “en beneficio” de la explotación del pozo nigeriano.

De hecho, los tribunales nigerianos parecen tener dificultades con la aplicación de la norma nacional y la interpretación de tales contratos, como en otro caso anterior, *Saipem Contracting Nigeria Ltd & 2 Ors v. FIRS & 2 Ors* (2014) 15 TLRN 76, el Tribunal Superior Federal de Nigeria sostuvo que las empresas no residentes, en este caso, Saipem Portugal y Saipem S.A., estaban sujetos a impuestos sobre la parte offshore del Proyecto Llave en Mano en cuestión. Contrariamente a la decisión en JGC, en este caso el juez sostuvo que el contrato estaba sujeto a impuestos porque era un proyecto nigeriano y el pago se realizó desde Nigeria⁵⁵.

3.15.6.3.2. Contratos de construcción en India

India es una de las principales jurisdicciones cuando se trata de disputas relacionadas con la tributación de los contratos EPC llave en mano. Como se mencionó anteriormente, la legislación interna de la India hace todo lo posible para atribuir a la India el derecho a gravar tales contratos, sin embargo, gran parte de ese esfuerzo se pierde cuando se litiga ante los tribunales. Esta sección proporcionará una breve descripción de algunos de los principales casos identificados en la literatura⁵⁶.

En el año 2007, el caso de *Ishikawajima-Harima Heavy Industries Ltd.*⁵⁷ la cuestión de si los ingresos derivados de un contrato llave en mano debían gravarse en su conjunto o de acuerdo con sus muchas partes constitutivas se planteó ante el Tribunal Supremo. Se dice que este es el caso principal en la India para este tema.

Ishkwawajima, una empresa constituida en Japón, ejecutó un proyecto llave en mano para establecer una instalación de gas natural licuado en la India, en virtud del cual debía (i) desarrollar, (ii) diseñar, (iii) organizar, (iv) adquirir equipos y suministros, (v) erigir y (vi) construir tanques de almacenamiento y un embarcadero para la transmisión y suministro de gas.

La empresa había sometido inicialmente la cuestión a la Autoridad de Resoluciones Anticipadas (ARA), que dictaminó que tanto los suministros como los servicios en el extranjero serían imposables en la India. Sin embargo, la cuestión fue objeto de un nuevo litigio ante el tribunal indio. El Tribunal Supremo consideró que el mero hecho de que el contrato se concibiera como un

proyecto llave en mano no significaba que todo el contrato tuviera que ser un contrato integrado. El tribunal señaló una cuestión de calendario, observando que los hechos imponible derivados de la ejecución del contrato podían surgir en diferentes etapas a lo largo de varios años y, en consecuencia, la obligación tributaria asociada a esos servicios podía surgir en diferentes etapas. El tribunal determinó finalmente que sólo los ingresos atribuibles al establecimiento permanente en la India podían ser imponibles en ese país. Del mismo modo, se consideró que las entregas de bienes y las transferencias de propiedades en el extranjero no estaban sujetas a impuestos en la India, si la titularidad de esos bienes se transfería fuera de la India y la contraprestación de la venta se pagaba fuera de la India.

Además, el tribunal sostuvo que los honorarios por los servicios técnicos prestados fuera de la India no podían gravarse en la India a menos que los servicios no sólo se utilizaran en la India sino que también se prestaran en la India. Esta constatación era contraria a la opinión ampliamente aceptada de que los honorarios por esos servicios podían gravarse en la India incluso si no se prestaban en la India.

Muchos casos siguieron a Ishikawajima-Harima, todos siguiendo el mismo patrón en el que las autoridades fiscales encuentran que los ingresos de todo el proyecto están sujetos a impuestos en la India, y el tribunal superior en cuestión revierte ese entendimiento.

Tal fue el caso de Hyundai Heavy Industries Ltd.⁵⁸ en relación con la fabricación de una plataforma petrolífera en Corea del Sur, seguida de su instalación y puesta en marcha en la India, donde el Tribunal Supremo entendió que la evaluación fiscal para el suministro, la fabricación y la entrega en alta mar de la plataforma era inapropiada, ya que el PE en la India solo se creó después de que las plataformas ya se hubieran fabricado. Por lo tanto, los beneficios que precedieron a la creación de la EP no podían atribuirse a la EP.

Lo mismo ocurrió tras el fallo de los casos de Linde A.G.⁵⁹, Roxar Maximum Reservoir Performance WLL⁶⁰, Alstom Transport SA⁶¹, Nokia Network⁶² y Ericsson⁶³. En todos los casos, las autoridades fiscales estaban a favor de la tributación de todo el contrato en la India, solo para ser anuladas por el tribunal superior, que se opuso a la perforación del velo corporativo.

3.15.6.3.3. Evaluación de estudios de casos

Los estudios de casos que se indican en esta subsección denotan la dificultad que tienen las administraciones tributarias para mantener los enfoques de política empleados al redactar la legislación nacional. Denota una falta de comunicación entre la oficina de aplicación de impuestos y el tribunal. También indica una cierta falta de conocimiento sobre cuestiones contractuales complejas como las presentadas por la jurisprudencia.

Nigeria e India son dos ejemplos de países que muestran lo difícil que es emplear un enfoque de contrato completo cuando se trata de la tributación de los contratos EPC y llave en mano, incluso en ausencia de una disposición limitante en virtud del tratado fiscal.

Estos casos ilustran algunas de las cuestiones a las que suelen enfrentarse los tribunales a la hora de analizar la tributabilidad de estos contratos:

- ¿Hay algún problema de tiempo? ¿Cómo gravar una actividad que ocurre incluso antes de la constitución de un EP en la ubicación *onshore*?
- ¿Se puede levantar el velo corporativo para leer todos los contratos como uno solo, incluso cuando existe una división geográfica en la ejecución de los contratos?
- ¿Puede ignorarse una estructura contractual que impone un enfoque diseccionado de la interpretación de los contratos?
- ¿Debería respetarse la estructura del contrato, o la doctrina del fondo sobre la forma se aplicaría también a tales estructuras?
- Si existe una limitación contractual a la interpretación del contrato como parte del todo, ¿podrían los honorarios por la prestación de servicios técnicos superar esa limitación y atribuir al Estado *onshore* algún derecho a gravar sobre la base de la norma de especialidad?

Todas estas son preguntas que podrían ser manejadas por el responsable de la formulación de políticas a través de una revisión exhaustiva de la ley tributaria nacional, de modo que se vincule con cualquier brecha que identifiquen los tribunales, y a través de una cuidadosa consideración de la política de tratados de uno.

3.15.7. Conclusión: recomendaciones para legisladores y las administraciones tributarias

El objetivo de este trabajo era arrojar algo de luz sobre la frecuente práctica de planificación fiscal de la fragmentación contractual, particularmente en la que se refiere a la operación de grandes contratos de construcción, típica en proyectos EPC y llave en mano.

Al hacerlo, el objetivo de este capítulo fue poner a los responsables de la formulación de políticas y a los funcionarios de la administración tributaria al día con las prácticas legales y regulatorias actuales, destacando cómo un país podría proceder si desea capturar la renta total asociada con la ejecución de dichos contratos. Los ejemplos proporcionados en este artículo tienen fines ilustrativos y no pretenden ser de naturaleza exhaustiva, sino más bien ejemplificar el tipo de lenguaje que se está empleando en el país y en la práctica de los tratados, en el primer caso, para salvaguardar el derecho a impuestos de un país de origen y, en el segundo caso, para garantizar la división de los derechos tributarios en beneficio del Estado de residencia. La sensibilización es clave para que los países logren aplicar todo un enfoque contractual a estos proyectos.

A continuación se proporcionan mensajes claves para los formuladores de políticas y las Administraciones Tributarias:

1. En relación con el Derecho interno:
 - 1.1. Los países deberían dictar normas que, en pocas palabras, exijan que el valor total del contrato EPC o llave en mano se declare en la jurisdicción donde tiene lugar el proyecto de construcción. Además, las normas fiscales nacionales deberían tener en cuenta las cuestiones de calendario que surgen en el marco de estos contratos, así como la diversa cobertura geográfica de los servicios prestados en el marco de estos contratos.
 - 1.2. Los países deberían considerar la introducción de normas específicas contra la evasión para captar las estructuras que tienen como objetivo evitar el pago de impuestos en el Estado de origen.
2. En cuanto a la política de tratados:
 - 2.1. Al negociar los tratados fiscales, los países deberían asegurarse de no acordar cláusulas que, de hecho, contradigan las disposiciones de la legislación nacional, exigiendo la segregación de los informes de ingresos en las jurisdicciones *onshore* y *offshore*. Debe prestarse especial atención a las modificaciones introducidas a través de los protocolos recientemente negociados, en particular a la luz de los recientes acontecimientos ocurridos en el marco del Plan de Acción 7 sobre BEPS.
 - 2.2. Los países que actualmente se enfrentan a las limitaciones de los tratados deberían considerar la posibilidad de introducir una disposición inspirada en el artículo 12A del Modelo de las Naciones Unidas, sobre la imposición de los honorarios por servicios técnicos.
3. En relación con el poder judicial:
 - 3.1. Es necesario que los jueces comprendan los fundamentos políticos adoptados a nivel nacional y a nivel de los tratados, para no interpretar erróneamente los tratados fiscales y decidir de forma contraria a los intereses de la jurisdicción *onshore*.
 - 3.2. La comunicación entre los diferentes órganos de gobierno es clave para tener éxito en la imposición de estructuras contractuales complejas.
 - 3.3. Debería interpretarse una doctrina jurídica de la sustancia sobre la forma para tratar específicamente las estructuras contractuales complejas, como una forma de norma antielusión.
 - 3.4. Un enfoque de “*look-through*” o el levantamiento del velo corporativo son opciones alternativas a considerar en la construcción de una doctrina judicial que favorezca la tributación de los ingresos de los grandes proyectos “llave en mano”.

Siempre que el lenguaje de la ley local proporcione los antecedentes legales para que las administraciones tributarias inspeccionen y evalúen los contratos fragmentados, el siguiente paso desde la perspectiva del servicio de ingresos sería capacitar a su personal para identificar escenarios de contratos fragmentados y evaluar el impuesto proporcionando una cuenta basada en evidencia del requisito de sustancia incumplido. Como se mencionó anteriormente, idealmente el poder judicial responsable de analizar tales casos también estaría alineado con el objetivo previsto de la administración tributaria y el poder legislativo, para lograr un resultado exitoso con respecto a los casos que finalmente se someten a revisión judicial.

Notas al final

- 1 El enfoque de la expresión “todo el contrato” se refiere al cumplimiento del objeto principal del contrato, en lugar de sus partes integrantes. Por ejemplo, un contrato EPC tiene como objetivo principal proporcionar todos los servicios que son auxiliares a un proyecto de construcción y, en última instancia, construir. El enfoque de todo el contrato vería todas las funciones auxiliares como parte integrante del servicio de construcción, independientemente de dónde se contraten o presten esos servicios, porque la función económica del contrato en este caso es entregar una nueva construcción. Las actividades de ingeniería y adquisiciones no serían necesarias si no existiera el servicio de construcción.
- 2 IBFD, Glosario de tributación internacional, último acceso 25.01.2021, disponible en: <https://research.ibfd.org/#/glossary>
- 3 Global Negotiator, disponible en: <http://globalnegotiator.com/files/Turnkey-contract.pdf>
- 4 Párrafos propuestos 6.1 al 6.7 al Comentario sobre el Artículo 7 del Modelo de la ONU (Actualización del Modelo de la ONU sobre la Convención sobre Doble Tributación entre los países desarrollados y en desarrollo – Artículo 7 y Contratos EPC. Nota hecha por el Subcomité sobre la Convención Fiscal Modelo de la ONU entre países desarrollados y en desarrollo: E/C.18/2020/CRP.7, 8 de mayo de 2020.
- 5 Declaración de San Petesburgo, Declaración del Líder del G20, 2013, para. 50m disponible en: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html#beps>
- 6 Pinsent Masons, Splitting EPC Contracts for tax Savings, Out-Law Analysis, 16 de abril de 2018.
- 7 Basado en información obtenida de: Clifford Chance, Splitting Contracts, Construction Group Client Briefing.
- 8 PWC, Splitting an EPC Contract, Investing in Infrastructure, International Best Legal Practice in Project and Construction Agreements, enero de 2016.
- 9 OCDE, Acción 7 de BEPS: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, Borrador de la Discusión Revisada, 15 de mayo de 2015 – 12 de junio de 2015.
- 10 Modelo de la OCDE, comentarios al artículo 5 párrafo 4.1, 2017
- 11 E. Baistrocchi, Artículo 9: Associated Enterprises - Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics IBFD (acceso el 27 de enero de 2021).
- 12 Para mayor información sobre Reglas Generales Antielusión, ver el capítulo correspondiente en la Estructura General de este Manual.
- 13 Los párrafos propuestos del 6.1 al 6.7 del Comentario sobre el Artículo 7 del Modelo de la ONU (Actualizado de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre Países Desarrollados y en Desarrollo – Artículo 7 y Contratos EPC - Nota por el Subcomité de la Convención de Tributación entre Países Desarrollados y en Desarrollo: E/C.18/2020/CRP.7, 8 de mayo de 2020.

- 14 Para una explicación complete sobre la historia y la aplicación del Artículo, 12A, ver T. Falcão y B. Michel, Scope and Interpretation of Artículo 12A: Assessing the Impact of the New Fees for Technical Services Artículo, British Tax Review, Edición 4 de 2018.
- 15 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para.3
- 16 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para. 65
- 17 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para. 67
- 18 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para. 64
- 19 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para. 66
- 20 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para. 63
- 21 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para. 24
- 22 Véase a este respecto el Acuerdo entre el Gobierno de la República de Letonia y el Gobierno de la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 28 de diciembre de 2013; Acuerdo entre el Gobierno de la República de Macedonia y el Gobierno de la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 17 de diciembre de 2013; y acuerdo entre el Gobierno de la República de la India y el Gobierno de la República de Fiji para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 30 de enero de 2014.
- 23 Excepto por los servicios excluidos en el Artículo 12A para.3(a)–(c).
- 24 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para. 26 disposición para una redacción alterna del artículo.
- 25 Véanse, por ejemplo, el Acuerdo entre el Gobierno de la República de Singapur y el Gobierno de la República de Ghana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, de 31 de marzo de 2017, el artículo 13 sobre “honorarios por servicios”, y el Convenio entre la Confederación Suiza y la República de Ghana para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta, Sobre capital y sobre ganancias de capital, firmado el 23 de julio de 2008 art.12 “comisiones por servicios y regalías”. En ambos tratados, el término “técnico” se omite en el artículo pertinente, pero los servicios a los que se refiere el artículo siguen definiendo como “servicios de “naturaleza de gestión, técnica o consultoría”.
- 26 Modelo de la ONU, Artículo 12A, para. 84
- 27 Véase, por ejemplo, el Acuerdo entre el Gobierno de la República de la India y el Gobierno de la República de Kenia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 11 de julio de 2016, art.13,3), y el Acuerdo entre el Gobierno de la República de Estonia y el Gobierno de la República Socialista de Viet Nam para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 26 de septiembre de 2015 (Estonia-Viet Nam 2015), art.12 (3) (b).

- 28 Véase, por ejemplo, el Acuerdo entre el Gobierno Real de Camboya y el Gobierno del Reino de Tailandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 7 de septiembre de 2017 (Camboya-Tailandia (2017, aún no en vigor)), el artículo 13, apartado 3, y el Convenio entre la Confederación Suiza y la República Islámica del Pakistán para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 21 de marzo de 2017 (Suiza–Pakistán (2017)) Art.13(3).
- 29 Modelo de la ONU, Art.12, para.3(a)–(c).
- 30 Véanse, por ejemplo, el Convenio entre la Confederación Suiza y la República Islámica del Pakistán para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 21 de marzo de 2017 (Suiza-Pakistán (2017)), el artículo 13, apartado 3, y el Convenio entre la República Islámica del Pakistán y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 2 de junio de 2010 [Pakistán–España (2010)], Art.13(3).
- 31 Acuerdo entre el Gobierno de la República de Singapur y el Gobierno de la República de Ghana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta del 31 de marzo de 2017 (Singapur-Ghana (2017), art.13, párrafo 3.
- 32 Véase, por ejemplo, el Convenio entre el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos y la República Oriental del Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el capital, firmado el 10 de octubre de 2014 (E.A.U.–Uruguay (2014)), Art.12(2)(a).
- 33 Modelo de la ONU, Comentario al Artículo 12A, para. 12.
- 34 La información que aparece a continuación se basa en fuentes secundarias, debido a restricciones lingüísticas.
- 35 Información basada en: H. Kristanto, Indonesia - Corporate Taxation, Country Tax Guides IBFD (accesado el 5 de febrero de 2021).
- 36 Texto basado en la información obtenida de: Lexology: Indonesia update: New implementing regulation seeks to increase legal certainty in the Indonesian construction industry, Herbert Smith Freehills LLP (authors: Dhani Maulana Pattinggi, Matthew Goerke, Renny Soependi and Andrew Gadd), ultimo acceso 9 de febrero de 2021, disponible en: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=c19b16e7-e911-49d4-9a2b-c199bc3315de>.
- 37 V. Gidirim, Taxation of Foreign Multinational Enterprises Conducting Business in and with Saudi Arabia, Bulletin for International Taxation, IBFD, April 2016.
- 38 Texto basado en: D.Verma, Taxation of Income from a Composite Contract for a Turnkey Project, Asia-Pacific Tax Bulletin, 2019 (Volumen 25), No. 2, 12 de marzo de 2019.
- 39 D.Verma, Taxation of Income from a Composite Contract for a Turnkey Project, Asia-Pacific Tax Bulletin, 2019 (Volumen 25), No. 2, 12 de marzo de 2019.
- 40 O. Aguolu, Nigeria - Corporate Taxation sec. 7., Country Tax Guides IBFD (último acceso 9 de febrero de 2021).

- 41 Anderson Digest, “CITA Section 13(2)(c) – Taxation of Non-Resident Companies under a Turnkey Project: What Constitutes a Single Contract?” (Olaleye Adebisi and Ogochukwu Isiadins, authors), 6 February 2018.
- 42 M.H. Bocachica, Colombia - Corporate Taxation sec. 7., Country Tax Guides IBFD (último acceso 9 de febrero de 2021).
- 43 Acuerdo entre la República de Argentina y la República Popular de China para la eliminación de la doble tributación con relación a los impuestos sobre el ingreso y capital y la prevención de la evasión y elusión fiscal, (2018), Protocolo, IBFD Base de datos de tratados fiscales.
- 44 Agreement between the Government of the People’s Republic of China and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, IBFD Tax Treaty Database.
- 45 France:Assemblée Nationale, n. 2355, 12 November 2014, Rapport de M. Michel Destot sur le projet de loi , adopté par le Sénat après engagement de la procédure accélérée autorisant l’approbation de l’accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République populaire de Chine en vue d’éviter les doubles impositions et de prévenir l’évasion et la fraude fiscales en matière d’impôts sur le revenu, pg. 22 available at: <https://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r2355.asp> 46
- 46 Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Kingdom of Saudi Arabia for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital (31 Oct. 2007), Treaties IBFD.
- 47 Acuerdo entre el gobierno de la República de Croacia y el gobierno de la República de Francia para Evitar la Doble Tributación y la Prevención de la Elusión del Pago de Impuesto sobre la Renta, Protocolo, (2003), IBFD Base de datos de tratados fiscales.
- 48 Acuerdo entre el Gobierno de Australia y el Gobierno de la República de Indonesia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, (1992), IBFD Base de datos de tratados fiscales.
- 49 Véase a este respecto el párrafo 43 de los comentarios al artículo 7 del Modelo de la OCDE: “43. Una última disposición que se suprimió del Artículo al mismo tiempo establecía que “[n]o se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por el mero hecho de que dicho establecimiento permanente adquiera bienes o mercancías para la empresa”. El apartado 4 d) del Artículo 5, tal y como estaba redactado en aquel momento, reconocía que cuando una empresa de un Estado contratante mantenía en el otro Estado un establecimiento permanente con el fin exclusivo de adquirir bienes para sí misma, no debía considerarse que su actividad en ese lugar había alcanzado un nivel que justificara la imposición en ese otro Estado (las modificaciones introducidas en el Artículo 5 en 2017 han restringido el alcance de esa excepción). Sin embargo, cuando el apartado 4 d) no era aplicable porque la empresa ejercía otras actividades a través de ese lugar de actividad, que por tanto constituía un establecimiento permanente, procedía atribuir los beneficios a todas las funciones realizadas en ese lugar. En efecto, si las actividades de compra hubieran sido realizadas por una empresa independiente, el comprador habría sido remunerado en condiciones de igualdad por sus servicios. Además, dado que una exención fiscal limitada a las actividades de compra realizadas para la empresa exigía que los gastos incurridos para la realización de estas actividades se excluyeran en

la determinación de los beneficios del establecimiento permanente, dicha exención podría plantear problemas administrativos. Por lo tanto, el Comité consideró que una disposición según la cual no debían atribuirse beneficios a un establecimiento permanente por la mera compra de bienes o mercancías para la empresa no era coherente con el principio de plena competencia y no debía incluirse en el artículo”.

- 50 Véase los documentos del parlamento australiano sobre la aprobación del Artículo 7 párrafo 4, disponible en: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocNum=0000081229&PiT=99991231235958&FullDocument=true>
- 51 Acuerdo entre el Gobierno de la República de Indonesia y el Gobierno de la República de Austria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital (1886), Protocolo (1986), IBFD Base de datos de tratados fiscales.
- 52 Acuerdo entre la República Federal de Alemania y la República de Indonesia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital (1990), Protocolo (1990), IBFD Base de datos de tratados fiscales.
- 53 Acuerdo entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Nigeria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y las ganancias de capital (1991), IBFD Base de datos de tratados fiscales.
- 54 See in this respect: T. Falcão, *The OECD’s Digital Economy Taxing Rights Allocation Mash-Up*, Tax Notes International, August 5, 2019, p. 531; and Nigeria: High Court, 18 September 2015, No. FHC/L/4A/14, note by B. Michel, Tax Treaty Case Law IBFD.
- 55 Basado en el resumen del caso obtenido de: Lexology, “Nigerian Federal High Court decides to tax consortium contracts” 15 de julio de 2014, (Cecilia Becker, disponible en: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a857de43-7c66-4f7a-80ad-7126ee09037f>). Sobre este tema, también véase Okanga Ogbu, *The Single Contract Basis of International Corporate Taxation: A Review of Saipem v Firs* (December 19, 2018). *The Gravitas Review of Business & Property Law*, diciembre 2018, Vol. 9, No. 4, disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3304057>
- 56 Esta sección fue escrita en base a la información obtenida de las siguientes fuentes: D.Verma, “Taxation of Income from a Composite Contract for a Turnkey Project” *Asia-Pacific Bulletin*, 2019 (Volumen 25), n. 2, 12 de marzo de 2019; S. Sonar, *EPC Contract – Dilemma of Turnkey vis a vis contract structure*, *Taxsutra*, February 19, 2015; Shreyas Shah, Ambalal Thakkar & Associates, Mumbai, *Treaty between India and Germany – Indian High Court decision on the constitution of an AOP* IBFD Platform, 11 June 2014; Shreyas Shah, Ambalal Thakkar & Associates, Mumbai, *Treaty between India and Japan – Indian decision that income from services performed offshore are not subject to tax*, News IBFD, 21 de agosto de 2013; y Shreyas Shah, Ambalal Thakkar & Associates, Mumbai, *Ruling on Composite Contracts*, IBFD News, 29 June 2012.
- 57 Ishikawajima-harima Heavy Industries Ltd. Reportado en [2007] 288 ITR 408 (Corte Suprema).
- 58 CIT v. Hyundai Heavy Industries Co. Limited [2007] 291 ITR 482 (Supreme Court).

- 59 Linde AG, In re, [2012] 349 ITR 172 (Authority for Advance Rulings).
- 60 Roxar Maximum Reservoir Performance WLL, In re, [2012] 349 ITR 189 (Authority for Advance Rulings).
- 61 Alstom Transport SA [2012] 349 ITR 292 (Authority for Advance Rulings).
- 62 DIT v. Nokia Networks OY [2012] 253 CTR 417 (Delhi High Court).
- 63 Director of Income Tax v. Ericsson Radio System A.B., TS-769-C-2011, Delhi.

Anexos

Anexo 1: Tratados de tributación pertinentes

Acuerdo entre la República Argentina y la República Popular China para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y la prevención de la evasión y elusión fiscal, (2018), Protocolo, IBFD Base de datos de tratados fiscales.

Acuerdo entre la República Federal de Alemania y la República de Indonesia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital (1990), Protocolo (1990), IBFD Base de datos de tratados fiscales.

Acuerdo entre el Gobierno de Australia y el Gobierno de la República de Indonesia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, (1992), IBFD Base de datos de tratados fiscales.

Acuerdo entre el Gobierno de la República Popular China y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, IBFD Base de datos de tratados fiscales.

Acuerdo entre el Gobierno de la República de Croacia y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, Protocolo, (2003), IBFD Base de datos de tratados fiscales.

Acuerdo entre el Gobierno de la República de Estonia y el Gobierno de la República Socialista de Vietnam para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado el 26 de septiembre de 2015 (Estonia-Vietnam 2015).

Acuerdo entre el Gobierno de la República de la India y el Gobierno de la República de Fiji para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta, firmado el 30 de enero de 2014.

Acuerdo entre el Gobierno de la República de la India y el Gobierno de la República de Kenia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado el 11 de julio de 2016

Acuerdo entre el Gobierno de la República de Indonesia y el Gobierno de la República de Austria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el capital (1886), Protocolo (1986), IBFD Base de datos de tratados fiscales.

Acuerdo entre el Gobierno de la República de Letonia y el Gobierno de la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado el 28 de diciembre de 2013;

Acuerdo entre el Gobierno de la República de Macedonia y el Gobierno de la República de la India para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado el 17 de diciembre de 2013;

Acuerdo entre el Gobierno de la República de Singapur y el Gobierno de la República de Ghana para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta 31 de marzo de 2017 (2017).

Acuerdo entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Nigeria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y las ganancias de capital (1991), base de datos de tratados fiscales del IBFD

Convenio entre el Gobierno Real de Camboya y el Gobierno del Reino de Tailandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado el 7 de septiembre de 2017.

Convenio entre el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos y la República Oriental del Uruguay para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado el 10 de octubre de 2014.

Convenio entre el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Gobierno del Reino de Arabia Saudí para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (31 de octubre de 2007), Tratados IBFD.

Convenio entre la República Islámica de Pakistán y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado el 2 de junio de 2010.

Convenio entre la Confederación Suiza y la República Islámica de Pakistán para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, firmado el 21 de marzo de 2017.

Convenio entre la Confederación Suiza y la República Islámica de Pakistán para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, firmado el 21 de marzo de 2017.

Convenio entre la Confederación Suiza y la República de Ghana para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, el patrimonio y las ganancias de capital, firmado el 23 de julio de 2008.

Anexo 2: Jurisprudencia pertinente

Ishikawajima-harima Heavy Industries Ltd. reported at [2007] 288 ITR 408 (Supreme Court)

CIT v. Hyundai Heavy Industries Co. Limited [2007] 291 ITR 482 (Supreme Court)

Linde AG, In re, [2012] 349 ITR 172 (Authority for Advance Rulings)

Roxar Maximum Reservoir Performance WLL, In re, [2012] 349 ITR 189 (Authority for Advance Rulings).

Alstom Transport SA[2012] 349 ITR 292(Authority for Advance Rulings)

DIT v. Nokia Networks OY [2012]253 CTR 417 (Delhi High Court)

Director of Income Tax v. Ericsson Radio System A.B ., TS-769-C-2011, Delhi.

Referencias bibliográficas

Anderson Digest, *CITA Section 13(2)(c) – Taxation of Non-Resident Companies under a Turnkey Project: What Constitutes a Single Contract?* (Olaleye Adebisi and Ogochukwu Isiadinso, authors), 6 February 2018.

Australian parliamentary documents on the approval of Article 7 paragraph 4, available at: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocNum=0000081229&PiT=99991231235958&FullDocument=true>

CA H. Padamdhand Khincha, Structuring of EPC Contracts – Tax and Other Issues 19th International Tax & Finance Conference, 2015

Clifford Chance, *Splitting Contracts*, Construction Group Client Briefing.

D. Verma, *Taxation of Income from a Composite Contract for a Turnkey Project*, Asia-Pacific Tax Bulletin, 2019 (Volume 25), No. 2, 12 March 2019.

E. Baistrocchi, Article 9: Associated Enterprises - Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics IBFD (accessed 27 Jan. 2021).

France: Assemblée Nationale, n. 2355, 12 November 2014, Rapport de M. Michel Destot sur le projet de loi, adopté par le Sénat après engagement de la procédure accélérée autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République populaire de Chine en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu, pg. 22 available at: <https://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r2355.asp>

Global Negotiator, available at: <http://globalnegotiator.com/files/Turnkey-contract.pdf>

H. Kristanto, Indonesia - Corporate Taxation, Country Tax Guides IBFD (accessed 5 February 2021).

IBFD, International Tax Glossary, last accessed 25.01.2021, available at: <https://research.ibfd.org/#/glossary>

Lexology, *Nigerian Federal High Court decides to tax consortium contracts* July 15, 2014, (Cecilia Becker, available at: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a857de43-7c66-4f7a-80ad-7126ee09037f> .

Lexology: Indonesia update: *New implementing regulation seeks to increase legal certainty in the Indonesian construction industry*, Herbert Smith Freehills LLP (authors: Dhani Maulana Patinggi, Matthew Goerke, Renny Soependi and Andrew Gadd), last accessed 9 February 2021, available at: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=c19b16e7-e911-49d4-9a2b-c199bc3315de>.

M.H. Bocachica, Colombia - Corporate Taxation sec. 7., Country Tax Guides IBFD (accessed 9 Feb. 2021).

Nigeria: High Court, 18 September 2015, No. FHC/L/4A/14, note by B. Michel, Tax Treaty Case Law IBFD.

Note by the Subcommittee on the UN Model Tax Convention between Developed and Developing Countries: E/C.18/2020/CRP.7, 8 May 2020: Proposed paragraphs 6.1 to 6.7 to the Commentary on Article 7 of the UN Model (Update of the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – Article 7 and EPC Contracts)

O. Aguolu, Nigeria - Corporate Taxation sec. 7., Country Tax Guides IBFD (accessed 9 Feb. 2021).

OECD, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, Revised Discussion Draft, 15 May 2015 – 12 June 2015.

OECD, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, (2017)

Okanga Ogbu, *The Single Contract Basis of International Corporate Taxation: A Review of Saipem v Firs* (December 19, 2018). The Gravitas Review of Business & Property Law, December 2018, Vol. 9, No. 4, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3304057>

Pinsent Masons, Splitting EPC Contracts for tax Savings, Out-Law Analysis, 16 April 2018.

PWC, *Splitting an EPC Contract, Investing in Infrastructure, International Best Legal Practice in Project and Construction Agreements*, January 2016.

S. Sonar, *EPC Contract – Dilemma of Turnkey vis a vis contract structure*, Taxutra, February 19, 2015;

Shreyas Shah, Ambalal Thakkar & Associates, *Mumbai, Ruling on Composite Contracts*, IBFD News, 29 June 2012.

Shreyas Shah, Ambalal Thakkar & Associates, Mumbai, *Treaty between India and Germany – Indian High Court decision on the constitution of an AOP* IBFD Platform, 11 June 2014;

Shreyas Shah, Ambalal Thakkar & Associates, Mumbai, *Treaty between India and Japan – Indian decision that income from services performed offshore are not subject to tax*, News IBFD, 21 August 2013;

St. Petersburg Declaration, G20 Leader's Declaration, 2013, para. 50m available at: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html#beps>

T. Falcão and B. Michel, Scope and Interpretation of Article 12A: Assessing the Impact of the New Fees for Technical Services Article, *British Tax Review*, Issue 4, 2018.

T. Falcão, The OECD's Digital Economy Taxing Rights Allocation Mash-Up, *Tax Notes International*, August 5, 2019, p. 531;

United Nations, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017).

V. Gidirim, Taxation of Foreign Multinational Enterprises Conducting Business in and with Saudi Arabia, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, April 2016.

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

Estructura General

1. Introducción, Alcance y Objetivos

2. La Planeación Tributaria Internacional

3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

- 3.1. Subcapitalización y otras operaciones financieras internacionales
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de estructuras legales con fines de ocultación, paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficio
- 3.19. Riesgos de cumplimiento tributario por parte de empresas que operan en la economía digital

4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

4.3. Normas Anti-híbridos

- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido del concepto de establecimiento permanente y la figura de comisionista

5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información, desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas en materia de responsabilidad corporativa y gobierno fiscal
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

6. Otros Asuntos Administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

