

Manual

sobre Control de la
Planeación
Tributaria
Internacional

3

Planeación Tributaria Internacional
Nociva: Principales Conductas y
Mecanismos para Identificarlas



3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios

Manual

sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

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

3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios

Fernando Becerra O'Phelan
Giovanni Cerrón López

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

© 2022 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 del autor o 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 los Autores



**Fernando Becerra
O'Phelan**

Gerente de Tributación Internacional y Precios de Transferencia de la Administración Tributaria Peruana (SUNAT).

Licenciado en Economía por la Universidad Ricardo Palma (Perú). MBA (c) en EUCIM Business School (España). Estudios de Postgrado en Finanzas Corporativas, Valoración de Activos y Fiscalidad Internacional en ESAN y Pacifico Business School.

Con más de 20 años asesorando en temas de precios de transferencia tanto al sector privado como al público, Fernando se unió a la SUNAT en 2013 como Gerente de Tributación Internacional y Precios de Transferencia, después de doce años como Gerente Senior en PwC y Deloitte. Desde 2015, Fernando es el delegado peruano en el Grupo de Trabajo N°6 de la OCDE - Tributación de las Entidades Multinacionales.

En su carrera se ha formado y participado como conferenciante en foros especializados en Estados Unidos, Francia, Argentina, Colombia, Chile, entre otros.



Giovanni Cerrón López

De nacionalidad peruana, trabajo en la Administración tributaria de mi país (SUNAT) desde 1992.

Contador Público de Profesión, por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Tengo una Maestría en Administración por la Universidad del Pacífico y Otra Maestría en Administración Tributaria y Hacienda Pública por el Instituto de Estudios Fiscales de España. Especialista en Fiscalidad Internacional por el primer curso de Fiscalidad Internacional dado por el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT) y el Instituto de Administración Tributaria (órgano de capacitación de la Administración Tributaria en Perú).

Desde el año 2006, nos hemos dedicado a tiempo completo al tema de Precios de Transferencia y Fiscalidad Internacional, en principio en el área normativa, trabajando en la regulación de detalle, las obligaciones formales, las primeras estrategias de control y la capacitación de los auditores.

En la actualidad soy Supervisor de Auditoría de la Gerencia de Fiscalización Internacional y Precios de Transferencia de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales y tenemos a nuestro cargo el desarrollo de auditorías en materia de precios de transferencia y rentas internacionales.

De forma paralela, desde 2008, nos hemos dedicado la docencia universitaria al nivel de Post Grado en diversas universidades.

Glosario¹

Cláusula Anti-elusiva General (“GAAR”, por sus siglas en Ingles General Anti-Avoidance Rule)	Regla general antiabuso que se aplica a las transacciones cuya finalidad es, principalmente, el ahorro fiscal; siempre que, además, se consideren prácticas abusivas. Ello exige que el contexto de la operación considere elementos artificiales o impropios, que resulten contrarios al espíritu y finalidad de la norma tributaria aplicable.
Cláusula anti-elusiva específica (“SAAR”, por sus siglas en Ingles Specific Anti-Avoidance Rule)	Reglas específicas antiabuso basadas en un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo; de manera que el poder público sólo interviene con posterioridad, y cuando el fenómeno elusivo adquiere entidad, para combatir el hecho.
Capitalización Delgada	Es la situación de una sociedad cuando se financia a través de préstamos de sus socios en un porcentaje anormalmente elevado, en lugar de acontecer con aportaciones capital, erosionando la base con gastos financieros excesivos.
Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI)	Es un tratado celebrado entre dos o más Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional. Estos convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal. Mediante el uso de los convenios, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea sólo uno el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto.
Modelo de Convenio OCDE (MC OCDE)	Hacer referencia al modelo de convenio para evitar la doble imposición desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).
Préstamo back-to-back	Préstamos de mutuo respaldados o con garantía de otros financiamientos, incluyendo los préstamos realizados a un intermediario que, a su vez, realiza uno al destinatario final, ya sea como una garantía (por ejemplo, porque el destinatario tiene menos solvencia que el intermediario) o de ahorro fiscal (por ejemplo, porque los intereses pagados al intermediario soportan en la fuente un tipo de gravamen inferior en virtud del convenio aplicable).
Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM)	Mecanismo a través del cual las administraciones tributarias se consultan entre sí para resolver sus diferencias en relación con la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. Este procedimiento, descrito y fundamentado en el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, puede utilizarse para eliminar la doble imposición que pueda generarse como consecuencia, por ejemplo, de un ajuste de precios de transferencia.

Contenido

3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas	11
3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios	11
3.12.1. Introducción	11
3.12.2. Situaciones de alto riesgo fiscal y aproximaciones de inspección	14
3.12.2.1. Ejemplo que involucra la tributación de los intereses	14
3.12.2.2. Ejemplo de préstamos “back-to-back” para evitar la tributación de intereses	19
3.12.2.3. Ejemplo en que se evita la tributación por regalías	21
3.12.2.4. Ejemplo sobre caso de deducción de intereses financieros	25
3.12.2.5. Ejemplo que involucra el pago de regalías I	27
3.12.2.6. Ejemplo que implica el pago de regalías II	29
3.12.2.7. Ejemplo que implica reestructuración y servicios intragrupo	30
3.12.2.8. Ejemplo que implica servicios intragrupo	32
3.12.3. Consideraciones finales	34
Referencias Bibliográficas	41

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

3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios

3.12.1. Introducción

Uno de los resultados del contexto de globalización que vivimos, es que el modelo de negocios predominante entre los grupos multinacionales sea la cadena de valor mundial²; en la cual, en materia de fiscalidad, ciertas entidades son localizadas en distintas jurisdicciones con el fin de aprovechar las ventajas diferenciales que cada una de ellas ofrece y optimizar la operatividad de los negocios del grupo logrando de esta manera maximizar beneficios.

En materia tributaria, esta forma de operar ha sido propicia para el desarrollo de esquemas de alto riesgo fiscal, que en ciertos casos apunta a la eliminación o postergación de la tributación de las rentas pasivas (dividendos, regalías e intereses), así como también de los pagos por servicios al interior del grupo económico.

Esta circunstancia constituye un foco de atención relevante para los Estados, en especial para aquellos que son importadores netos de capital, pues terminan siendo quienes reclaman el derecho de hacer tributar estas rentas, en virtud del criterio de la fuente³.

Para el desarrollo de estos esquemas perniciosos, tienen que mediar una serie de condiciones que son aprovechadas y que resulta útil identificar, a fin de estar alerta al perjuicio fiscal que se podría generar. Tales condiciones se señalan a continuación:

a. La presencia de grupos multinacionales

En primer término, como resulta natural, tiene que darse la presencia económica de un grupo multinacional dentro de un Estado, la misma que puede darse mediante la localización de un establecimiento permanente⁴ o una subsidiaria. Esta entidad, regularmente tendrá necesidad de remesar beneficios a casa matriz o a aquel satélite del grupo que administre y gestione los fondos de capital (*hub*⁵, *treasury center*⁶ u otro). El grupo, en su lógica de maximizar beneficios, procurará reducir, atenuar o postergar el costo tributario que supone esta remesa, para lo cual empleará alguna estructura “eficiente” que se lo permita.

b. El régimen de imposición del país de la fuente

b.1. Tratamiento diferenciado de las rentas de no residentes

En virtud de sus políticas tributarias, los Estados suelen tener un tratamiento diferenciado para las distintas rentas de no residentes. Así, por ejemplo, resulta frecuente que las alícuotas aplicadas a los servicios de asistencia técnica sean menores a las de regalías.

Esta situación propicia que el agente de retención pretenda configurar esta prestación como una asistencia técnica para aplicar la menor alícuota. Esto, aunado al hecho que tal pago constituye además un gasto deducible por el Impuesto a la Renta a una tasa corporativa mayor, constituye un incentivo perverso para disfrazar la real naturaleza económica de tales rentas.

b.2. La existencia de cláusulas anti-elusivas generales (GAAR por sus siglas en inglés) en la regulación

Una GAAR se constituye en el último freno a la planificación agresiva. En efecto, cuando las cláusulas anti-elusivas específicas han sido superadas, la GAAR, dentro de ciertos parámetros, permite dejar sin efecto los esquemas elusivos y aplicar la norma tributaria sobre los hechos imposables reales, cuya ocurrencia se pretendía evitar.

Cuando una jurisdicción cuenta con este tipo de regulación, naturalmente resulta aplicable a los no residentes, en la medida que se convierten en contribuyente por sus rentas de fuente nacional.

b.3. La existencia o no de un régimen de precios de transferencia

En ese extremo, no se van a dar definiciones acerca del control de los precios de transferencia, lo cual ha sido ampliamente desarrollado en el apartado correspondiente del presente manual⁷. Solo corresponde señalar algunas implicancias de tales regulaciones para fines de la imposición de las rentas pasivas y de los pagos por servicios intragrupo.

- Como se ha señalado anteriormente, los esquemas de planificación fiscal agresiva se dan en un contexto de operaciones intragrupo. Luego, por el lado de los intereses y regalías, es pertinente contar con un régimen que controle el valor de mercado de tales erogaciones, sobre todo en aquellas circunstancias en que el escudo fiscal generado en el país de la fuente es mayor a la retención aplicada a las rentas de no residente (withholding tax), toda vez que una manipulación en las remuneraciones pactadas entre partes vinculadas, puede generar un ahorro neto en impuestos para el grupo económico.
- En el caso de los servicios intragrupo, la regulación de precios de transferencia, mediante el requisito de documentar costos de la prestación y el denominado “test de beneficio”⁸, limita en gran medida la deducción de gastos por servicios que no se hubieran prestado efectivamente o por aquellos por los cuales un tercero independiente no estaría dispuesto a pagar o contratar.

- Finalmente, en materia de dividendos, una consecuencia que se deriva del control de los precios de transferencia es la tributación de los denominados “dividendos presuntos”. En efecto, si se llega a establecer que hubo una transferencia de beneficios hacia otra jurisdicción y como consecuencia tiene lugar un incremento en la base imponible del sujeto residente en el país de la fuente, el beneficio transferido a la vinculada del exterior se suele calificar como un dividendo transferido a la matriz y se aplica la tributación prevista a la distribución de dividendos, en cabeza del residente quien debió efectuar la retención correspondiente.

b.4. La red de convenios para evitar la doble imposición

Aun cuando el objetivo central de un CDI siempre ha sido el de evitar la doble imposición y prevenir la evasión⁹, no en pocos casos las redes de convenios son aprovechadas para el desarrollo de esquemas que generan doble imposición, que suelen afectar en mayor proporción al país de la fuente.

En efecto, la mayoría de los CDI vigentes siguen el MC OCDE, en virtud del cual se privilegia la tributación en el país de la residencia, y se procura la atenuación de la tributación en el país de la fuente.

En el caso de las rentas pasivas, el MC OCDE prevé que las mismas deben tributar en el país de la residencia y limita la tributación en el país de la fuente a un tope. Esto significa que el país de la fuente aplicará la alícuota de retención prevista en la norma interna, hasta el tope que permita el convenio.

En un extremo, la ventaja es más marcada en el caso de los beneficios empresariales, los cuales no tributan en el país de la fuente si la prestación no se hace a través de un Establecimiento Permanente.

No obstante, lo señalado anteriormente, debe reconocerse que el tratamiento de las rentas pasivas, por lo general, va acompañado de una cláusula de beneficiario efectivo; la cual procura que se aplique el límite a la imposición a los no residentes en el Estado de la fuente, sólo en aquellos casos en que se demuestre que el beneficiario real de la renta es residente en el otro Estado contratante.

La cláusula de beneficiario efectivo, de la mano con las de intercambio de información, constituyen importantes herramientas para contrarrestar situaciones de uso abusivo de los convenios.

En el contexto actual, los Estados están expuestos a una serie de esquemas orientados a eliminar o reducir las rentas de no domiciliados, los que tendrán mayor o menor efecto, dependiendo que las condiciones antes descritas estén presentes en las distintas jurisdicciones.

Así, el presente capítulo tiene como objetivo aproximarnos, con un enfoque práctico y referencial, a situaciones hipotéticas de fiscalización por conceptos de regalías, intereses, dividendos o servicios intragrupo, las cuales contribuyan al criterio del auditor y le permitan llegar, caso a caso, a la verdad material de los hechos y justicia en el ejercicio de las potestades tributarias.

3.12.2. Situaciones de alto riesgo fiscal y aproximaciones de inspección

A continuación, se presentan algunos esquemas, referenciales e hipotéticos, de planificación que podrían emplearse con el fin pernicioso de reducir la carga tributaria. Junto con los ejemplos presentados, se proponen también alternativas para su tratamiento en el curso de la auditoría fiscal. Claro está que las alternativas de solución dependerán, en gran medida, de los instrumentos legales que se disponga en cada jurisdicción, así como de las particularidades, caso a caso, que el inspector fiscal enfrente.

3.12.2.1. Ejemplo que involucra la tributación de los intereses

a. Descripción del esquema (Ver gráfico 1)

Año 1

La empresa E1, residente en el país P1, hace préstamos de dinero a su vinculada V1, residente en la jurisdicción PV. Ambos países tienen vigente un CDI, el cual, cabe precisar, prevé el intercambio de información entre los estados contratantes en el Artículo 26°. Los intereses que percibe E1 constituyen una renta gravada en el país P1 a la tasa corporativa del 30%. Por otro lado, V1 debe aplicar una retención al no domiciliado de dicho pago, la cual no supera el 15%, esto en virtud de las condiciones del CDI.

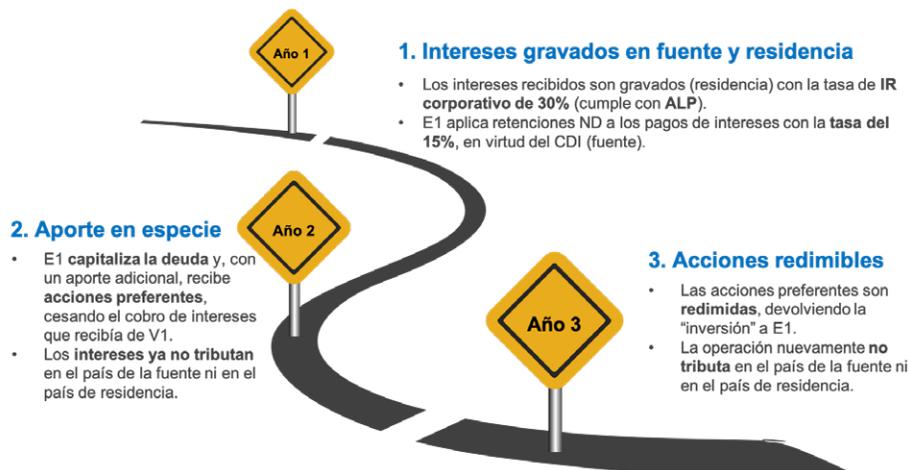
Año 2

En el año 2, E1 capitaliza la deuda y hace un aporte de capital adicional, recibiendo a cambio acciones preferentes, cesando en consecuencia el pago de intereses que le hacía su vinculada V1. Con lo cual, ya no se da la tributación de los intereses en fuente y tampoco en residencia.

Año 3

El año 3 son redimidas las acciones preferentes y se devuelve la supuesta inversión a E1. En consecuencia, tampoco existe en este año tributación alguna para esta operación.

Gráfico 1



Fuente: Elaborado por los autores

b. Análisis y efectos del esquema

El inspector fiscal, al dar una mirada superficial a las transacciones realizadas, observará que estas no muestran elementos en particular que brinden indicios de una estructura armada con el fin de evitar el pago de impuestos. En efecto, es uso frecuente en los negocios que los prestamistas acuerden con los prestatarios la capitalización de las deudas. De esta manera los prestatarios logran reducir los gastos financieros y, por otro lado, los prestamistas tienen participación en el control de la empresa receptora del capital y/o a la vez esperan lograr un rendimiento importante, en oportunidad del reparto de dividendos o enajenación de su participación.

Ahora bien, una revisión más profunda de estos supuestos, con el fin de identificar la lógica comercial del negocio, demanda entrar al detalle de los términos contractuales pactados entre E1 y V1, así como el efecto logrado con esta transacción.

- **La inversión se materializó en acciones preferentes**

Una acción preferente tiene como efecto que el inversionista posee la prioridad sobre las acciones comunes en la distribución de dividendos, por lo que su expectativa es la de generar un beneficio como porcentaje del capital. Adicionalmente, se debe precisar que las acciones preferentes no tienen derecho a voto, lo que significa que el inversionista no toma decisiones en la empresa.

- **La inversión se pactó en dividendos no acumulativos**

Sobre la acumulación, la doctrina financiera señala lo siguiente:

“Acumulación: La mayoría de las acciones son acciones preferentes acumulativas respecto de todos los dividendos atrasados. Es decir, se deben pagar todos los dividendos omitidos (no pagados) atrasados, junto con los dividendos actuales, antes de pagar dividendos a los accionistas comunes. Puesto que los accionistas comunes sólo pueden recibir dividendos después de que se han satisfecho los derechos de los accionistas preferentes, es mejor para la empresa pagar los dividendos preferentes cuando vencen.”¹⁰

- **La inversión se pactó como redimible en cualquier momento**

Es decir, la inversión se pactó con cláusula de rescate, pero sin prima de rescate. Veamos que dice sobre el particular la doctrina financiera:

“Una cláusula de rescate otorga a la empresa emisora el derecho de rescatar las acciones preferentes mediante recompra. Como en el caso de los bonos, las cláusulas de rescate estipulan que la empresa deberá pagar una cantidad superior al valor nominal de sus acciones preferentes, y la cantidad adicional lleva el nombre de prima de rescate”¹¹

Como se puede apreciar, lo que caracteriza a un inversionista de acciones preferentes, es su predilección por lograr un rendimiento económico y no, necesariamente, en ejercer control o participar en la gestión de la empresa.

En esa línea de ideas, un agente económico independiente y racional, pactaría un contrato de inversión en acciones preferentes que, justamente, le garantice el rendimiento esperado; es decir, por lo menos habría pactado que los dividendos sean acumulativos y, además, habría previsto una cláusula de rescate que prevea el pago de una prima.

Sin embargo, lo que se aprecia en el presente contrato, celebrado entre partes vinculadas, es que ninguna de esas precauciones se encuentra presente, llevando al auditor a formular la hipótesis que el único fin de la transacción es aparentar una inversión.

Así, es necesario que el auditor compruebe esta hipótesis de elusión y, además, sí la normativa tributaria vigente le permite enfrentar este tipo de prácticas.

c. Enfoque de la auditoría (Ver gráfico 2)

En la auditoría resulta necesario identificar que otras conductas se observan y que evidencias existen que permitan corroborar esta hipótesis preliminar.

Como se puede ver del esquema, una vez firmado el contrato de inversión, E1 no recibe ningún rendimiento de V1. En un escenario regular, aun asumiendo la validez del contrato de inversión, para que el mismo tenga alguna legitimidad, la generación del rendimiento debería ser, al menos, viable. Entonces la primera pregunta que se necesita resolver es si la empresa de destino de las inversiones estaba en condiciones de generar los rendimientos teóricos a que se había comprometido al emitir las acciones preferentes.

Otra cuestión relevante es evaluar si en algún momento E1 generó el derecho a percibir rendimientos, aun cuando en la práctica no recibió nada.

Para este fin, será necesario gatillar la cláusula de intercambio de información con otras administraciones tributarias, para obtener la documentación pertinente. Como ya se había señalado al principio, los países P1 y PV tienen en vigor un CDI, el cual prevé el intercambio de información.

Así, a fin de contar con evidencia suficiente, mediante la autoridad competente se solicitó que proporcionara dos documentos específicos:

1. Los Estados Financieros de V1, correspondientes al ejercicio material de análisis y dos anteriores; y
2. Las transferencias de dinero de V1 a E1, a efectos hacerlo trazable.

Producto del intercambio de información a solicitud, el auditor podría comprobar los siguientes hechos:

- La inversión de E1 era varias veces mayor el capital de V1.
- V1 no tenía ningún proyecto de inversión al cual hubiera destinado los fondos captados, sólo los transfería a otra entidad del grupo localizada en un país de baja o nula imposición.
- Aún, cuando en el segundo año V1 había generado una pequeña utilidad, nunca le pagó a E1 el rendimiento comprometido vía contrato.

Por tanto, el auditor podría arribar a la conclusión de que la supuesta inversión de E1 en V1, no era otra cosa que un montaje armado con el fin de transferir fondos al exterior, evitando así la carga impositiva.

El sustento de esta afirmación es que la transferencia de fondos nunca calificó como inversión, pues las expectativas de lograr los rendimientos pactados eran nulas.

A esta imposibilidad de generar rendimientos contribuyó en gran medida el supuesto contrato de “inversión”, pues en él nunca se establecieron las cláusulas necesarias que lo garantizaran, conducta que no se condice con la de un tercero independiente.

Por otro lado, V1 nunca tuvo la real obligación de cumplir los compromisos pactados, de hecho, no los cumplió con la benevolencia de E1, que no reclamó el incumplimiento en ningún momento.

Gráfico 2



Fuente: Elaborado por los autores

d. Instrumentos legales empleados

En este contexto, es importante evaluar qué normas legales están disponibles en los respectivos países, las mismas que permitan dejar de lado la forma jurídica presentada por el contribuyente (inversión) y aplicar la norma tributaria que transparente los verdaderos hechos (transferencia de fondos).

En ciertas jurisdicciones existen regulaciones tributarias formuladas con este fin específico. Por ejemplo, en el caso de Perú, el Código Tributario prevé la denominada Norma XVI, que en su primer y último párrafo señala lo siguiente:

“NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

.....

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”

Con base en esta norma, la administración tributaria está habilitada para tomar en cuenta las situaciones reales y aplicar la norma tributaria a los actos efectivamente realizados.

Ahora bien, el acto efectivamente realizado consiste en una transferencia de dinero entre dos partes vinculadas. Dicha transferencia, según el Código Civil de Perú, puede ser calificada como un mutuo de dinero.

A continuación, se cita lo que señala el Código Civil de Perú, sobre este particular:

Artículo 1648° del Código Civil:

“Por el mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuuario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio de que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad”. Así mismo, el Artículo 1663° del mencionado cuerpo legislativo señala lo siguiente: “El mutuuario debe abonar intereses al mutuante, salvo pacto distinto.”

Es decir, la transferencia de fondos de E1 a V1, que es el verdadero hecho, según la normatividad interna, es calificada como un mutuo de dinero pactado sin intereses.

En aplicación de las normas tributarias, un mutuo de dinero entre partes vinculadas debe ser pactado con una tasa de interés financiera de mercado, en virtud del régimen de precios de transferencia vigente, y este interés constituye un ingreso gravado en el Perú.

En consecuencia, el auditor podrá reclamar el impuesto que se generó sobre los intereses dejados de cobrar a la vinculada del exterior.

3.12.2.2. Ejemplo de préstamos “back-to-back” para evitar la tributación de intereses

a. Descripción del esquema (Ver gráfico 3)

El ejemplo a continuación es un esquema de alto riesgo que, en el caso hipotético, tiene lugar en un grupo de empresas que operaban en países miembros de la Comunidad Andina de Naciones¹² (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú).

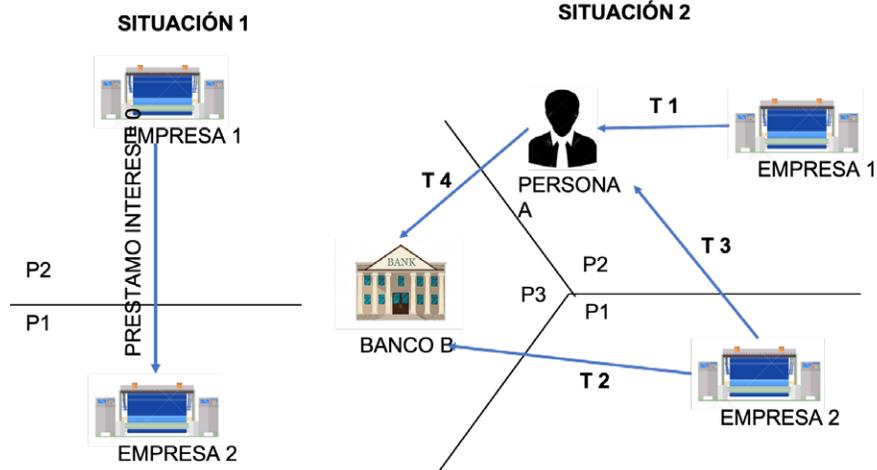
La persona natural “A” es el socio mayoritario de las empresas E1 y E2, residentes en los países P1 y P2, respectivamente (más del 90% de participación en cada una de ellas).

Inicialmente, la empresa E1 celebra un mutuo de dinero a título gratuito con la empresa E2, pactado a una tasa de interés financiero de 0%.

Tiempo después, E1 transfiere a “A” su derecho de cobro a E2 (Transacción 1-T1 en el gráfico). Por su parte, E2 celebra un contrato de préstamos con el Banco B, localizado en un territorio de tributación preferencial (Transacción 2-T2); luego, E2 devuelve el dinero a “A”, que ahora es el nuevo poseedor del derecho de cobro (Transacción 3-T3). Finalmente, se deposita el dinero recibido en el Banco B (Transacción 4-T4).

Como detalle relevante, hay que anotar que cuando E2 celebra el contrato de préstamos con B, ya estaba pactado que el dinero iría directamente a la cuenta de A en el banco B.

Gráfico 3



Fuente: Elaborado por los autores

Efecto tributario de las transacciones realizadas:

Situación inicial

Si bien el mutuo de dinero no generaba intereses, la transacción carecía de interés para el fisco del país P1, pues aun cuando la transacción fuera considerada entre partes vinculadas y debiera generar un interés de mercado, lo cierto es que en la jurisdicción P1 dicha transacción no tributa en virtud de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones¹³. La peculiaridad de la Decisión 578 es que privilegia la tributación en la fuente y, como tal, los intereses generados en el mutuo de dinero sólo tributarían en el país P2 y no en P1.

El país P2 tiene una alícuota del Impuesto a la Renta del 30% y, a su vez, hace tributar las rentas de fuente nacional, procedente de partes vinculadas, con una alícuota igual de 30%. En consecuencia, no genera efecto tributario en P2.

Situación final

Las consecuencias tributarias en P1 no varían en absoluto, pues como ya se señaló no existe tributación en el país de la residencia.

Sin embargo, en P2 la situación tributaria cambia, toda vez que ahora el acreedor es un banco internacional y P2 tiene una alícuota diferenciada para los intereses de un Banco internacional. En efecto, esta alícuota es de 5% y, de otro lado, como P2 tiene una de 30% del Impuesto a la Renta, entonces sobre los intereses pactados se genera un arbitraje.

Ahora bien, el auditor podría presumir que este interés pactado con el banco, en realidad, no tiene lugar, esto en vista que A tiene el dinero depositado y, en buena cuenta, lo que está haciendo el banco B es transferir dichos fondos a E2. Es decir, que el banco se interpone en

una transacción que, inicialmente, era entre partes vinculadas de manera tal que aparenta ser una transacción con un tercero.

De confirmar el auditor la hipótesis, esta transacción calificaría como una de préstamo “back-to-back”; la cual constituye una forma de transferir fondos entre empresas de un grupo multinacional, evitando así las medidas contra lo que se conoce como “capitalización delgada”, que muchas jurisdicciones habían incluido en su normativa interna.

Ahora bien, por lo general resulta difícil probar estos hechos, pues en el caso descrito, el banco que se interpone en la transacción vinculada está localizado en una jurisdicción opaca, no cooperante.

Para un mayor abundamiento, revisar la Acción 4 del proyecto BEPS de la OCDE, cuyo objetivo es limitar la deducción del gasto en intereses por préstamos financieros recibidos en exceso (sobreendeudamiento).

Con lo cual, en el presente caso hipotético estamos frente a una situación donde, a pesar de poder generarse utilidades operativas, se obtiene permanentemente pérdidas netas y, en consecuencia, ninguna imposición.

b. Instrumentos legales empleados

En vista de las dificultades que existen para probar durante la auditoría que se interpuso un banco comercial en una transacción entre partes vinculada, la recomendación dada por la OCDE en este extremo fue limitar la deducción tributaria por endeudamiento, sin considerar que estos provengan de partes vinculadas o con terceros, a una proporción de los beneficios. Por ejemplo, en el caso del Perú, se han recogido estas recomendaciones en su normativa interna y ha limitado la deducibilidad de los gastos financieros por intereses de la siguiente forma:

“Serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos, cuando dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente de 3 sobre el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior; los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles”

3.12.2.3. Ejemplo en que se evita la tributación por regalías

a. Descripción del esquema (Ver gráfico 4)

La empresa “A”, residente en el país PR, cede en arrendamiento equipos a su parte vinculada, la empresa “V” residente en el país PF. Estos equipos son adquiridos de la empresa “Z”, localizada en el país X, y se destinan directamente para uso de V.

Ambas empresas (A y V) son vinculadas entre sí y, a su vez, están vinculadas a la empresa “M”, que es su matriz y se encuentra localizada en el país PM.

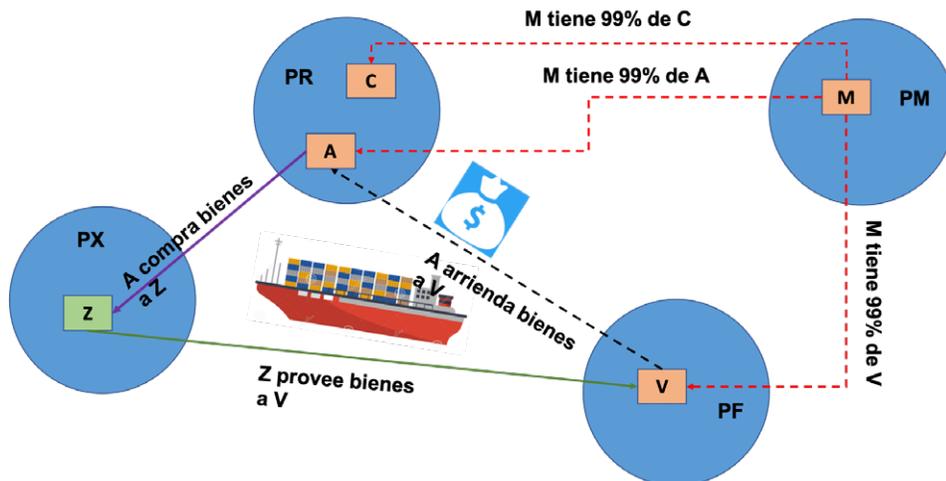
El grupo económico posee también otra subsidiaria denominada “C”, que lleva a cabo operaciones regulares en el mercado local del país PR.

Existe un CDI vigente entre PR y PF. Existe un CDI vigente entre PR y PM, pero no existe un CDI entre PF y PM

Según lo negociado bajo el CDI entre PR y PF, el tratamiento del arrendamiento de equipos está contemplado en el Artículo 12° toda vez que se le da la consideración de regalías, y el país de la fuente PF, del que procedan las regalías, puede someter a imposición a las rentas. Sin embargo, se establece que dicho gravamen no debe superar el 15% de las rentas, a condición de que la empresa “A”, residente en el país PR, sea el beneficiario efectivo de las mismas.

La legislación interna de PF grava este concepto, vía la retención al no domiciliado, con una alícuota del 30%.

Gráfico 4



Fuente: Elaborado por los autores

b. Análisis y efectos del esquema

Si los equipos se alquilan desde el país PM, el pago estaría sujeto a una retención, digamos del orden de 30% en PF, toda vez que PF y PM no tienen un CDI vigente al momento de la operación. Sin embargo, si el arrendamiento se hace desde PR, la retención al no domiciliado sería la mitad; generándose un ahorro tributario por el arbitraje de tasas.

A mayor abundamiento se sabe que, la empresa A tiene un número muy reducido de colaboradores, que su único cliente es la Empresa V, y que fue constituida con capital que no cubre sus obligaciones. Además, a pesar de haber obtenido resultados positivos, su tributación es igual a cero en PR.

c. Enfoque de la auditoría

Existen dos características de la transacción sobre las que se debe poner atención:

- **El beneficiario de la renta y quien contrata el servicio son partes vinculadas**

En estos casos resulta evidente que quien contrata obtendrá un escudo fiscal equivalente al gasto multiplicado por la alícuota corporativa del país de la fuente y, por otro lado, el beneficiario de la renta no tributará en la fuente o, en todo caso, le será de aplicación una retención con la alícuota reducida prevista como límite en el CDI, generándose así un ahorro tributario, lo que constituye un incentivo para el Grupo Multinacional al procurar la utilización del CDI.

- **Quienes materializan la operación no proceden del país de la residencia**

En este caso hipotético, los bienes son importados por el arrendador, pero en ningún momento llegan al país de la residencia PR, sino que, por el contrario, son enviados directamente desde donde son producidos hacia PF, país de la fuente.

Merituada la integridad de estas características, resultaría válido que el auditor formule la siguiente hipótesis: que el arrendador en realidad no requiere, como parte de su operatividad, ser residente de PR. En este sentido, los bienes podrían haber sido adquiridos desde cualquier parte del mundo, y la razón de haberse localizado en PR se fundamentaría solamente en la obtención de una ventaja tributaria a raíz del uso abusivo del convenio.

Al respecto, el CDI entre PR y PF para el caso de las rentas pasivas, ha previsto la cláusula anti-elusiva del beneficiario efectivo.

La acreditación de esta cláusula sujeta el uso de la alícuota reducida a que el beneficiario efectivo de la renta sea un sujeto residente en el otro Estado contratante. Es decir, no basta con que sea residente, sino que además debe ser, en efecto, el destinatario final de la riqueza. Dicho de otra manera, que no fue localizado en el otro Estado contratante con el único fin de hacer uso de los beneficios del convenio y que, en realidad, es un mero intermediario que remite la renta al destinatario final que resulta siendo residente de un tercer Estado que no tiene Convenio con el país de la fuente.

Así, la actividad probatoria del auditor debe concentrarse en corroborar si existe actividad sustancial en PR; y si la empresa A puede disponer de las rentas generadas producto de las operaciones bajo análisis.

Para evaluar si existe actividad sustancial en PR, es necesario establecer un orden y unos objetivos de auditoría, según el siguiente cuadro referencial:

Objeto de estudio	Documentación a analizar	Objetivo del análisis
Correcta delineación de la transacción	Los Estados Financieros auditados, la Memoria Anual, el organigrama y el libro de planillas de la empresa "A".	Conocer las funciones activas y riesgos de la empresa A en el país de la residencia, así como la estructura organizacional (quién asume el control y cómo se toman las decisiones) y financiera (ratios de liquidez, endeudamiento, solvencia, etc.).
	El contrato de arrendamiento de equipos, entre las empresas "A" y "V".	Conocer los derechos de (no) hacer y obligaciones de las partes en la transacción.
	Los Estados de Cuenta Bancaria y otros de la empresa "A".	Identificación de los flujos de fondos y destino.
	Las declaraciones aduaneras y los conocimientos de embarque o guías aéreas o guías terrestres, respecto de los equipos arrendados.	Conocer la ruta de los bienes materia de arrendamiento; el país de origen, el tratamiento aduanero.

Por otro lado, para verificar si la empresa A puede disponer de las rentas generadas, producto de las operaciones bajo análisis, una herramienta que pueden utilizar los auditores son los pedidos de información, amparados en la cláusula de intercambio del CDI vigente.

Como resultado de la información obtenida y analizada, el auditor podría lograr comprobar que la empresa arrendadora residente en el país PR no es la beneficiaria efectiva de la renta procedente del país PF, a partir de los siguientes hechos:

- En la compra de equipos, la empresa M es la que garantiza las operaciones de suministro.
- Los gastos incurridos por la empresa "A", son ínfimos en relación con los ingresos obtenidos.
- El efectivo es destinado hacia otros Estados distintos.
- La empresa A no es titular de un lugar físico y tampoco ha contabilizado el alquiler de un lugar físico; por el contrario, ha reportado como su domicilio el mismo de la empresa C.
- La empresa "A" no tiene registrados activos fijos, físicamente ubicados en el territorio del país PR; es decir, solo cuenta con los equipos arrendados a "V", que se encuentran en el país PF, Estado distinto al de su constitución.

De la evaluación realizada se observa que el comportamiento de la empresa "A", sería el propio de una sociedad instrumental; es decir, sin una conexión económica con el país PR. Por tanto, no cumpliría con las condiciones para ser el beneficiario efectivo de las rentas procedentes del país PF; por lo que habría pretendido hacer un uso indebido de los beneficios del CDI que otorgan una tasa reducida en el país de la fuente.

3.12.2.4. Ejemplo sobre caso de deducción de intereses financieros

a. Descripción del esquema (Ver gráfico 5)

La EMPRESA (residente en el Estado 1) obtiene un préstamo de entidades financieras. En la misma fecha, la EMPRESA otorga en préstamo el mismo importe a su MATRIZ (residente en el Estado 2).

El mismo mes, la EMPRESA compensa parte de la cuenta por cobrar a su MATRIZ, mediante el pago de **dividendos de ejercicios anteriores**, solo generando ingresos por intereses por el saldo pendiente de cobro.

Las cuentas por pagar a las entidades financieras se mantienen por el mismo saldo hasta fin de año, lo que le genera intereses que deduce hasta fin de dicho ejercicio.

La EMPRESA goza en el Estado 1 de un convenio de estabilidad tributaria que impide la aplicación de la regulación de precios de transferencia vigente en dicho Estado. El Estado 1 y el Estado 2 no tienen un CDI vigente al momento de la transacción.

El préstamo obtenido se registra como deuda a largo plazo y se obliga al pago de intereses a una tasa del 7% que son deducidos como gastos.

El préstamo a su MATRIZ constituye cuentas por cobrar; además, le ha generado intereses por cobrar a una tasa del 9%.

De otro lado la alícuota del Impuesto a la Renta en el Estado 1 es del 30%.



Fuente: Elaborado por los autores

b. Análisis y efectos del esquema

Del análisis de los hechos se puede observar que el objetivo de la transacción es obtener financiamiento para la matriz, reduciendo los costos. A tal efecto, se busca la deducibilidad total de los préstamos obtenidos de entidades financieras, y el interés por cobrar por el préstamo concedido se ve reducido. Ello se compensa parcialmente con el pago de dividendos, reduciendo así la base imponible del ingreso gravado en concepto de intereses.

El pago de dividendos no es deducible; sin embargo, se busca deducir el préstamo obtenido para pagar dichos dividendos. La razonabilidad de la deducción de gastos para determinar la renta imponible es que los gastos incurridos permiten mantener la fuente o generar la renta. Por esta razón, si se obtienen unos fondos que luego se prestan pagándose un interés mayor, se cumple con este criterio. Sin embargo, esta lógica se rompe en el pago de **dividendos de ejercicios anteriores**, pues la distribución del dividendo no es otra cosa que el reparto del enriquecimiento y, de ninguna manera, constituyen generación del mismo o mantenimiento de la fuente productiva.

c. Enfoque de la auditoría

De lo anterior, el auditor debería proceder, en primer lugar, a identificar el destino de los fondos obtenidos.

Producto de dicho análisis, tanto contable (análisis de cuentas) como documentario (pagaré, estados de cuentas bancarios), se detectaron préstamos bancarios a largo plazo, cuyos fondos fueron entregados a su matriz no residente en calidad de préstamo, por el mismo importe y en la misma fecha de obtención de fondos.

Por lo antes detallado, se pudo verificar que el destino de los fondos obtenidos de las entidades bancarias ha sido su matriz; por lo cual, para el análisis de proporcionalidad y razonabilidad del gasto financiero se ha efectuado un análisis individual con cada entidad, dado que los fondos obtenidos de los pagarés firmados se han destinado para préstamos en las mismas fechas.

El argumento del contribuyente para deducir estos mayores gastos podría ser que los fondos recibidos de bancos fueron destinados a los préstamos que otorgaron a su matriz, los cuales han generado a su favor ingresos financieros por los cuales han procedido a pagar el Impuesto a la Renta; con lo cual, considera cumplido con el criterio de causalidad.

Un punto importante que debería tener en consideración el auditor es el análisis de razonabilidad y causalidad de los préstamos, a fin de trazar la fuente y origen, así como la correlación de los fondos, con el objetivo de obtener el resultado neto de la colocación.

En el presente caso referencial, se determinó que la EMPRESA ha seguido registrando gastos por intereses de préstamos obtenidos de entidades financieras cuyo objetivo fue financiar a su matriz (cuentas por cobrar), a pesar de que parte de los fondos prestados a su matriz fueron cancelados vía compensación con dividendos por pagar. Por lo cual, no procede aceptar el total de gastos financieros por los préstamos obtenidos hasta el final del ejercicio, si el destino que se le dio (préstamo a la matriz) ya se encuentra parcialmente cancelado.

3.12.2.5. Ejemplo que involucra el pago de regalías I

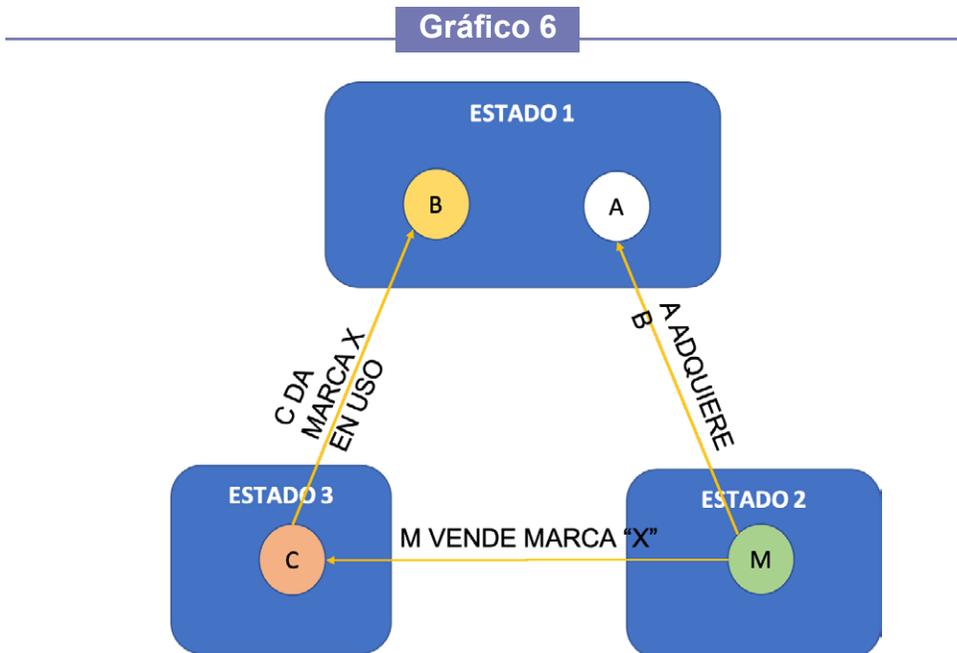
a. Descripción del esquema (Ver gráfico 6)

La empresa A, residente en el Estado 1, adquiere la totalidad de las acciones de la empresa B, residente también en Estado 1. Dicha adquisición, por parte de A, se realiza directamente a la Matriz de B residente en el Estado 2. Cabe señalar que entre la empresa A y la Matriz de B no se evidenció vinculación.

Paralelamente a la adquisición antes referida, la Matriz de “B”, propietaria de la marca “X”, transfiere el mencionado intangible a la empresa C, residente en el Estado 3. C y A están vinculadas.

Una vez que la empresa “B”, es adquirida por la empresa “A”, la empresa “C” cede la licencia de uso de la marca “X” a la empresa “B”, por lo cual acuerdan el pago de una regalía.

Existe un CDI entre el Estado 1 y el Estado 3 en virtud del cual las regalías que la empresa B pague a la empresa C sólo tributan 15% vía retención en el Estado 1. Sin embargo, el pago de tales regalías es deducible para B en el Estado 1 (tasa de 30%).



Fuente: Elaborado por los autores

b. Análisis y efectos del esquema

La empresa B ha sido residente en el Estado 1 desde dos décadas atrás, y durante todo este tiempo ha utilizado la marca X.

La marca X ha generado prestigio por el desarrollar sus actividades en el Estado 1 y puede verse que la creación de la empresa C localizada en el Estado 3 tiene como único objetivo generar ahorro tributario al grupo económico. En efecto, el pago de regalías es deducible en el Estado

1, generándose un escudo fiscal del 30%. De otro lado, el pago de dichas regalías genera un pago de impuesto de renta de fuente nacional del 15%, a favor del Estado 1, en virtud del CDI.

El Estado 3 se caracteriza por tener una alícuota corporativa de 14%, además de permitir la deducción del impuesto pagado en el Estado 1 hasta el límite de lo que tributaría en el Estado 3.

Así, en nuestro ejemplo tendríamos el siguiente efecto agregado:

- En el Estado 1 hay un ahorro del 15%.
- En el Estado 3, a la tributación del 14% se le aplica la deducción de lo pagado en el Estado 1 vía la retención (hasta 14%)
- En suma, por este gasto en regalías puede generarse un ahorro del 29% de dicho gasto (15% + 14%).

c. Enfoque de la auditoría

- A partir de la documentación presentada por A, se establece que la regalía se está pagando por el uso de una marca que siempre fue empleada por A, sin que esto generara gasto deducible en ejercicios anteriores.
- De la evaluación de las declaraciones de A se comprueba además que A ha realizado el pago de regalías a C aplicando la alícuota reducida, en virtud del CDI.
- Se verificó el proceder en los libros contables, cuentas bancarias, EE.FF. y Declaraciones Juradas de impuestos.

d. Instrumentos legales empleados

En este contexto, es importante evaluar qué normas legales están disponibles y permitan desmontar situaciones de elusión o fraude a la ley.

En ciertas jurisdicciones existe regulación formulada con este fin específico; tal es el caso de Perú, por ejemplo, donde el Código Tributario señala lo siguiente:

(...)

Quando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

(...)

3.12.2.6. Ejemplo que implica el pago de regalías II

a. Descripción del esquema (Ver Gráfico 7)

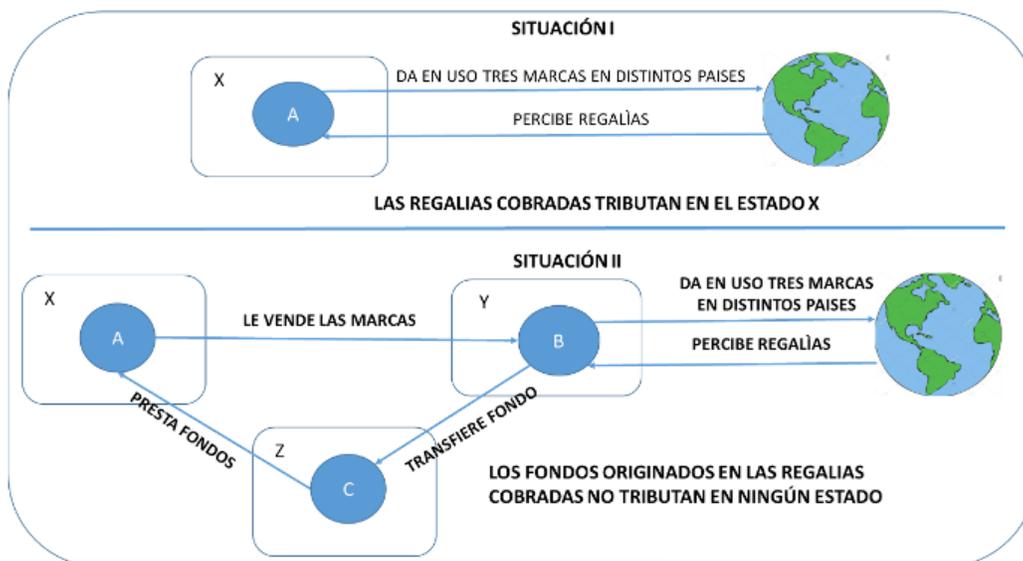
La empresa A, residente en el Estado X, ha desarrollado tres marcas que explota en distintos países alrededor del mundo.

Los accionistas de la empresa A crean una empresa B en el Estado Y, transfiriéndole todas sus marcas. El Estado Y tiene un sistema territorial.

Posteriormente, la empresa A constituye una empresa C en un paraíso fiscal Z, a donde se transfieren los fondos cobrados por B a nivel global, por el uso de las marcas.

El Estado Z mantiene reserva sobre la identificación de los inversionistas localizados en su territorio y, además, al igual que el estado Y tiene un sistema territorial. Finalmente, la empresa A obtiene financiamiento de la empresa C.

Gráfico 7



Fuente: Elaborado por los autores

b. Análisis y efectos del esquema

Situación I

En un primer momento, el ingreso generado por el uso de las regalías para la empresa A, constituye renta gravada, pues el Estado X hace tributar a sus residentes, por rentas de fuente mundial.

Situación II

Producto de la restructuración del Grupo, en virtud de la cual se crea una persona jurídica B, a la cual se le transfieren las marcas. En esta situación, los fondos obtenidos por el cobro de las regalías constituyen ingresos de la empresa B, pero estos no tributan en el Estado Y, pues tales rentas, son de fuente extranjera.

Sin embargo, la empresa A celebra un mutuo de dinero con C, a una tasa de interés cero, repatriando los fondos.

c. Enfoque de la auditoría

En este caso particular, el reto para el auditor es establecer un valor de mercado para los intangibles, pues aun cuando las marcas se explotan en varios países, traer a valor presente los ingresos que se generaban en ese momento implica contar con una gran cantidad de información, como estudios de mercado, penetración, posicionamiento, proyecciones estratégicas, etc.

Otro aspecto importante es establecer si la empresa B tiene sustancia en el Estado Y. Es decir, establecer si en realidad Y tiene los recursos para continuar con el desarrollo y gestión de las marcas, así como su expansión hacia las demás jurisdicciones.

Así, para contrastar y corroborar la información, es necesario solicitar documentación de la contraparte a la administración tributaria del Estado Y, así como de aquellos países en donde la licencia de marca es usufructuada.

De nuestro ejercicio hipotético el auditor podría arribar a lo siguiente:

- La empresa B no realiza funciones materiales, ni utiliza infraestructura o personal alguno, ya que su domicilio fiscal se encuentra en una castilla postal (PO BOX).
- El conocimiento de mercado y estrategia de negocio para el desarrollo de la marca se encuentra radicado en el Estado X, desde donde se brinda asesoría en las distintas jurisdicciones en que se encuentran los usuarios¹⁴.

3.12.2.7. Ejemplo que implica reestructuración y servicios intragrupo

a. Descripción del esquema (Ver Gráfico 8)

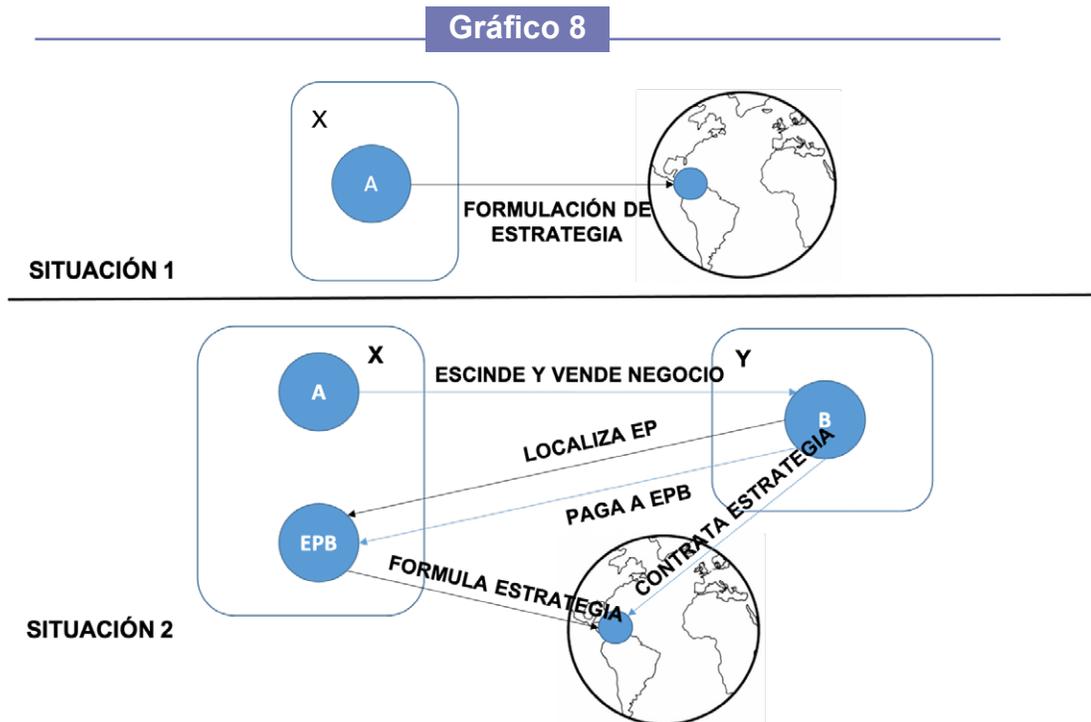
La empresa A, residente en el Estado X, es una manufacturera de plenas funciones que distribuye sus productos a través de sus partes vinculadas en distintos países. Adicionalmente, desarrolla las estrategias de marketing y capacitación al personal de sus subsidiarias.

La empresa A cuenta con una subsidiaria B en el Estado Y, el cual goza de una alícuota menor de renta a nivel corporativo.

La Empresa A escinde el negocio que realiza en dos divisiones:

- Manufactura, la cual se mantiene en el Estado X; y
- Desarrollo de Estrategias, la cual es vendida a la Subsidiaria B en el Estado Y.

A continuación, la empresa B localizó en el Estado X un establecimiento permanente (EPB), el cual sólo tributa por sus rentas de fuente nacional.



Fuente: Elaborado por los autores

b. Análisis y efectos del esquema

De lo anterior se entiende que el desarrollo de estrategias es contratado por todas las subsidiarias con la empresa B. Seguidamente, B dispone que quien haga el desarrollo efectivo de las estrategias sea el EPB. Por la ejecución de dicho encargo EPB es remunerado por B. EPB pretende que tales ingresos constituyen una renta de fuente extranjera y, en consecuencia, no tributará por tales ingresos.

De nuestro ejercicio hipotético el auditor podría arribar a los siguientes resultados en cada uno de los Estados:

- En el Estado Y, B tributa por lo que le pagan las subsidiarias con una alícuota reducida. A su vez, las subsidiarias pueden deducir este pago del Impuesto a la Renta en sus respectivas jurisdicciones.
- En el Estado X, EPB no tributa por el Impuesto a la Renta, pues pretende que es una renta de fuente extranjera.

En consecuencia, producto de la reestructuración, el grupo económico logra un ahorro por arbitraje, en el servicio de formulación de estrategia de marketing.

c. Enfoque de la auditoría

Un aspecto importante es contrastar las funciones realizadas, activos empleados y riesgos asumidos, antes y después de la reestructuración, para conocer cuáles eran los sujetos que agregaban valor al negocio y si el cambio estructural había estado motivado por alguna razón de negocio.

- Comprobar que el desarrollo de estrategias de marketing era una función esencial en el grupo económico, pues a partir de la investigación de las preferencias y la cultura de los consumidores en los distintos países, se desarrolla un mensaje adecuado que asegura la demanda. Este paso es el que define además las cantidades y tipos de productos que se manufacturarán y distribuirán.
- Determinar que este desarrollo se hacía en el Estado X, desde donde se monitorea la investigación de mercado y se diseñan los productos y los mensajes a transmitir al consumidor y las formas de llegar a él, formulándose campañas anuales.
- Contrastar que el desarrollo era llevado a cabo por profesiones residentes en dicho estado, los cuales cumplían horarios de trabajo regulares y que, además, laboraban antes y después de la reestructuración en el mismo edificio y con la misma estructura organizacional interna.

3.12.2.8. Ejemplo que implica servicios intragrupo

a. Descripción del esquema

La empresa B, residente en el Estado X, suscribió tres contratos con su vinculada S, residente en el Estado Y, para la prestación de servicios de Asistencia Técnica y otros diversos.

La empresa S, hace uso de un régimen de tributación privilegiado en el Estado Y, en virtud del cual, los ingresos percibidos por los servicios prestados a las distintas empresas del Grupo no tributan.

b. Análisis y efectos del esquema

Se procedió a revisar los términos contractuales y la documentación de sustento:

- Los servicios tienen naturaleza de transmisión de conocimientos¹⁵ y prestación de servicios en general; sin embargo, la obligación pactada y la metodología para establecer el “precio” del servicio son de carácter general.
- Se pacta un “honorario” por la prestación de los servicios que comprende los costos incurridos más un margen de ganancia de 5%; sin embargo, en los contratos se precisa que la ganancia se aplicará de “ser apropiada”, así los servicios se suelen brindar sólo a la empresa B y, en ocasiones, se brindan en conjunto, también a otras empresas del grupo.
- No se observó de la documentación que acompaña los contratos y los comprobantes de pago, que se acredite el detalle de los costos incurridos y su respectivo sustento, de forma individualizada, por cada servicio efectivamente realizado y facturado.

No obstante, imaginemos para nuestro ejemplo que el inspector fiscal no tuvo acceso a información valiosa referida a:

- Los tipos y subtipos de servicios recibidos, señalando por cada uno, el tiempo de prestación, las personas encargadas de prestar cada servicio, los entregables.
- La documentación que acredite dichos costos (gastos sustentados incurridos por el proveedor), facturas, informes, contratos que garanticen al usuario del servicio la efectiva realización del gasto por parte del proveedor.
- El detalle del cálculo del monto por cada factura, por cada tipo de servicio, incluyendo la determinación de los costos incurridos por el proveedor no domiciliado.
- El detalle y cálculo de la asignación de costos al contribuyente según el sistema de llave de asignación, así como el margen de ganancia.

c. Enfoque de la auditoría

- Se determinó que la empresa S no es quien brinda los servicios directamente, sino que esta sólo se encarga del prorrateo de los costos de los servicios entre todas las compañías, lo necesiten o no, les conlleve un beneficio o si, en efecto, les soluciona un problema que se refleje en las rentas que cada una genere.
- Se verificó que los domicilios consignados en los comprobantes de pago difieren de los que se consignan en el Contrato.

Para deducir tributariamente un gasto se debe contar con documentación que sustente la cuantía asignada al servicio y la composición de sus costos, lo que no se evidencia en los contratos celebrados, donde supuestamente se establece la metodología para determinar los “honorarios” de los servicios prestados a partir de los costos incurridos por el proveedor, sólo se mencionan conceptos generales (costos directos o indirectos), pasajes por viajes o pagos a terceros, pero no se establece:

La causalidad se refiere a la motivación o finalidad que se persigue con un acto. Se refiere a que el gasto debe realizarse para mantener la fuente productora de renta o para generar ingresos periódicos. La fehaciencia está relacionada con la existencia del servicio prestado; es decir, que el mismo debe ser real.

Así, el auditor podría arribar a la conclusión que los servicios prestados a la empresa B, no cuentan con documentación sustentatoria respecto al detalle de cada servicio prestado; por lo cual, no se cuenta con el sustento necesario que acredite la fehaciencia de los servicios prestados por la empresa S.

3.12.3. Consideraciones finales

Sin bien es cierto que uno de los efectos no deseados de la globalización es la generación de un escenario propicio para la deslocalización de las rentas, con su secuela de inequidades y horadación de los presupuestos de las distintas jurisdicciones afectadas; también es cierto que, no todos los Estados son afectados de la misma forma.

En efecto, el grado en que una jurisdicción resulta afectada por estos esquemas de alto riesgo dependerá, entre otras, de su regulación interna y las posibilidades que ofrezca de arbitraje, de la red de convenios para evitar la doble imposición, los tratados de intercambio de información que tenga vigentes, de la existencia de cláusulas anti-elusivas específicas o generales, y obviamente de su capacidad administrativa para hacer cumplir las normas tributarias.

En consecuencia, resulta necesario que toda jurisdicción haga un análisis del grado de exposición en que se encuentra frente a estos riesgos y también en lo posible cuantificar la relevancia económica de la misma, para tomar la decisión de destinar recursos al combate de estas formas de incumplimiento en la tributación de las rentas de los No Domiciliados.

Para hacer frente a estas prácticas, a partir de la revisión de los casos referenciales antes expuestos, se propone una forma de abordar el reto de la auditoría, la misma que dependerá caso a caso, la cual podría resumirse en los siguientes pasos:

a. Análisis y entendimiento de la transacción y su contexto

Resulta necesario, en primer lugar, entender de extremo a extremo la operación, quienes son los intervinientes, que rol juega cada uno de estos en el grupo multinacional, las jurisdicciones involucradas, la fiscalidad en cada una de las jurisdicciones involucradas, la forma en que agrega valor cada uno de los intervinientes, entre otros. Es decir, valorar las funciones y riesgos asociados; delinear correctamente la transacción.

Con estos elementos a la vista, será posible formular una hipótesis de trabajo, acerca de si existe una legítima razón de negocio en la transacción o si, por lo contrario, la mayor motivación es la obtención de una ventaja tributaria.

b. Identificación de las herramientas legales disponibles

Es necesario, además, saber si existen las herramientas legales que permitan llevar a buen término la fiscalización. Si no es el caso, entonces el resultado de esta evaluación, con la cuantificación del perjuicio fiscal a la vista, se convertirá en sustento de una propuesta normativa que cierre el paso a los esquemas identificados.

c. Acopio de pruebas

Formulada la hipótesis de incumplimiento tributario, es necesario abordar la tarea de relevamiento de información, mediante requerimientos de documentación que sean objetivos, claros y específicos dirigidos al contribuyente bajo fiscalización; cruces de información con otros sujetos de la propia jurisdicción que se encuentren involucrados en la transacción; uso de diversas fuentes de información pública, tales como registros públicos, información de comercio exterior, catastros sectoriales, información de administraciones tributarias de gobiernos locales, padrones relacionados a distintas actividades económicas, entre otros.

Resulta igualmente importante sostener entrevistas al interior de la empresa, no solamente con los profesionales tributarios o contables, sino especialmente con agentes claves involucrados en la transacción, tales como los responsables de las áreas comerciales y financieras, así como de las áreas de negocio como producción o logística.

Asimismo, resulta de la mayor relevancia información de las entidades financieras, para corroborar los movimientos (ruta) de los flujos del dinero relacionados a las transacciones bajo evaluación.

Algo que podría resultar ser disuasivo, esto en línea con ciertas prácticas seguidas a nivel internacional, es establecer responsabilidad solidaria sobre los profesionales tributarios o contables, consultoras o sujetos independientes, que formulan y recomiendan estos esquemas perjudiciales. Naturalmente este supuesto debe estar en norma de rango de ley, pues establece un deudor tributario que no ha realizado el hecho imponible.

Respecto a la posibilidad de obtener información de las jurisdicciones en que se localizan las contrapartes de la transacción bajo prueba, es necesario tener en cuenta los Convenios de Doble Imposición y los Convenios de Intercambio de Información que se encuentran vigentes, así como otras colaboraciones que se pueden efectuar en el marco del acuerdo de cooperación entre jurisdicciones, esto a fin de requerir la documentación necesaria para los procesos de auditoría.

d. Corroboración de la hipótesis de trabajo

Del análisis de la información obtenida, será posible corroborar la hipótesis de trabajo o en su defecto descartarla. En caso la hipótesis se confirme, esto conducirá a la formulación de un acto administrativo, según la regulación tributaria de la jurisdicción de que se trate.

El acto administrativo deberá tener fundamentos de hecho y derecho, sobre los cuales conviene asegurarse que su solidez resulte convincente, incluso, en una instancia internacional, pues cabe la posibilidad que el contribuyente, más allá de discutir la observación en la vía administrativa o judicial al nivel nacional, plantee su discusión en un Procedimiento de Acuerdo Mutuo o de Arbitraje si así está previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición que se encuentren vigentes.

Notas al final

- 1 El significado de los términos incluidos en el glosario ha sido tomado de las siguientes fuentes:

OECD (julio 2017). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

Falcón y Tella, R. y Pulido guerra, e. (2018). Derecho fiscal internacional (3ª ed.).

Página institucional del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302

Cruz Padiel, I. y Bahía Almansa, B. (2010). Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT.

- 2 Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En OECD (2013), Modelos empresariales mundiales, competitividad, gobierno societario y tributación (Cap. 3).

“Las cadenas de valor mundiales, caracterizadas por la fragmentación de la producción entre diferentes países, se han convertido en una característica predominante en la economía mundial, y comprende tanto países emergentes como economías desarrolladas”

- 3 Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. En Cordon Esquerro, T. (2007), Manual de fiscalidad internacional (Cap. 2, 3ra. Ed.).

“b) El principio de territorialidad, o de la fuente u origen de la renta, que se basa en la sujeción a gravamen de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas de fuente localizada en un país. Este criterio, por tanto fundamenta el derecho de gravamen de un país en la localización de fuentes de renta dentro de un territorio nacional...”

...Resulta evidente que los países importadores de capital encontrarán ventajas en la aplicación del principio de territorialidad, mientras que los países exportadores de capital obtendrán beneficios de la aplicación del principio personalista. “

(2018). Criterios de sujeción en la imposición directa. En Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (Eds.), Derecho fiscal internacional (3ra.ed, cap. II).

“Tradicionalmente, la postura de los países latinoamericanos, y en general de los países en vías de desarrollo, ha sido favorable al criterio de la fuente como <base prioritaria> de la imposición, aunque varios de estos países han modificado su legislación interna para introducir el criterio de la residencia, y la mayoría ha firmado convenios basados en dicho principio. Este planteamiento tradicional se explica porque estos países, a menudo muy ricos en recursos naturales, son importantes receptores de inversión extranjera, y el criterio del gravamen exclusivo en la fuente les asegura la recaudación correspondiente a la renta obtenida por los residentes extranjeros que invierten en su territorio”.

- 4 (2018). Criterios de sujeción en la imposición directa. En Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (Eds.), Derecho fiscal internacional (3ra.ed, cap. II).

“3.1 Concepto de establecimiento permanente

a) En la tributación de los no residentes (ya sean personas físicas, personas jurídicas o entidades sin personalidad) resulta fundamental el concepto de establecimiento permanente, que en una primera aproximación puede definirse como un <lugar fijo de negocios> mediante el que se realiza toda o parte de las actividades, es decir una <base fija> para el desarrollo de la actividad.

- 5 Hub: Centro efectivo de una actividad.
- 6 Treasury center: tesorería centralizada
- 7 Ver estructura completa del Manual sobre control de la planeación tributaria internacional al comienzo de este apartado.
- 8 El denominado “Test de Beneficio” es una prueba orientada a determinar si entre sujetos que pertenecen al mismo grupo multinacional en efecto hubo la prestación de un servicio. A continuación, el enunciado de esta:

OCDE. (2017). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017.

B.1. Determinar si ha existido una prestación de servicios intragrupo

b.1.1 Criterio de la obtención de un beneficio

7.6 En aplicación del principio de plena competencia, la cuestión de si se ha prestado un servicio intragrupo en el ejercicio de una actividad realizada por uno o más miembros del grupo en beneficio de otro u otros, depende de si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Puede responder a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por la actividad ni a ejecutarla por ella misma, en términos generales no debe considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia.”

- 9 Esta perspectiva se sustenta en la existencia de cláusulas anti-elusivas y en aquellas que permiten el intercambio de información.

Sin perjuicio de lo antes señalado, a partir de la versión 2017 del Modelo de Convenio de la OCDE, esta vocación anti-elusiva se hace evidente desde el título del convenio y su preámbulo que a continuación se presenta:

<p>TÍTULO DEL CONVENIO</p> <p>Convenio entre (Estado A) y (Estado B)</p> <p>para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para la prevención de la elusión y evasión fiscales</p> <p>PREÁMBULO DEL CONVENIO</p> <p>(Estado A) y (Estado B),</p> <p>Con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria, Con la intención de concluir un Convenio para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluidas las estrategias de elusión mediante la utilización abusiva de los convenios por terceros), Han acordado lo siguiente:...</p>

Sin mencionar, la inclusión de sendas cláusulas anti-elusivas que no serán tratadas en el presente capítulo.

- 10 Principios de Administración Financiera de Lawrence J. Gitman (pág. 271). Cabe señalar que el autor a pie de página señala lo siguiente: “La mayoría de acciones preferentes son acumulativas porque es difícil vender acciones no acumulativas. Desde luego, los accionistas comunes prefieren emisiones de acciones preferentes no acumulativas, porque no los coloca en una posición de gran riesgo. Pero es mejor para la empresa vender acciones preferentes acumulativas por su costo más bajo.”
- 11 Fundamentos de Administración Financiera de Scott Besley y Eugene F. Brigham.
- 12 Organización internacional con el objetivo de integrar y desarrollar la región andina. Nació en 1969 con el Tratado Constitutivo (Acuerdo de Cartagena), el cual define su sistema institucional y establece los mecanismos y políticas que deben ser desarrolladas por los órganos comunitarios.
- 13 Decisión supranacional cuyo objetivo es evitar la doble imposición.
- 14 Una cuestión a tener en cuenta es que estos esquemas que buscan deslocalizar las rentas generadas por la explotación de propiedad intelectual han tenido mucha incidencia en Europa, y ha dado lugar al desarrollo de regímenes de excepción denominados “patent boxes”.

Los patent boxes son regímenes que prevén una menor tributación en la etapa de explotación de la propiedad intelectual, por lo general, a condición de que haya sido desarrollado en dicha jurisdicción. Se diferencian de los incentivos a la investigación y desarrollo, en el momento de su aplicación, pues a diferencia de estos, como ya se señaló, estos regímenes son aplicables en la etapa de explotación del intangible.

Para noviembre del 2020 14 de los 27 miembros de la Unión Europea tienen implementado un régimen de “patent boxes” <https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-in-europe-2020/>

15 Para definir la transmisión de conocimientos, constituye una referencia doctrinaria muy útil lo previsto en los párrafos 11 y 11.1 del MC OCDE:

*11. Al calificar como cánones las cantidades pagadas por **información relacionada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico**, el apartado 2 se refiere al concepto de “conjunto de conocimientos y técnicas acumulados, que permite desarrollar con eficacia una actividad en el ámbito artístico, científico o empresarial (know-how)*”. Ciertos órganos especializados y autores han formulado definiciones de este concepto. La expresión “pagos [...] por **información relacionada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico**” se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual o industrial. Normalmente se trata de información no revelada de carácter industrial, comercial o científico, nacida de la experiencia previa, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. Dado que la definición está relacionada con información relativa a experiencias previas, el artículo no es aplicable a los pagos efectuados por información nueva obtenida como resultado de la prestación de unos servicios a instancia del pagador.*

*11.1. En el contrato de conocimientos prácticos, **una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte su experiencia o conocimientos especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se reconoce que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y que no garantiza el resultado.***

Referencias Bibliográficas

- Asen, E. y Bunn, D. (November 26, 2020). Patent box regimes in Europe. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-in-europe-2020/>
- Besley, S. y Brigham, E. F. (2008). *Fundamentos de administración financiera*. Mexico: Cengage Learning Latin America.
- Cordon Esquerro, T. (2007). *Manual de fiscalidad internacional* (3ª ed.). España: Editorial Instituto de Estudios Fiscales.
- Cruz Padial, I. y Bahía Almansa, B. (2010). Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3240957>
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2018). *Derecho fiscal internacional* (3ª ed.). España: Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Gitman, L. J. y Zutter, C.J. (2012). *Principios de administración financiera*. (12ª ed). México: Editorial Pearson Educación.
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú (2021). *Convenio para evitar la doble imposición*. https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302
- OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es
- OCDE. (2017). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017* https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page1.
- OECD (2017). *Modelo Convenio de Doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio*. OECD Publishing, Paris. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

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

