

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Inter-American Center of Tax Administrations

**Manual CIAT de Control del Planeamiento Tributario
Internacional**

Manual on International Tax Planning Control



2007

CAPITULO I

CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

I. Introducción

I.1. La importancia del control del planeamiento tributario abusivo internacional en un mundo globalizado.

Los avances en las relaciones económicas mundiales y el rápido desarrollo alcanzado por los procesos de globalización e informatización, al mismo tiempo que traen importantes avances a los países insertados en este contexto, han generado nuevos desafíos a las administraciones tributarias referente a los controles del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Cabe destacar entre estos, la materialización de un ambiente más propicio para la ejecución no solo de actos de evasión, sino también de una amplia variedad de esquemas y maniobras de planeamiento tributario internacional.

Este proceso de desarrollo de la economía mundial nos lleva a una situación en que las administraciones tributarias ya no pueden trabajar con el concepto típico de contribuyente. Esta realidad económica provocó el surgimiento de otro tipo de sujeto pasivo, del contribuyente mundial, sin patria, por lo cual lo que importa es la ganancia del grupo económico como un todo, no la ganancia de una empresa individual o de la casa matriz. Para ellos, los tributos son considerados como un costo que debe ser disminuido a nivel global, maximizando las utilidades del grupo empresarial.

A continuación se presenta una breve evolución del crecimiento del comercio mundial y de la presencia de las empresas multinacionales en las economías, factores determinantes para la proliferación del planeamiento tributario internacional.

I.2. Flujos del comercio internacional y empresas multinacionales

El comercio internacional continua aumentando más rápidamente que la producción mundial y refleja una creciente apertura e interdependencia de las economías nacionales. En ese proceso, no se puede ocultar el progresivo papel de los flujos comerciales de las exportaciones de las empresas multinacionales, lo que explica por qué el combate a los esquemas y maniobras

utilizadas para el planeamiento tributario vienen recibiendo cada vez mayor atención por parte de las administraciones tributarias y de los contribuyentes.

Las estadísticas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) para el año 2000, demuestran que las exportaciones de las filiales extranjeras de las empresas multinacionales representaron el 45% de las exportaciones mundiales. Gran parte de estas exportaciones son destinadas a otras filiales del mismo grupo hecho que –ciertamente- favorece la adopción de esquemas de planeamiento tributario internacional entre estos grupos económicos. Además, debemos considerar que las exportaciones globales de las multinacionales, teniendo en cuenta las filiales y las casas matrices, corresponden al 60% del comercio mundial, lo que demuestra el fuerte control que estas empresas tienen sobre las operaciones del comercio mundial de bienes y servicios.

Cabe destacar que, de ese comercio, 53% del total ocurre con los flujos comerciales de ocho (8) países: EUA (16%); Alemania (8%), Japón (7%), Reino Unido (5%), Francia (5%), Canadá (4%), Italia (3,5%) y China (4,5%).

Se verifica también que el comercio internacional está integrado de la siguiente manera: 80% por el comercio de bienes y 20% por el comercio de servicios, aunque esos últimos están creciendo más deprisa que aquéllos. Ciertamente hubo también una diversificación en la pauta de exportación de los países en desarrollo, con un fuerte avance de productos manufacturados como resultado del proceso de globalización.

Un punto fundamental que debe ser considerado y respetado, pero controlado en lo que respecta a las normas legales, es que el comercio entre empresas realizado por grupos multinacionales, tiene un papel relevante en el planeamiento estratégico de estas organizaciones debido a que su gestión a nivel mundial puede ayudarlas a disminuir costos, maximizar la utilización de sus unidades productivas y contribuir en la integración de sus procesos productivos a escala global.

Hay que destacar que el comercio entre esas empresas vinculadas es diferente del comercio entre empresas no asociadas porque pueden neutralizar, en el corto plazo, los cambios de precios relativos, de tasas de cambio o de las condiciones económicas generales. Además de esto, los precios aplicados por estas empresas en sus operaciones dentro del grupo, pueden llegar a presentar determinantes y características específicas, constituyéndose así en precios de transferencia, los cuales pueden afectar las bases impositivas tributarias de los países donde están localizadas estas empresas, como también distorsionar los flujos financieros a nivel mundial.

En términos numéricos, los datos disponibles indican que para el año 2001 había aproximadamente 65.000 empresas multinacionales, que se distribuían en otras 850.000 filiales en el extranjero, responsables de 90 millones de empleos directos y, como ya fue mencionado, controlando el 60% del comercio mundial de bienes y servicios.

Información disponible en el Atlas de las Corporaciones Multinacionales, publicado por la Doble Inc., informa que en una lista de Producto Interno Bruto de los países del mundo y de Ingresos Brutos de las Empresas, de los primeros cien (100), 53 son empresas multinacionales (12 empresas entre los primeros 50 de la lista), lo que significa que ellas son mayores en términos de producción que más de 130 países del mundo, siendo que la principal empresa de combustibles del mundo, 21ª de la lista, tiene un nivel de ingresos superior al producto de 180 países.

Lo cierto es que respecto a la realidad actual de los grupos multinacionales se puede decir que estas empresas, concentrando casi 30% de la producción mundial y siendo responsables del 60% del comercio mundial, con presencia en casi todos los países, tienen la capacidad de dominar el comercio mundial. Si consideramos que la minimización de la presión fiscal a nivel mundial es uno de los factores claves para estas empresas, aliado a la proliferación de países que presentan regímenes tributarios preferenciales, y al avance del sistema financiero a nivel mundial y las facilidades de comunicación, están reunidos todos los elementos que fomentan el planeamiento financiero internacional, muchas veces abusivo y criminal.

Otro punto clave a ser considerado en este escenario global está relacionado con la fuga de capitales de los países, destinados a los paraísos fiscales. Estudios de la "Red para la Justicia Fiscal" apuntan que 11,5 US\$ trillones de dólares de riqueza personal son controlados "offshore". El movimiento de transferencia de capitales hacia los paraísos fiscales es una realidad, y cada vez se intensifica más, destinado fundamentalmente a los países considerados con tributación favorecida.

Estimaciones económicas indican que si esta renta estuviera sujeta a impuesto en sus países de origen (considerando solamente un crecimiento medio anual del 7% para esta riqueza fija), el volumen de la recaudación, considerando una tasa media de tributación del 30%, sería de aproximadamente 241 millones de dólares estadounidenses anuales. Debe considerarse que este valor no incluye la elusión fiscal que anualmente se realiza en operaciones provenientes del planeamiento tributario abusivo practicado por las empresas multinacionales.

Siguiendo esta línea, estudios académicos indican que aproximadamente 500 millones de dólares estadounidenses salen anualmente de los países subdesarrollados o en desarrollo como fuga de capital, por medio de prácticas de corrupción, investigación comercial de las debilidades de los sistemas tributarios de estos países y otros métodos de evasión de capitales en general.

Lo que se verifica es que la evasión tributaria en todas sus formas implica la pérdida de legítimos ingresos tributarios, atenta contra la equidad en la repartición de la presión tributaria mundial, distorsiona la asignación de recursos y significa una práctica desleal en relación a las legítimas condiciones de competencia en los mercados.

Por otra parte, se convierte en una de las formas más graves de competencia desleal, ya que además de ir en contra de las normas legales, posiciona a sus

practicantes en una condición ventajosa, injustificada e ilegítima en relación a los demás contribuyentes que no tienen acceso a este tipo de operación.

En esta línea, fortalecer la coordinación fiscal internacional entre las naciones se convierte en el elemento fundamental para disminuir la evasión fiscal internacional. Además, el eficiente funcionamiento de la cooperación tributaria ayuda a garantizar que los contribuyentes que tienen acceso a las transacciones internacionales no tengan también acceso a mayores posibilidades de evasión y elisión tributarias que los contribuyentes que operan únicamente en sus mercados nacionales.

I.3. Propósitos generales

El planeamiento tributario internacional genera para las Administraciones Tributarias una problemática que debe ser abordada a partir de reconocer las implicancias que el contexto económico mundial actual genera en el marco de sus competencias específicas.

Efectivamente, mientras las transacciones internacionales no se ven limitadas ni cercadas por las fronteras, los hechos imponible que de ellas se derivan deben ser controlados y verificados por Administraciones Tributarias Nacionales cuyas competencias específicas sí están restringidas por dichas fronteras.

Sin duda, ello produce grandes desafíos para los Fiscos Nacionales cuando, en defensa y resguardo del interés tributario de cada una de sus jurisdicciones, deben asumir sus tareas de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo, en materia de fiscalidad internacional.

Tal como se mencionara en la Conferencia Técnica del CIAT en Lisboa, 2003: "La velocidad y complejidad con que se desarrollan las transacciones mundiales, le han permitido a los contribuyentes utilizar una mecánica de planificación fiscal que, desde la óptica de este análisis, ha favorecido el drenaje de base imponible, ya sea a favor de territorios de baja o nula imposición, o bien hacia jurisdicciones donde las ventajas tributarias vienen dadas por regímenes fiscales privilegiados, o incluso, por la carencia de acción del Fisco en el control certero de la operatoria internacional".

Conocedores de la problemática internacional a que nos referimos en el punto precedente, distintos organismos internacionales, han efectuado considerables esfuerzos para instrumentar mecanismos y recomendaciones que desalienten la generación y la utilización nociva del planeamiento tributario.

Por ello, este trabajo no implica desconocer esos esfuerzos, sino que por el contrario se pretende fortalecerlos abordando la temática desde el CIAT con un enfoque directamente centrado en favorecer y maximizar el accionar de las administraciones tributarias en el combate de las consecuencias derivadas de la planificación tributaria nociva, a través del fortalecimiento de la asistencia mutua tanto en la identificación y detección de las estructuras y metodologías

comerciales y jurídicas en los que se sustenta, como en la cooperación para la instrumentación de los mecanismos normativos, administrativos y de fiscalización para su control y desaliento.

A partir de ese propósito específico, el grupo de trabajo ha fijado como objetivo general el de:

“Intercambiar experiencias e identificar áreas de cooperación y estrategias conjuntas de las administraciones tributarias, para controlar el planeamiento tributario internacional y evitar efectos tributarios nocivos, en especial, los referentes a la disminución de la base imponible, el arbitraje de la tasa, el diferimiento del pago del impuesto, la obtención de créditos y de devoluciones a los que de otra forma no habría lugar.”

En ese marco, los países partícipes han aportado valiosa información a fin de:

1. Identificar la problemática que involucra la planificación tributaria internacional, reconociendo el contexto en que se origina y las circunstancias que faciliten su generación. También se intenta visualizar el rol que asumen sus promotores y las medidas adoptadas a su respecto.
2. Dar a conocer el accionar de las Administraciones Tributarias frente al planeamiento tributario internacional tanto desde la adopción de una estructura adecuada para afrontar su control y desaliento, como asimismo desde la interacción con otros organismos nacionales e internacionales –incluidas las restantes Administraciones Tributarias– como mecanismo favorecedor y productor de información y conocimientos que fortalezcan su rol en el control de las operaciones internacionales y el desarrollo de sus misiones específicas de aplicación y verificación de la correcta determinación de la base sujeta a imposición de cada uno de los impuestos a su cargo.
3. Trabajar en la identificación de estructuras y mecanismos utilizados por los contribuyentes para concretar la planificación tributaria, agrupados en función a esquemas dentro los cuales se desarrollan dichas estructuras y mecanismos con la identificación de las medidas legales y administrativas que se hubieran adoptado para contrarrestar o desalentar los efectos nocivos que puedan producir.
4. Identificar los procedimientos adoptados por las Administraciones Tributarias para el control del planeamiento tributario internacional, los que incluyen los procesos de investigación, detección e inventario de indicios para promover la fiscalización con la mención, de ser posible, de casos concretos.

I. 4. Características y alcance del trabajo

La evolución constante y compleja que enmarca la problemática de la fiscalidad internacional y más específicamente de la planificación tributaria

extrafronteriza, hacen necesario que la tarea desarrollada por las Administraciones Tributarias integrantes del Grupo de Trabajo “Control del Planeamiento Tributario Internacional” no quede detenida en un momento determinado.

Por ello, a fin de que el presente Manual tenga una utilidad constante en el tiempo, se ha adoptado un mecanismo de presentación y abordaje de los temas que facilite su actualización permanente al ritmo de las modificaciones que adoptan los contribuyentes en su accionar, y que a su vez permita que las restantes Administraciones Tributarias que conforman el CIAT puedan incorporar su propias experiencias a fin de enriquecer la tarea encarada en el seno de este Grupo para que constituya una herramienta de consulta y capacitación permanente.

Con ese propósito, el presente trabajo está diseñado en Capítulos que contienen una descripción teórica y técnica de los temas que se abordan en cada uno de ellos, con la inclusión de enlaces que permiten acceder a los casos, comentarios y experiencias pertinentes –identificados por país- que fueran aportados por cada una de las Administraciones Tributarias que conforman el equipo de trabajo.

De esta manera tanto la incorporación de nueva información como la actualización de la que conforma este Manual, podrá efectuarse a través de la sola modificación de los contenidos enlazados sin alterar en forma sustantiva –excepto que así fuera necesario- la exposición teórica de cada uno de los aspectos que se abordan en el presente trabajo.

CAPITULO II

II. PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

II.1. Concepto

En la actualidad el contexto internacional plantea una serie de mecanismos y estrategias de intercambio comercial que trascienden los límites geográficos de los Estados, motivados –entre otras razones- por los continuos cambios tecnológicos principalmente aplicados a la comunicación.

Este vuelco de los actores económicos hacia la captación de nuevos mercados puede explicarse en la necesidad de buscar tecnología de avanzada -generada por los continuos avances en la materia-, que les garantice la reducción de costos necesarios para maximizar sus beneficios.

El objetivo de alcanzar y extender el consumo -internacionalizando el comercio-, suena atractivo para obtener mayores ganancias, pero sin duda en toda decisión de inversión para instalarse en nuevos mercados, el costo impositivo juega un papel sumamente importante.

Así es que uno de los aspectos que prevalece en un grupo económico a la hora de tomar decisiones de inversión, es la estructura impositiva que posee el país receptor de esta inversión.

Un grupo económico situado en distintas jurisdicciones fiscales definirá su estrategia de beneficios en función de la ganancia que obtenga cada empresa en particular, para luego consolidar sus resultados. Así, a través de un sistema de planificación tributaria los contribuyentes podrán encontrar la mejor alternativa que les permita minimizar su carga tributaria.

De esta manera, surge la planificación tributaria internacional, concepto que desde el punto de vista de la recaudación de un país podría generar la disminución de su base imponible, motivo por el cual en la actualidad este es un tema relevante de las agendas de las Administraciones Tributarias de todo el mundo.

En ese sentido, no sólo las Administraciones Tributarias deben adaptarse a esta nueva realidad económica, sino que en materia legislativa los países necesitarán conciliar su legítimo derecho a gravar las utilidades de sus residentes que se originen dentro y fuera de su territorio con la prudencia de evitar gravar el mismo concepto en más de una jurisdicción.

Así es pues, que una basta cantidad de naciones en el mundo han adaptado sus legislaciones mediante la inclusión del concepto de renta mundial, por el cual recogiendo el principio de territorialidad de la fuente u origen –localización económica del hecho imponible-, y el principio de residencia –en base a la

permanencia de hecho de un sujeto en una determinada jurisdicción fiscal por un determinado período prefijado-, se pretende abarcar la materia imponible correspondiente a una Nación.

Como puede apreciarse, el nuevo escenario desafía a las Administraciones Tributarias a ser más dinámicas, a poder adaptarse a las nuevas condiciones económicas internacionales, a proponer cambios legislativos en la materia y a ampliar su capacidad operativa para controlar y auditar las nuevas estrategias empresariales que devienen de una planificación tributaria cada vez más elaborada.

Como se mencionara, entre las decisiones de un grupo económico que actúa comercialmente en distintas jurisdicciones fiscales, minimizar la carga tributaria es un hecho sumamente importante, y ello puede lograrse a través del estudio de los hechos y actos jurídicos que desarrolla un grupo económico y del conocimiento de los distintos sistemas tributarios existentes en los países en los cuales tiene presencia comercial, en otras palabras a través de encausar una estrategia o planeamiento tributario internacional.

Sobre el particular, el Planeamiento Tributario Internacional se presenta como una herramienta estratégica de decisión de los negocios, caracterizada por un conjunto coordinado de comportamientos empresariales, tendientes a crear relaciones y situaciones jurídicas orientadas a la optimización de la carga tributaria, dentro del marco de la legalidad, y con el claro objetivo de disminuir el costo impositivo.

Esta planificación tributaria no tiene en sí un fin de evadir o eludir la carga impositiva, como tampoco de fraguar o simular actos jurídicos, hechos que provocarían un ilícito, por el contrario, dentro del marco de la legalidad se pretende buscar la alternativa más eficiente para disminuir la presión tributaria que soporta un grupo económico.

Como mencionara Javier Rodríguez Santos en el Manual de Fiscalidad Internacional del Instituto de Estudios Fiscales de España: "En la planificación fiscal internacional no se trata de simular actos o negocios sino de llevar a cabo efectivamente los que se consideran más convenientes desde el punto de vista fiscal entre aquellos que son legalmente alternativos.", "... un plan fiscal ha de ser, además de legal, rentable, seguro y consistente."

El planeamiento tributario internacional está basado principalmente sobre dos ejes, el primero de ellos es el conocimiento de la legislación tributaria internacional y por otro lado se encuentra el desarrollo eficiente de la naturaleza jurídica de las operaciones mundiales; ambos permiten ahorrar recursos en impuestos.

Ahora bien, las Administraciones Tributarias para afrontar el problema de que se disminuyan sus bases tributarias, como consecuencia de la realización por parte de los contribuyentes de un planeamiento tributario, deben adaptarse y modernizarse para estar a la altura de las nuevas transacciones internacionales, ya sea a través de la actualización de sus legislaciones, de

mejorar las estructuras administrativas y los procesos de gestión, auditoría o fiscalización, y de avanzar en su relación con los contribuyentes y demás entidades recaudadoras nacionales e internacionales.

II.2. Descripción del Problema

La planificación tributaria internacional es un tema complejo de abordar para las Administraciones Tributarias, y debe ser tratado identificando las implicancias económicas en el mundo globalizado.

El efecto de la globalización ha generado que las operaciones comerciales no queden limitadas por fronteras o jurisdicciones fiscales, mientras que la imposición que derivan de las mismas debe ser controlada por Administraciones Tributarias Nacionales cuya competencia se limita a su país.

En este escenario se plantea un gran desafío para las Administraciones Tributarias en orden de defender y proteger los intereses tributarios de sus jurisdicciones, para ello, deben estar preparadas a efectuar auditorías a fin de controlar la correcta declaración de los impuestos y aplicar sus normativas adecuadas a un contexto de tributación internacional.

La velocidad y complejidad con la cual tienen lugar las transacciones internacionales han despertado en los contribuyentes la utilización de mecanismos de planeamiento tributario -nocivos o no- a través de los cuales pueden lograr -entre otros-, el diferimiento del gravamen en el tiempo, evitar la doble imposición, localizar renta en otros países de menor nivel de presión tributaria, etc.

II.3. Competencia Tributaria Nociva

En un contexto como el descrito con transacciones internacionales de bienes, servicios, capitales, tecnología, entre otros, llevadas a cabo en un marco de interacción entre los sistemas jurídicos-fiscales de dos o más Estados, y a través de una estrategia de acción coordinada, cuya finalidad es minimizar el efecto impositivo, aparece el interés de los Estados por atraer inversiones extranjeras, a la vez que retener la propia, surgiendo así una constante competencia por ofrecer las mejores oportunidades de inversión a través de incentivos tributarios.

En esa inteligencia, los países modifican sus políticas económicas y tributarias, por ejemplo disminuyendo la carga impositiva, afectando de esta manera las decisiones de otros Estados que con el fin también de localizar actividades y bases imponibles, se ven forzados a modificar sus legislaciones internas, generando una competencia tributaria entre territorios, la que puede ser sana o no.

Al presentarse la competencia tributaria entre los distintos Estados concomitantemente puede surgir el término de evasión de los Estados. Ello es

así, ya que mediante la cooperación activa por parte de algunos países en la ocultación de rentas o riquezas de los sujetos no residentes, perjudican el interés tributario de terceros Estados, lo que finalmente se traduce en una competencia tributaria dañina.

Al respecto, el primer factor que ha colaborado en la aparición de la competencia tributaria lesiva ha sido la desaparición virtual de las fronteras en atención al aumento en el flujo de bienes y servicios, capitales, transferencia de tecnología, de información y el incremento del flujo de fondos buscando nuevas y más rentables oportunidades de colocación.

Todo ello se ha visto profundizado con la existencia de paraísos fiscales y la proliferación, por parte de países con sistemas tributarios responsables, de regímenes fiscales con condiciones extraordinariamente muy ventajosos.

Como puede apreciarse, en un contexto de globalización puede aparecer no sólo la elusión y evasión provocada por los contribuyentes sino también la de los Estados y con ello una fuerte preocupación por parte de los países en virtud de que la consecuencia de esta competencia tributaria nociva, se traduce en la disminución de la base imponible mundial.

Ello así, puede concluirse que la Competencia Tributaria Perjudicial, consiste en una serie de actos jurídicos que si bien están orientados a optimizar las bases imponibles, lamentablemente estas situaciones cruzan el límite de la minimización lícita de la carga tributaria.

Ahora bien, es importante señalar que los límites a las actividades de Planificación Tributaria Internacional de las empresas, tal como lo expone Pietro Adonnino en "La Planificación Fiscal Internacional y los Paraísos Fiscales": "...están constituidos por las normas contra la elusión contenidas en los ordenamientos internos o en tratados celebrados por los Estados".

En ese sentido, agrega el autor precitado que: "Teniendo en cuenta las experiencias alcanzadas en los diferentes ordenamientos y las normas existentes en ellos, cualesquiera sean los esquemas jurídicos adoptados, ...y la terminología utilizada para identificar el comportamiento como elusivo, la reconstrucción de la noción de elusión es en esencia la misma y son similares los instrumentos técnicos, legislativos o judiciales adoptados para combatir los fenómenos de elusión en sus variadas manifestaciones".

Como consecuencia de lo expuesto, todas las técnicas de evaluación para poder determinar si una operación económica se ha realizado con la intención de eludir el pago del impuesto tienden a establecer cuál ha sido el resultado económico obtenido verdaderamente por las partes, mediante el análisis de la verdadera naturaleza del negocio mas allá de la forma jurídica que le ha dado el contribuyente y la apariencia que tengan.

Así pues, considerando que no hay un criterio universal sobre el tema que se analiza, a continuación se mencionan algunos ejemplos de competencia tributaria perjudicial o no:

- Cuando un Estado oculta rentas y patrimonio de un sujeto no residente existe asimismo un comportamiento fuera de la ley por parte de los sujetos no residentes en atención a que primeramente tuvieron la intención de evadir sus impuestos y posteriormente encontraron al territorio que favoreció esa conducta. En este supuesto, se pueden mencionar a los países de baja o nula tributación y a aquellas jurisdicciones que amparan la impunidad del sujeto infractor.

- Un Estado colabora en la elusión de impuestos cuando crea regímenes preferenciales –ejemplo de ello es la constitución de sociedades holdings- con el sólo objetivo de otorgar ventajas fiscales, lesionando a terceros Estados. Por el contrario si se modificaran los sistemas tributarios con el objetivo de hacerlos más simples, eficientes, neutrales, evitar la discriminación, la doble imposición y aumentar la equidad horizontal, podríamos hablar de una Competencia Tributaria Sana.

- Otro ejemplo de Competencia Tributaria Nociva, se encuentra en la negación por parte de los países con regímenes privilegiados de celebrar Convenios con otros territorios que incluyan cláusulas que favorecen el intercambio de información.

Es posible para la Planificación Tributaria Internacional el aprovechamiento por parte de los empresarios de los vacíos legales que tengan los ordenamientos jurídicos de algunos territorios. No obstante ello, en sentido opuesto se encuentra la utilización por parte de los contribuyentes de instrumentos jurídicos instaurados por los Estados con una finalidad específica, para objetivos distintos de aquellos para los cuales han sido previstos, con el único motivo de que ello permite reducir la carga tributaria.

Como instrumentos que los países utilizan en la Competencia Tributaria Nociva podemos citar: la de contar con una legislación que permita la creación de las sociedades denominadas off shore. Si a ello le sumamos que dicho país cuenta con una red de Acuerdos suscritos con otros países, estas sociedades pasan a denominarse Conduit Companies, en caso contrario el uso de estas sociedades será el de la Base Company.

El análisis de los mecanismos e instrumentos por medio de los cuales los países organizan una estructura tributaria que compite en forma nociva con los demás regímenes fiscales permite identificar factores indicativos de una nocividad potencial. En otras palabras, a través del análisis de las estructuras jurídico-tributarias de los países, es posible verificar y enumerar factores que indican una probable perjudicialidad para los regímenes tributarios de los demás países. De allí que, si se analizan estos factores conjuntamente con los efectos económicos efectivamente producidos, estos puedan indicar que un determinado régimen jurídico-tributario constituye un régimen preferencial perjudicial.

Las estructuras jurídicas que determinan la perniciosidad de los regímenes que promueven la competencia fiscal nociva pueden ser, entre otras, aquellas que:

- Establezcan una tributación nula sobre las operaciones económicas de mayor relevancia, o bien a alícuotas reducidas;
- No ofrezcan transparencia respecto de su legislación interna, con la ocultación de la forma de creación y vigencia de las disposiciones legales y administrativas (actos no publicitados);
- Presenten una definición imprecisa o artificial de la base imponible que no permita determinar el importe de los impuestos exigidos;
- Adopten un mecanismo de exención general para las ganancias obtenidas en operaciones con no residentes en paralelo con la prohibición de realizar negocios con los residentes del país;
- Permitan la constitución de sociedades con existencia exclusivamente jurídica, sin exigir el desarrollo de una actividad económica real; y
- Concedan a las autoridades tributarias la prerrogativa de negociar con los contribuyentes el importe y la forma de pago de los impuestos.

Como se mencionara más arriba, estas características indican la posibilidad de considerar que un régimen tributario es nocivo. No obstante ello, el análisis debe realizarse caso por caso, considerando no sólo la potencialidad del carácter nocivo, sino también el efecto perjudicial efectivo sobre los demás países. Así, se podrán considerar como no perjudiciales a los regímenes tributarios que a pesar de presentar algunas de las características mencionadas más arriba son justificadas en el contexto de la realidad económica del país.

Debe hacerse una distinción respecto de los países que presentan casi la totalidad de los factores determinantes mencionados más arriba, entre otras normas perjudiciales, sumados al comportamiento de no cooperación relativa a la provisión de información sobre los negocios y operaciones realizados en su territorio. Recientemente, la OCDE adoptó un nuevo enfoque que indica que el criterio determinante para la caracterización de un país o dependencia como régimen fiscal preferencial nocivo es la existencia de prohibiciones internas al intercambio de información fiscal. Así, un país o dependencia sería caracterizado como paraíso fiscal y promotor de la competencia fiscal nociva cuando deliberadamente no se comprometiese a proporcionar información de interés fiscal.

Este nuevo enfoque de la OCDE motivó cambios en el comportamiento de sus países miembro. La inclusión de un país o dependencia en la categoría de paraíso fiscal dejó de estar determinada por la baja o nula tributación para comenzar a determinarse por la posibilidad efectiva de intercambio de información con vistas a combatir el fraude y el lavado de dinero. En consecuencia, las llamadas listas negras que contienen países y regímenes fiscales preferenciales, cuyas características se prestan a la potencial competencia fiscal nociva, comenzaron a incluir solamente a los países no

cooperantes, es decir, a aquellos que no se comprometieron a realizar convenios para el intercambio de información fiscal. En paralelo, se inició un trabajo de aproximación para con estas jurisdicciones, con el objetivo de establecer acuerdos específicos para el intercambio de información fiscal.

Por otra parte, a los fines de desarrollar el presente Capítulo, los países integrantes del CIAT, han aportado algunas estructuras y mecanismos jurídicos y comerciales utilizados por algunos contribuyentes en operaciones internacionales para el fraude, la evasión y/o la elusión tributarias.

Adicionalmente, los representantes de las Administraciones Tributarias participantes han contribuido con información sobre los principales promotores de mecanismos generadores de planificación tributaria nociva como así también tales representantes han colaborado con una descripción de aquellas medidas de contención normativas y administrativas que permiten desalentar dichos mecanismos, los que se abordan en el presente capítulo.

II.3.1. Utilización de regímenes preferenciales ubicados en países con o sin suministro de información

Uno de los medios utilizados por los países para atraer inversión extranjera es su sistema fiscal, estableciéndose comúnmente regímenes tributarios preferenciales a tales efectos.

La competencia tributaria en si puede no resultar perniciosa; tampoco es utilizada únicamente por los denominados paraísos fiscales.

Se trata aquí de establecer los supuestos en que la utilización de los regímenes tributarios preferenciales establecidos en un país, puedan favorecer o generar el fraude, la evasión y/o la elusión tributarios en terceros países.

Desde ya que si dicho régimen existe en una jurisdicción que no accede al intercambio de información, la falta de transparencia que ello conlleva, no sólo da lugar a estimar un uso con fines de planificación nociva, sino que produce un alto nivel de sospecha de que a través del ocultamiento de actividades rentables, bienes, tenencias financieras y movimientos financieros se persiga el propósito de extraer de la base imponible, hechos o bienes sujetos a tributación.

Por el contrario cuando dichos regímenes están instrumentados en países a los que se puede acceder al intercambio de información internacional, la problemática no está directamente ligada al ocultamiento a que se hiciera referencia, sino más bien a la posibilidad del abuso de dicho régimen o la derivación ficticia a favor del régimen de actividades u operaciones que en realidad no se han producido en el ámbito de su alcance.

ARGENTINA

Si bien las normas destinadas a desalentar las prácticas tributarias nocivas son recientes en la legislación argentina, se ha tenido la posibilidad de detectar modalidades operativas destinadas a generarlas, supuestos estos sobre los que se ven incrementados los controles.

En ese sentido se pueden destacar los siguientes ejemplos:

1. Modalidades utilizadas por los sujetos empresa.

- Derivación de resultados a jurisdicciones de baja o nula imposición mediante la manipulación de precios de transferencia.
- Generación de pérdidas en los establecimientos estables del exterior, pertenecientes a sujetos locales, en países en los cuales no existe intercambio de información. En estos casos como el resultado consolida en el resultado de renta mundial del sujeto local, disminuye la tributación en el país.

En algunos casos esas circunstancias se produjeron con relación a los establecimientos estables ubicados en jurisdicciones extranjeras en las que existen pocas o nulas disposiciones en materia contable, motivo por el cual se carecía de Estados Contables fiables sobre los cuales efectuar el control de los resultados que deben imputarse en la liquidación del impuesto a las ganancias argentino.

Estas situaciones fueron atacadas por medio de las normas de precios de transferencia.

- Operaciones de endeudamiento encubiertas bajo la forma de exportación de bienes con pago anticipado y entrega pactada a varios años de plazo (7 a 10 años), instrumentadas a través de fideicomisos en paraísos fiscales y complejas estructuras financieras. El perjuicio tributario en estos casos se produjo por la falta de tributación sobre los rendimientos de esos préstamos, que califican como rentas de fuente argentina.
- Concertación de operaciones de servicios tecnológicos con sujetos del exterior sobre los cuales existe la sospecha de que no se ha producido la efectiva prestación. Estos casos están siendo verificados en los procesos de fiscalización. Cuando la contraparte del exterior está ubicada en países con los cuales existen convenios para evitar la doble imposición, se han puesto en funcionamiento los procesos de intercambio de información a fin de contar con mayores elementos que permitan determinar la existencia de interés tributario.
- Endeudamientos contraídos con sujetos del exterior cuya documentación respaldatoria es insuficiente. En algunos casos además existe la sospecha de inexistencia del sujeto del exterior. Están siendo utilizados todos los canales disponibles para obtener la información del exterior que permita determinar la inexistencia de la operación e impugnar la deducción de intereses en el balance fiscal.

- Triangulación de operaciones de exportación por medio de intermediarios internacionales ubicados en jurisdicciones de baja o nula imposición. Para conocer la magnitud del problema basta mencionar que durante ciertos periodos el 90 % de las exportaciones primarias tradicionales de Argentina se documentaron con sujetos radicados en paraísos fiscales.

2. Modalidades utilizadas por personas físicas.

- Derivación de bienes y tenencias financieras a fideicomisos del exterior a fin de sustraerlos de la tributación que recae sobre los patrimonios de personas físicas. Se ha impugnado esa figura en la medida en que se pudo demostrar que a pesar de haberse derivado los bienes al fideicomiso internacional, el sujeto local, en los hechos, continúa disponiendo a su favor de la administración del patrimonio fideicomitado y de los beneficios que el mismo genera. En realidad, no se produce el desapoderamiento del patrimonio.

CANADA

Las diferentes modalidades incluyen:

- Re-localización de activos en el exterior para evadir el pago de impuestos canadienses. *Trust* del cónyuge en Barbados:

Canadá grava las ganancias de capital obtenidas por sus residentes. A fin de evitar el pago del impuesto canadiense, un contribuyente canadiense constituirá un *trust* en Barbados. El cónyuge del contribuyente es el único beneficiario de ése *trust*. El contribuyente entonces transfiere al *trust* acciones de una sociedad por acciones. Esto puede realizarse al valor de costo de las acciones porque el único beneficiario del *trust* es el cónyuge del contribuyente. Las acciones son vendidas por el *trust* a valor justo de mercado, generando así una ganancia de capital considerable por la que el *trust* no paga ningún impuesto de Barbados o impuesto canadiense. Las ganancias resultantes de la venta son devueltas a Canadá libre de impuestos.

Para que las transferencias a *trusts* conyugales que no son residentes en Canadá ya no sean consideradas como libre de impuestos se realizó una enmienda legislativa.

La Agencia de Ingresos de Canadá (Canada Revenue Agency) pone en tela de juicio a varias de estas maniobras basándose en que no hubo ninguna transferencia de la propiedad al *trust* y que este último era legalmente residente en Canadá cuando la propiedad fue vendida.

- Re-localización de activos en el exterior para evitar el pago de impuestos canadienses. *Trusts* conyugales canadienses re-localizados en Barbados

Luego de la enmienda legislativa mencionada con anterioridad, los planificadores fiscales continuaron analizando una modificación de la maniobra.

En esta modificación, el *trust* se constituye en Canadá y la propiedad es transferida al *trust* mientras es residente en Canadá. Poco tiempo después, el fideicomisario canadiense renuncia y se designa a un nuevo fideicomisario, residente en Barbados. Según el derecho consuetudinario, la residencia del *trust* se determina por la ubicación del fideicomisario. El *trust* entonces vende la propiedad y no paga ningún impuesto Canadiense o de Barbados por las ganancias de capital. Las ganancias por la venta son devueltas entonces a Canadá libre de impuestos.

La legislación canadiense dispone que cuando un residente de Canadá (incluso un *trust*) se re-localiza desde Canadá, existe una disposición de la propiedad de capital inmediatamente antes de la re-localización, de modo que cualquier ganancia de capital acumulada se realiza y grava en Canadá hasta el momento inmediatamente anterior a la re-localización.

Es opinión de la Agencia de Ingresos de Canadá que cuando el *trust* cambia su residencia a Barbados, hay una disposición de la propiedad que posee el *trust*, de modo tal que cualquier ganancia de capital se realiza en ese momento y se grava en Canadá.

Algunos planificadores fiscales promueven este tipo de maniobras con la condición de que no hay disposición de bienes del *trust* cuando éste deja Canadá. Actualmente, varias de estas maniobras están siendo cuestionadas y se encuentran ante los Tribunales.

- Re-localización de activos en el exterior para evitar el pago de impuestos canadienses. Trusts de salud pública y previsión social.

Una sociedad de acciones canadiense o un individuo con una actividad comercial constituye un *trust* en un paraíso fiscal a beneficio de un número limitado de empleados (a menudo accionistas, cónyuges, y empleados principales). La sociedad /individuo reclama como gastos los montos transferidos al *trust*.

El dinero pagado al *trust* representa un pago único para asegurar a los socios de la corporación contra la invalidez a largo plazo. La Agencia de Ingresos de Canadá opina que el pago es excesivo y que no hay ningún seguro real. El objetivo de la maniobra es re-localizar los fondos en un paraíso fiscal en el exterior para el beneficio primordial del socio accionista de la sociedad. De hecho. El contribuyente canadiense permanece en control de los fondos.

Estos tipos de maniobras están siendo cuestionadas partiendo del hecho de que no existe ningún seguro real proporcionado y que las cantidades son solo pagos hechos a beneficio del contribuyente canadiense.

CHILE

Detalle de las figuras de evasión:

- Traspasar beneficios aumentando las utilidades del holding en aquellos países donde existen regímenes tributarios especiales, de manera de disminuir la carga impositiva o generar pérdidas en aquellos donde los impuestos son superiores o existe un mayor control del cumplimiento tributario de los contribuyentes.
- Realizar inversiones en los paraísos tributarios y no reconocer en el resultado consolidado de la matriz, los ingresos provenientes de la actividad desarrollada en el exterior, para efectos de disminuir el total de las rentas de fuente nacional afectadas a impuesto.
- Incremento de los costos y gastos asociados a operaciones realizadas en paraísos tributarios de manera de disminuir la carga impositiva nacional, dificultándose el chequeo de la documentación que el contribuyente utiliza para sustentar los gastos incurridos en el exterior.

MEXICO

Las reglas implementadas en el impuesto sobre la renta van dirigidas a tres problemáticas que involucran la utilización de regímenes preferenciales ubicados en países sin suministro de información:

- a) Identificación por medio de una lista de los países que tienen un régimen preferencial y no tienen suministro de información. Los países incluidos fueron obtenidos de un estudio efectuado por la OCDE. Además la legislación permite excluir de dicha lista aquellos países que acuerden con México un intercambio de información y que el mismo efectivamente funcione.
- b) Los pagos a residentes en países con régimen preferencial, que provocan dos problemáticas:
 - la autoridad mexicana –país de la fuente- está en imposibilidad de verificar que la caracterización del ingreso que hicieron las partes sea correcta; y
 - esos territorios al tener tasas efectivas de tributación menores o nulas en relación a las que se causan en México, las empresas en esos países tienen una ventaja competitiva, generando una competencia comercial nociva.

Cabe mencionar que, México cuenta con legislación específica en esta materia.

- c) Inversiones de residentes mexicanos en países con regímenes preferenciales.

Los regímenes preferenciales, con intercambio de información o sin él, puede provocar que inversionistas de un país dado, como lo puede ser México, alojen

sus capitales en subsidiarias ubicadas en esos territorios, provocando con ello un diferimiento en la acumulación del ingreso en México, para evitarlo se han establecido disposiciones respecto a los países que tienen régimen preferencial y no tienen suministro de información.

No obstante la legislación anterior, México prevé la necesidad de que este tratamiento se aplique a aquellos países que aún teniendo intercambio de información, poseen una tasa efectiva de imposición muy baja. Por ejemplo Suiza, Luxemburgo, Holanda, etc.

II.3.2. El abuso de tratados

La preocupación por las consecuencias de la doble tributación internacional es un hecho resaltado en la casi totalidad de trabajos relativos al tema, cuyo análisis se viene practicando desde hace varias décadas.

La doble imposición jurídica internacional se puede definir como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Sus causas deben reconocerse no sólo en la existencia de un conflicto entre los principios jurisdiccionales personalista o de territorialidad aplicado por los Estados, sino también en aquellas circunstancias en las cuales, aún aplicándose un mismo criterio, existe discrepancia en la definición de persona residente, o en la ubicación de la fuente y/o de los bienes.

Para evitar la mencionada doble imposición jurídica los estados generalmente aplican soluciones unilaterales: a) la exención de las rentas obtenidas por los no residentes en el país de origen, o, la de los residentes originadas en el extranjero; o bien; b) permiten la imputación, con diversas modalidades, del impuesto análogo soportado por esos residentes en relación con sus ganancias de fuente extranjera.

No obstante, generalmente dichas medidas son complementadas, por parte de cada Estado, con la suscripción de una red de convenios amplios para evitar la doble imposición (CDI), normalmente de carácter bilateral, aunque también existen experiencias de acuerdos multilaterales, como ser el Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio entre Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia.

Asimismo, en situaciones de integración regional, la armonización de los sistemas tributarios puede constituir otro medio para evitar que se produzca doble imposición, como sería la orientación hacia el futuro en desarrollo en la Unión Europea.

A través de los Convenios para evitar la doble imposición internacional los Estados contratantes a fin de lograr ese objetivo renuncian, en su ámbito a una porción de soberanía tributaria.

Por ejemplo, el Modelo OCDE basa su estructura en la asignación de competencias exclusivas para gravar determinados tipos de rentas y/o

patrimonios otorgando preferencia al país de residencia del beneficiario según la naturaleza del rendimiento de que se trate, aunque para algunas ganancias también se prevé la tributación compartida con el país de la fuente, pero usualmente en forma limitada en este último país.

En estos últimos casos, es en el país de residencia donde se realiza la corrección de la doble imposición, aplicándose el método de exención o el de imputación del tributo soportado en el exterior.

Este aspecto resulta relevante sobre todo para el caso de intereses, dividendos y cánones o regalías, ya que la circunstancia mencionada en el párrafo anterior ocasiona que estas rentas sean gravadas en el país de la fuente a una tasa reducida, o directamente no estén sujetas a impuesto.

Obviamente, allí las cláusulas de los convenios de doble imposición resultan de aplicación para los residentes en dichos Estados.

Por ello, la interposición de terceras personas (físicas o jurídicas) constituye un método de planificación tributaria internacional en jurisdicciones con los que un país tiene suscriptos estos convenios, con el fin de beneficiarse de sus cláusulas.

La expresión en idioma inglés *treaty shopping* se utiliza para designar el acto planificado por parte de un sujeto no residente en ninguno de los países signatarios con el objetivo de elegir el tratado fiscalmente más favorable para beneficiar una operación determinada de transferencia de rendimientos.

El *treaty shopping* indica el uso de un Convenio de Doble Imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un Tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones.

Este mecanismo de planificación tributaria provoca una distorsión grave en la aplicación de las disposiciones del acuerdo para evitar la doble imposición. Esto ocurre porque un sujeto que no es residente de ninguno de los Estados contratantes, condición que no le asegura los beneficios del acuerdo, pasa indebidamente a gozar de sus ventajas fiscales, que les corresponden solamente a los residentes de los países signatarios. Se trata de la búsqueda de la convención más favorable por el beneficiario efectivo que no es residente y que, por ende, no tendría derecho a gozar del acuerdo en condiciones normales.

El objetivo de la planificación, en este caso, es una operación que debiera ser practicada por algún residente de otro país, con el que su país de residencia no tiene acuerdo, o sí, pero en condiciones menos favorables. Por medio de la interposición de una tercera persona en uno de los países signatarios del acuerdo ventajoso, el sujeto no residente pasa a cumplir el requisito de

conexión subjetiva del acuerdo, es decir, la residencia. La consecuencia es el alejamiento, por efecto de la convención, del régimen aplicable al rendimiento por el país de la fuente, ventaja esta que el beneficiario efectivo no tendría de no valerse de este mecanismo.

En este sentido, cabe destacar que el abuso de los Tratados lleva al desequilibrio de los sacrificios tributarios acordados en los mismos por los países signatarios, en virtud de que los sujetos residentes de un tercer Estado, ajenos a los Estados contratantes, aprovechan las ventajas otorgadas en los convenios internacionales en cuestión.

El abuso del tratado se configura mediante la citada interposición de personas en un Estado signatario, que usualmente ofrece ventajas especiales, con el sólo fin de acceder a las disposiciones de los convenios sobre doble imposición, y así obtener economías tributarias.

A fin de evitar esta situación, el modelo de convenio ha incorporado cláusulas anti-abuso, siendo la más relevante la del beneficiario efectivo. Mediante la misma sólo operarán los beneficios del tratado si el perceptor no es un mero intermediario en la canalización de las rentas. Se trata, en concreto, que el mismo tenga presencia material real y actividad en la jurisdicción signataria.

ARGENTINA

Si bien no hay gran experiencia práctica sobre estos aspectos, resulta oportuno mencionar que en la generalidad de los convenios para evitar la doble imposición, Argentina ha incluido para acceder a los beneficios que de ellos se desprenden, la figura de "beneficiario efectivo".

En consecuencia, en los casos dudosos se accede al mecanismo de intercambio de información para establecer si el sujeto que percibe las rentas en el exterior, sobre las cuales se aplican alícuotas reducidas, es el real beneficiario de la operación.

Además para que proceda la aplicación de los tratos preferenciales previstos en los convenios, la Administración Tributaria argentina exige certificados intervenidos por el fisco del otro estado contratante en el que se requiere la especificación de la condición de "beneficiario efectivo de la renta".

CANADA

Recientemente, Canadá opuso un caso de abuso de tratado ante el Tribunal Fiscal de Canadá.

Este caso se ocupaba de una sociedad de acciones residente en las Islas Caimán. Esa compañía poseía acciones de una compañía canadiense. El valor de la compañía canadiense se obtuvo de recursos naturales y, en consecuencia, Canadá mantiene el derecho de exigirles los impuestos a los no-

residentes sobre la disposición de las acciones de tales compañías. Aproximadamente quince días antes de vender las acciones de la compañía canadiense, la compañía de la Isla de Caimán se mudó a Luxemburgo y reclamó una exención del impuesto canadiense según lo estipulado en el acuerdo impositivo de Canadá-Luxemburgo. El impuesto en cuestión era aproximadamente de \$500 millones.

En el Tribunal, la Agencia de Ingresos de Canadá sostuvo que se aplicó a estas transacciones la norma general antievasión. Sin embargo, el Tribunal encontró, que la norma sólo se aplicaba a la Ley del Impuesto a las Ganancias y no al acuerdo impositivo. La Agencia también sostuvo que la exención conforme al acuerdo impositivo sólo estaba disponible a residentes auténticos de Canadá y Luxemburgo y que esta compañía era, de hecho, residente de las Islas Caimán y no debería ser beneficiada según tal acuerdo. El Tribunal dictaminó que en el tratado no había nada que impidiera otorgar los beneficios.

La Agencia de Ingresos de Canadá apeló esta decisión a un Tribunal superior.

La información completa de este caso pueden verse en MIL (Investments) S A v. The Queen

CHILE

Detalle de las figuras de evasión:

- Utilización de una sociedad interpuesta ficticia situada en un Estado que permita invocar la aplicación de un convenio de doble tributación favorable, simulando por lo tanto que las operaciones se realizan a través de esta sociedad interpuesta.
- Declarar falsamente la residencia en el país a efectos de hacer usos de reducciones de tasas o exenciones establecidas en convenio de doble tributación.

En la actualidad nuestro país ha utilizado el intercambio de información con otras administraciones tributarias con el propósito de comprobar si el receptor de las rentas es el verdadero beneficiario efectivo.

Para efectos de aplicar los beneficios comprendidos en los convenios de doble tributación, esto es, aplicar la tasa reducida respecto de un tipo de renta, nuestra normativa ha establecido que el beneficiario de la renta debe presentar al agente retenedor un certificado de residencia que de cuenta de su calidad de tal en el países con el cual existe convenio vigente.

Actualmente, el Servicio de Impuestos Internos emite un certificado de residencia a solicitud del interesado, si este último cumple los requisitos correspondientes. Este certificado permite acreditar que el contribuyente

individualizado tiene domicilio o residencia en Chile para fines tributarios o con el objeto de aplicar un Convenio para evitar la doble tributación.

MEXICO

Tiene algunos conceptos dentro de sus convenios que constituyen reglas anti-abuso, como ser la figura del “beneficiario efectivo” y con algunos países tiene reglas específicas de limitación de beneficios como por ejemplo con Estados Unidos de Norteamérica. (Artículo 17)

II.3.3. Estructuras jurídicas especialmente utilizadas para el planeamiento tributario internacional incluidas, entre otras, las entidades híbridas y/o no convencionales

Las denominadas sociedades off-shore son, en principio, sociedades constituidas en forma lícita según el ordenamiento de su jurisdicción. Por lo tanto, la constitución de sociedades de tipo off-shore a priori no representa un hecho ilícito de ninguna manera.

Sin embargo, dichas sociedades se utilizan en la mayoría de los casos como instrumentos de una planificación tributaria internacional que tiene por objeto reducir o eliminar la carga fiscal en el país de residencia de la sociedad vinculada.

Cuando se utilizan dentro de una planificación tributaria, las sociedades off-shore tienen por objeto aprovechar ventajas fiscales ofrecidas por determinados países o territorios. Las sociedades off-shore, cuyo capital siempre pertenece a personas no residentes, desarrollan actividades exclusivamente en países distintos de su ubicación. El régimen off-shore consiste en ofrecer ventajas fiscales a una sociedad sobre la base de dos reglas principales:

- 1) los nacionales de este país no pueden gozar de estos beneficios, que son concedidos exclusivamente a sociedades no residentes y
- 2) las sociedades tienen “prohibido” realizar sus negocios con los nacionales de este país, y deben dirigir sus operaciones al exterior.

Se constituyen sociedades de este tipo en países o territorios cuyo ordenamiento jurídico adopta el régimen tributario denominado *participation exemption*. Este régimen consiste en la concesión de exención total o parcial a los dividendos y ganancias de capital obtenidos fuera del territorio.

Estas sociedades pueden ser utilizadas bajo diversas formas dentro de una planificación tributaria internacional.

Las sociedades *holding* constituidas bajo el régimen *off-shore* tienen por objeto, exclusivo o no, la participación en el capital de otras sociedades en el exterior, normalmente ubicadas en países de tributación a alícuotas más elevadas. Los holdings se utilizan como vehículo de inversiones para cobrar dividendos, ganancias de capital, intereses por préstamos y remuneraciones sobre derechos de licencia.

Estas sociedades ofrecen como ventaja la posibilidad de control centralizado de las inversiones con administración descentralizada y la gestión financiera centralizada del grupo transnacional. Desde el punto de vista fiscal, los holdings constituidos en paraísos fiscales apuntan a acumular los rendimientos obtenidos por todo el grupo para la posterior distribución a los socios. Este mecanismo evita la doble imposición económica y la imposición en el país de residencia de las controladas. Esto es posible porque algunas legislaciones consideran a los holdings como sociedades transparentes, exceptuando la ganancia obtenida en la distribución de dividendos en las sociedades en las que tienen participación.

Otra forma de utilización de las sociedades *off-shore* se da bajo la forma de las llamadas *rent a star company*. Se trata en este caso de sociedades constituidas por personas físicas (artistas, atletas, modelos), para centralizar la percepción de elevadas sumas que dichas personas cobran como remuneración por derechos de imagen y *cachets*.

Con personería distinta de la de sus socios, estas sociedades permiten el desplazamiento de la renta proveniente de la actividad o derecho de la persona física hacia países de baja o nula tributación, reduciendo la base imponible en su país de residencia.

Las sociedades *off-shore* también pueden ser utilizadas bajo la forma de "centros de coordinación". Esta forma de agrupación de empresas es bastante similar a la de las *holding*, si bien no adquieren participaciones societarias ni efectúan préstamos por sobre determinados límites. Desarrollan actividades de coordinación financiera y administrativa de un grupo multinacional, centralizando el flujo de operaciones y de servicios.

Sus ventajas fiscales se equiparan a las de las *holding*. Su objetivo es acumular los rendimientos obtenidos por todo el grupo para la posterior distribución, evitando la doble imposición económica, aprovechando el mecanismo de *participation exemption*.

Las sociedades *off-shore* asumen la denominación de sociedades interpuestas (*conduit companies*) cuando son constituidas con el objetivo de intermediar la obtención de rendimientos y ganancias entre personas situadas en dos o más jurisdicciones distintas.

Son sociedades instrumentales que se prestan para la canalización de las rentas que serían producidas en un país de alta carga tributaria hacia otro país

de menor carga impositiva, que puede ser un paraíso fiscal o un país con una extensa red de acuerdos con considerables ventajas fiscales.

Esta forma de planificación tributaria es utilizada, en la mayoría de los casos, para centralizar la percepción de dividendos, intereses y regalías.

Las sociedades base, o *base companies* en idioma inglés, son sociedades off-shore constituidas para promover la refacturación de bienes, servicios u operaciones con licencia de uso de derechos o para promover la generación de gastos financieros fiscalmente deducibles por la matriz y filiales.

Estas sociedades no son consideradas *holdings*, ya que no tienen por objetivo la obtención de participación en el activo de las demás sociedades vinculadas, si bien tienen la misma finalidad de acumular rendimientos y ganancias de capital en localidades de baja o nula tributación.

Las sociedades base se utilizan dentro de una planificación tributaria cuando:

- Realizan compras a precios normales en el país exportador y refacturan a precios sobrevaluados en el país importador (alta carga tributaria);
- Realizan compras a precios subvaluados en el país exportador (alta carga tributaria) y refacturan a precios normales de mercado en el país importador.

Los bienes son remesados directamente del país de origen al país destinatario, mientras que la operación comercial transita la localidad off-shore.

Otra utilización de estas sociedades base, constituidas en centros off-shore, se verifica cuando intermedian en la prestación de servicios internacionales, generando gastos o costos deducibles de la base imponible de las diversas empresas del grupo en diferentes países.

También debemos mencionar a las entidades híbridas respecto de las cuales el método de atribución de rentas consiste en gravar las ganancias obtenidas por determinadas entidades o entes, carentes de personalidad jurídica o subjetividad tributaria, en cabeza de sus socios o miembros.

La utilización de sociedades partnership (término anglosajón empleado para referirse a las sociedades personalistas y demás entidades que tributan en el régimen de atribución de rentas) en jurisdicciones con legislación tributaria favorable, puede conducir al arbitraje de tasas y también al diferimiento de impuestos.

Por otra parte, también resulta de interés analizar, por su difusión, la utilización de Joint Venture, es decir asociaciones de intereses empresariales de varios sujetos, generalmente sin personalidad jurídica, cuya imposición usualmente se arbitra imputando o atribuyendo las rentas obtenidas por la asociación o unión temporal a sus partícipes.

En concreto, se trata de identificar situaciones que permitan a los contribuyentes realizar arbitrajes a partir de los distintos tratamientos que pueden otorgar la legislaciones de los países (ejemplo, un aporte que es considerado capital en un estado y deuda en el otro) respecto de una misma entidad -entidad híbrida- o instrumento -instrumento híbrido-.

ARGENTINA

En relación a las sociedades off-shore existe en Argentina una considerable experiencia en fiscalización, la cual es analizada en los temas relativos a precios de transferencia y triangulación de operaciones internacionales.

Por el contrario no existen experiencias concretas de significación respecto a las sociedades híbridas. No obstante, las normas de transparencia fiscal internacional incorporadas en la legislación argentina, constituyen una herramienta valiosa para combatir sus efectos.

CANADA

Complejas estructuras frecuentemente toman ventajas de las entidades híbridas que son clasificadas de diferente manera bajo los regímenes impositivos extranjeros y canadienses, con consecuencias impositivas distintas. Por ejemplo, el régimen extranjero puede tener consolidado registros para propósitos impositivos, y/o llamados “check in box”, la legislación permite a una entidad híbrida cerrar su estructura para propósitos impositivos (sociedad de personas, sociedades por acciones, etc.).

La CRA puede aplicar el párrafo (20)(1)(c), la subsección 95 (6) y las reglas anti-elusión para combatir las maniobras que involucran a entidades híbridas.

MEXICO

No reconoce la transparencia fiscal que las legislaciones tributarias de otros países le dan a determinadas figuras jurídicas –Partnerships y Trusts-.

II.3.4. La manipulación de las formas jurídicas en los procesos de organización y reestructuración de empresas

Las empresas para actuar conforme a derecho, deben organizarse bajo algunas de las formas establecidas en el ordenamiento jurídico, por lo que pueden constituirse como empresa unipersonal o individual, empresa individual de responsabilidad limitada, sociedad colectiva, sociedad de responsabilidad

limitada, sociedad anónima, sociedad en comandita, comunidades, sociedades de profesionales, asociaciones o cuenta en participación, etc.

La forma de organización que tome una empresa, dependerá entre otros factores, de la actividad que desarrollará, de la forma como se integrará el capital, de la facilidad que se desee poseer para ceder su participación, sea ésta en acciones o derechos sociales, de la forma según la cual se pretenda administrar y del límite de responsabilidad que están dispuestos a asumir los dueños de una empresa, entre otros.

Diversas son las razones por las cuales los dueños de una empresa ya organizada y en pleno funcionamiento, deciden incorporar modificaciones a su estructura organizativa, razones que dependen de los objetivos estratégicos que persigan.

Podemos mencionar las siguientes razones:

1. Comerciales: aprovechar el conocimiento técnico e industrial que tienen ciertas empresas en la elaboración o confección de ciertos productos o servicios, adquirir mayor clientela a través de base de datos o potenciales clientes, posicionamiento en el mercado, mejorar la imagen a través de una marca conocida, etc.
2. Económicas: operar con menos personal, disminuir costos fijos, economías de escala, etc.
3. Financieras: las sociedades que se reorganizan tienen acceso a líneas de créditos y préstamos bancarios mayores, tasas preferenciales, servicios complementarios de menor costo, mejor negociación frente a sus acreedores, etc.
4. Tributarias: reducir la carga tributaria, obtener devolución de impuestos o postergar la tributación a través del tiempo.

Las reorganizaciones societarias también pueden ser promovidas por motivaciones exclusivamente tributarias. Estas operaciones que implican la transferencia de participaciones accionarias, que pueden dar origen a nuevas sociedades, se utilizan como mecanismos dentro de una planificación tributaria, apuntando a la economía de impuestos.

En el caso de la incorporación o la fusión, una empresa controlada en el exterior, que obtiene ganancias que deben ser gravadas en el país de residencia de la controladora, se incorpora o fusiona con otra empresa del exterior, que presenta pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores. En la hipótesis de que la legislación tributaria del país de residencia de la incorporadora no prohíba tal práctica, se consolidarán los resultados y los rendimientos que se hubieran gravado de no haber existido la incorporación. Dejarán de componer la base imponible, siendo neutralizados por la absorción de pérdidas de la sociedad incorporada.

La reorganización societaria establecida mediante la figura de la escisión es utilizada para evitar la incidencia del impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles *inter vivos*, especialmente cuando implica propiedades de alto valor. En este caso, se constituye una sociedad entre el vendedor y el comprador, integrándose el capital parte en dinero ofrecido por el socio comprador y parte con el inmueble ofrecido por el socio vendedor. Luego de transcurrido cierto lapso, se escinde la sociedad. En la devolución de capital, el socio comprador se retirará de la sociedad con el bien inmueble y el vendedor con la suma de dinero. De esta forma, se evita la incidencia del impuesto sobre la transmisión sobre las operaciones de compra y venta de inmuebles.

Este tipo de planificación es posible en virtud de la legislación tributaria de la mayoría de los países, y persigue la mejor asignación de recursos entre las empresas, con un efecto fiscalmente neutro con relación a los movimientos de concentración y desconcentración de empresas.

ARGENTINA

La ley del impuesto a las ganancias excluye de tributación los beneficios que puedan derivarse de los procesos de reorganización empresarial, en la medida que se verifique el cumplimiento de determinadas condiciones impuestas por dicha norma.

Existe una amplia experiencia en la manipulación de situaciones a fin de beneficiarse de este tratamiento preferencial, pero todos ellos responden a reorganizaciones en el plano local, sin involucrar empresas del exterior.

Si bien han existido algunos casos en los que participan empresas extranjeras, los mismos no son significativos ni definitorios en cuanto a poder considerarlos como mecanismos de planificación tributaria internacional.

CHILE

Detalle de las figuras de evasión:

- Crear empresas intermediarias ficticias con el fin de disminuir la carga tributaria, por ejemplo, una sociedad de inversión que concentra la recepción de los dividendos, participaciones sociales y cualquier otro ingreso postergando de esta forma la tributación a beneficio del contribuyente.
- Realizar fusiones con el objeto de utilizar las pérdidas generadas por otra sociedad, reorganización empresarial que no obedece a una legítima razón de negocios sino simplemente a la indebida utilización de beneficios tributarios.
- Construir estructuras organizacionales amplias y complejas de tal forma que las relaciones o vinculaciones se confundan o sean de difícil detección.

- Generar traspaso de acciones o derechos sociales a valores inferiores a mercado, bajo el argumento que sólo se persigue una reestructuración de las empresas que conforman el holding y no la obtención de una utilidad en dichos proceso.
- Crear empresas con una muy baja o nula generación de utilidades con el único objeto de concentrar los retiros de capital y de esta forma ver suspendida su tributación. Caso particular para socios o empresarios individuales, ya que este tipo de contribuyentes tributan con tope de las rentas o utilidades generadas por la propia compañía.
- Deducir pérdidas generadas antes de ocurrir un cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o participación en sus utilidades, de aquellos ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio.
- Pérdidas generadas en el exterior, que inciden en los resultados de empresas situadas en Chile (Good will). Ésta se genera toda vez que producto de la fusión de las sociedades, los activos y pasivos de la empresa o empresas adquiridas, resultan ser de un valor inferior al costo corregido por la variación del IPC de las acciones adquiridas y contabilizadas, de manera que la diferencia producida, según ha sido instruido por el Servicio de Impuesto Internos mediante el dictado de diversos oficios, pasa a formar parte de los activos no monetarios de la o las empresas recibidas, lo que genera pérdidas reiteradas por concepto de costos y depreciación de activos fijos.

MEXICO

A partir del 1/1/2004 se establecieron reglas más estrictas para la práctica de escisiones y fusiones. En el caso que no cumplan los requisitos allí dispuestos -la obligación de que haya una permanencia accionaria de los mismos socios antes y después de la escisión, que se conserve la actividad a que se dedicaba la sociedad en una fusión, necesidad de solicitar autorización cuando se realice una fusión después de una escisión u otra fusión- se considerará que hay enajenación. (Artículo 14-B).

II.3.5. La dislocación de las sedes efectivas y de la residencia, por conveniencia tributaria

Si bien la localización de las actividades empresariales está influenciada por razones económicas diferentes a las tributarias (seguridad jurídica, régimen laboral, estabilidad de la moneda local, régimen aplicable a las inversiones extranjeras, repatriación de beneficios, etc.), la materia tributaria también tiene su peso sobre tal decisión.

El aspecto tributario más importante es el relativo a la gravabilidad de los beneficios esperados de la inversión.

Es común que la planificación tributaria contemple la posibilidad de invertir en una jurisdicción a través de una sociedad o filial, o bien mediante una sucursal que termine constituyendo un establecimiento permanente.

La deslocalización de las sedes efectivas, puede tener como finalidad el aprovechamiento de regímenes preferenciales, como ser los vinculados a las empresas holdings, que generalmente suponen la exención de los dividendos y plusvalías de fuente extranjera en el estado de residencia de las mismas, y la existencia de una red de convenios para evitar la doble imposición, aplicables a estas sociedades holdings, obteniéndose la ventaja de una tributación a tasa reducida en el país de la fuente del dividendo.

Por otra parte, las actividades de servicios y financieras del grupo multinacional resultan aptas para ser fácilmente deslocalizadas, resultando relevante, en relación con estas últimas, la normativa interna tendiente a contrarrestar un posible abuso de subcapitalización.

ARGENTINA

La experiencia más clara adquirida por el fisco argentino ha sido la detección de la constitución de empresas asociadas, incluidos establecimientos estables, en los cuales se ha dislocado la función de comercialización, sólo de manera formal.

A través de esta metodología las empresas manipulaban los precios de transferencia generando importantes derivaciones de utilidades a otros territorios, incluidos paraísos fiscales y países con los que no se cuenta con la posibilidad de acceder al intercambio de información.

Esta situación fue atacada no sólo con los procedimientos de fiscalización sino también a través de la modificación del impuesto a las ganancias ocurrida en octubre de 2003, donde se establecen mecanismos de valoración para las exportaciones de bienes con precio internacional conocido en mercado transparente, cuando el intermediario carece de sustancia económica.

En materia de dislocación de la residencia de personas físicas, la mayoría de los problemas se presentan con países limítrofes de fácil acceso y socios del Mercosur.

Nacionales argentinos solicitaron la baja de su condición de residentes, bajo el fundamento de que se han convertido en residentes de esos otros países, existiendo constancias de entradas y salidas frecuentes.

La constatación de esta situación no es siempre sencilla ya que por ser tanto dichos países y Argentina miembros del Mercosur, existe libertad de tránsito, y los registros de movimientos de ingreso y salida del territorio, no son completos en algunos casos, por lo que se dificulta el cómputo de los días dispuestos por la ley del gravamen para fijar la residencia.

CANADA

Remitirse a II.3.2

CHILE

- Adquirir u obtener residencia en países donde hay una menor carga impositiva, sin trasladar el núcleo del negocio, familia o inversiones principales, permaneciendo en el país donde originalmente tenían residencia un período inferior a 183 días.
- Efectuar salidas del país en el cual desarrollan con anterioridad al cumplimiento de un período de 183 días, con el objeto de no constituir residencia en ese país y tributar con los impuestos correspondientes. Con esta práctica se puede efectuar varias salidas del país con lo cual adicionalmente la contabilización del plazo se hace más confusa.
- Constituir una sociedad en el extranjero con el fin de simular la dirección o control efectivo desde el extranjero sin perjuicio de que las actividades se desarrollan en el país.
- Constituir sociedades con el propósito de acreditar que en ese país se encuentra el asiento principal de sus negocios, pero en la práctica se siguen percibiendo rentas del país de origen.

Este tema se encuentra muy vinculado con el de la transferencia de intangibles, a tal fin este país ha establecido un “exit tax” en el artículo 12 de la ley del impuesto sobre la renta.

II.3.6. Establecimientos permanentes

Los criterios de sujeción personalista, por el cual la potestad de imposición de un Estado se basa en la residencia o nacionalidad del beneficiario de las rentas, y el territorial, que sujeta todos los rendimientos obtenidos dentro de una jurisdicción, son utilizados usualmente por los países en forma conjunta, gravándose las ganancias obtenidas por los residentes o nacionales según el criterio de renta mundial, y a los no residentes exclusivamente por sus beneficios de fuente territorial.

Además, la condición de residente o no de un estado resulta relevante para la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición en tanto repercute en la aplicación o no del mismo, y en su caso, determina la jurisdicción competente para gravar los distintos tipos de rentas.

Cuando un contribuyente, residente en otro estado, desarrolla en una jurisdicción actividades mediante instalaciones fijas o, usualmente, por medio de agentes dependientes, o incluso cuando, sin darse esas circunstancias,

preste servicios de determinada duración, se constituye un establecimiento permanente, que es una figura impositiva que determina su gravabilidad por calificar como residente en un Estado, y determina que las ganancias obtenidas por dicho Establecimiento (y su patrimonio) sean consideradas, a los efectos tributarios, como si hubiesen sido generadas por un residente de la jurisdicción.

La descripción de este concepto, central para determinar las consecuencias tributarias, puede encontrarse, con mayor o menor grado de detalle, en la normativa interna de los Estados, aunque cuando resulte de aplicación algún Convenio para Evitar la Doble Imposición prevalecerá usualmente la definición del mismo, en virtud a la supremacía de estos tratados sobre el derecho interno.

A diferencia de las sociedades mercantiles o entidades filiales, el Establecimiento Permanente no tiene personalidad jurídica distinta a la de su propia casa central.

Asimismo, en relación con los profesionales independientes, el modelo de tratado OCDE se refería a base fija, que no es más que una clase de establecimiento permanente utilizado por dichos sujetos. Por ello, la versión actual del Modelo CDI OCDE, al remitir los resultados obtenidos por éstos a las previsiones de los beneficios empresariales, elimina dicha distinción, e incorpora de hecho la definición de base fija en la de Establecimiento Permanente.

ARGENTINA

Nos remitimos a lo comentado en los puntos II.3.1. y II.3.5.

Además no existen antecedentes de casos en los que se haya discutido la existencia o no de establecimientos estables, en relación con los convenios para evitar la doble imposición internacional.

CANADA

El 21 de diciembre de 2006 el Comité de Asuntos Fiscales la OCDE publicó nuevas versiones de las Partes I, II y III de su Informe sobre la Atribución de Ganancias a Establecimientos Permanentes, junto con una nota de tapa que contiene una actualización sobre el estado de tal proyecto. El proyecto, que había estado en marcha durante varios años, tiene como objetivo lograr un mayor consenso en la manera de atribuir ganancias a los establecimientos permanentes según lo establecido en el Artículo 7 (Ganancias Comerciales) del Acuerdo Modelo OCDE, cuyo objetivo principal es evitar la doble imposición.

Las nuevas versiones de las Partes I (Consideraciones Generales), II (Bancos) y III (Comercio Global) reflejan el amplio consenso de los países miembros de la OCDE en el enfoque dado a la atribución de ganancias a establecimientos permanentes basado en el principio del operador independiente (*arm's length*

principle) tal como fue descrito en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE de 1995. Los proyectos de debate de las Partes I y III previamente publicados son reemplazados por las nuevas versiones. El Comité anunció que el trabajo sobre la parte IV (Seguro), que fue publicado en forma de proyecto de debate en 2005, se encuentra en curso y que la intención es publicar una nueva versión de la parte IV con la mayor brevedad posible.

CHILE

- Simular la realización de simultáneas prestaciones de servicios inferiores a 183 días, con el fin de evitar la realización de una sola por un período tal que configure establecimiento permanente en el otro país, pasando a tributar por los beneficios obtenidos de la actividad desarrollada en el país.
- Simular prestación de servicios o traspaso de intangibles entre el establecimiento permanente, generalmente agencia, y su casa matriz. De tal manera de reconocer un gasto por un servicio inexistente o sobrevalorado, sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios de doble tributación con respecto a los gastos del establecimiento permanente.
- Establecer figuras de mandatarios sin representación o simular escaso poder de decisión con el fin de evitar configurar un establecimiento permanente en el país y no ser por lo tanto alcanzado por la tributación local.
- No reconocer como activos en moneda extranjera, ni aplicar las normas de corrección monetaria a aquellas inversiones realizadas por las empresas nacionales en el exterior a través de establecimientos permanentes.
- Simular una representación, oficina, sucursal o agencia en el extranjero con el fin de reconocer pérdidas asociadas a éste en el exterior, cuyo origen no es demostrado o no es determinado de acuerdo a las normas generalmente aceptadas en el país.

MEXICO

- a) Constitución del establecimiento permanente.

Los artículos que regulan la constitución del establecimiento permanente y sus excepciones son los artículos 2 y 3 de la ley del impuesto sobre la renta.

- b) Atribución de ingresos al establecimiento permanente.

El artículo 4 de la ley de impuesto a la renta lo establece.

- c) Prorratio de gastos del establecimiento permanente con su casa matriz.

El artículo 30 de la ley de impuesto a la renta lo prevé.

II.3.7. La utilización de fideicomisos, fundaciones y sujetos exentos de impuesto

Los fideicomisos extraterritoriales, las fundaciones y las entidades que no están sujetas a tributación alguna son estructuras jurídicas utilizadas frecuentemente en el la planificación tributaria a nivel internacional.

La utilización de este tipo de figuras por los residentes, puede responder a motivos puramente tributarios, sobre todo cuando se constituyen en jurisdicciones en las cuales las rentas y el patrimonio no se encuentran alcanzados por tributo alguno, o la gravabilidad se practica en forma reducida. Sin embargo, tal motivación suele estar acompañada de otras no tributarias, como ser la protección del patrimonio, normativa sucesoria, etc.

El mayor riesgo de control está relacionado con la opacidad que estas figuras tienen, al ser un vehículo apto para ocultar al verdadero titular de las inversiones.

El Fideicomiso, o *trust* en el idioma inglés, figura originaria del derecho anglosajón (*common law*), es un instrumento jurídico relacionado con el derecho de propiedad. Esta forma jurídica permite transmitir derechos sobre bienes a otras personas sin transferirles el derecho de propiedad en su integridad. Se trata de una especie atípica de titularidad, proveniente de la división del derecho de propiedad.

Los fideicomisos son contratos jurídicos en los que el propietario (settlor) transfiere bienes o patrimonio (trust fund) a otro sujeto o fiduciario (trustee), que pasa a tener la titularidad formal (trust ownership) con la obligación de administrarlos para atribuir las ganancias y rendimientos a los beneficiarios.

En el caso particular del fideicomiso, o su figura equivalente anglosajona de "trust", la planificación tributaria puede consistir -aún detectado, conocido o develado el mismo-, desde el diferimiento del impuesto, hasta la no gravabilidad de rentas y/o patrimonios, si es que la normativa interna no contempla la situación particular de esta figura, que supone el desapoderamiento y transmisión de la propiedad fiduciaria por parte del contribuyente, a favor de un administrador (fiduciario) usualmente residente en otra jurisdicción.

Los fideicomisos constituidos internamente no traen aparejadas grandes preocupaciones para las Administraciones Tributarias, y no son utilizados como mecanismos de la planificación tributaria en razón de su transparencia fiscal. Sin embargo, no puede decirse lo mismo de los fideicomisos constituidos en terceros países, sobre todo en jurisdicciones de baja o nula tributación. En estos casos, al contrario, es clara su utilización para fines fiscales, para capitalizar grandes fortunas y para administrar riquezas.

También como instrumento de una planificación tributaria internacional, los fideicomisos se utilizan en el proceso sucesorio particular o universal para transferir bienes a menores, proteger a acreedores, acciones filantrópicas, fondos de pensión y, en general, proteger el patrimonio de posibles agresiones.

Específicamente, los fideicomisos se pueden utilizar para evitar la incidencia del impuesto *causa mortis*, común en diversos regímenes tributarios. En este caso, con la constitución previa de un fideicomiso que reúna todos los bienes familiares, frente a la muerte del causante, no habrá bienes para enumerar en el testamento, evitando así la incidencia del impuesto.

Otro uso de esta figura jurídica con fines tributarios se da cuando el contribuyente constituye un fideicomiso en una localidad de baja o nula tributación que ejerce un fuerte secreto de la información fiscal. En este caso, el fideicomiso tiene la finalidad de ocultar la propiedad de bienes y derechos que pudieron ser adquiridos con recursos provenientes de una actividad ilícita o que no fueron ofrecidos a la tributación (evasión) en el país de origen.

En esencia, un fideicomiso ofrece una forma jurídica por medio de la cual se pueden “ajustar” rendimientos para la futura utilización de los beneficiarios específicos. La administración del fideicomiso puede utilizar la discrecionalidad para distribuir periódicamente los recursos a los beneficiarios. Desde el punto de vista fiscal, la estructura es ventajosa cuando se establece en un área de baja o nula tributación en relación con la jurisdicción del fideicomisario. De este modo, la inversión del fondo constituido bajo esta forma jurídica puede acumularse a una alícuota impositiva preferencial, alejada de las autoridades fiscales de la jurisdicción del beneficiario.

ARGENTINA

El artículo 1° de la Ley N° 24.441 define al fideicomiso ordinario como aquel contrato en virtud del cual una persona (fiduciante) transmite la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario.

El artículo 19 de la Ley N° 24.441 define al fideicomiso financiero como aquel contrato de fideicomiso sujeto a las reglas relativas a fideicomisos ordinarios en el cual el fiduciario es una entidad financiera o una sociedad especialmente autorizada por la Comisión Nacional de Valores para actuar como fiduciario financiero, y beneficiarios son los titulares de los certificados de participación en el dominio fiduciario o de títulos representativos de deuda garantizados con los bienes así transmitidos. Por otra parte, este artículo establece que la Comisión Nacional de Valores será autoridad de aplicación respecto de los fideicomisos financieros, pudiendo dictar normas reglamentarias.

Los certificados de participación en la propiedad fiduciaria y títulos de deuda garantizados con los bienes fideicomitados fueron creados por la citada Ley

24.441 como la forma de documentar los derechos de los beneficiarios de los fideicomisos financieros, estableciéndose que los mismos "serán considerados títulos valores y podrán ser objeto de oferta pública".

El fideicomiso en la legislación argentina ha sido merecedor de un tratamiento concreto, incluso resulta, en determinadas condiciones, sujeto pasible del impuesto a las ganancias por sí mismo, como consecuencia de considerársele un patrimonio de afectación distinto al de sus originantes y beneficiarios.

Atento esa situación, la posibilidad de utilizar mecanismos de maniobra en el plano local es menor.

En el plano internacional nos remitimos a lo expresado en el punto II.3.1 respecto a la derivación de activos que realizan personas físicas residentes en el país hacia fideicomisos del exterior, con el objetivo de disminuir la base imponible del impuesto que recae sobre los patrimonios de personas físicas en la República Argentina. Tal operatoria ha sido impugnada por la Administración tributaria atento haberse verificado que no se produce un verdadero desapoderamiento del patrimonio.

A continuación se incluye el detalle del tratamiento tributario:

- Impuesto a las ganancias.

El fideicomiso es sujeto pasible del tributo por las ganancias que obtenga, salvo en el caso en que coincidan las figuras del fiduciante y el beneficiario y no se trate de un fideicomiso financiero o que el beneficiario sea un residente del exterior.

Si el fiduciante reviste además la calidad de beneficiario, las ganancias generadas por el fideicomiso le resultan atribuibles al fiduciante-beneficiario.

- Impuesto al valor agregado

El fideicomiso es sujeto pasivo del tributo en tanto se verifiquen a su respecto hechos imposables.

- Impuesto a la ganancia mínima presunta

El fideicomiso es sujeto pasivo del tributo, excepto que se trate de un fideicomiso financiero.

- Impuesto a la transferencia de inmuebles

La transferencia de inmueble realizada por el fiduciante al fideicomiso no se encuentra alcanzada por este tributo, por considerarse que no existe una transferencia plena del dominio.

- Impuesto sobre los bienes personales

Los bienes fideicomitidos no se encuentran alcanzados por el tributo.

CANADA

Mientras que Canadá no encontró mayores dificultades con las entidades exentas de impuestos, realmente sí experimenta problemas sustanciales con los *trusts*, tanto en el plano nacional como en el internacional. Esto se debe a que los *trusts* son muy fáciles de constituir, requieren de una documentación mínima y el *settlor* (la persona que constituye el *trust*) no tiene que residir en la misma jurisdicción que la del *trust*. Muchas instituciones financieras actuarán como fideicomisarios por una mínima consideración. De este modo, resulta muy fácil establecer una entidad en una jurisdicción extranjera con el objeto de tener derecho legal sobre el activo mientras que, en última instancia, el control de ese activo permanece a cargo del residente de Canadá

CHILE

- No pago de impuesto a las sociedades por parte de las fundaciones de beneficencia constituidas como empresas sin fines de lucro, condición que significa que las utilidades que generaron no se distribuyen sino que se reinvierten, y no como erróneamente se interpreta que no se encuentran afectos de impuestos.
- Entrega a asociados de productos, revistas y artículos representativos y, entre otros, por parte de las instituciones de beneficencia los cuales no han sido gravados con impuestos a las ventas y servicios (IVA) porque son calificadas por estas instituciones no afectas al IVA.
- No cumplimiento de obligaciones tributarias como timbraje de documento, declaración y pago de impuestos por parte de las fundaciones lo que dificulta su identificación y consecuente control del cumplimiento tributario.
- Instituciones de beneficencia que prestan servicios de asesoría técnica a sus afiliados y no gravan con impuesto a las ventas y servicios (IVA) la remuneración que perciben, sólo la consideran como ingreso no constitutivo de renta.
- Donaciones sobrevaloradas o ficticias realizadas por contribuyentes de primera categoría a instituciones o fundaciones con el propósito de hacer uso a su vez de abultadas franquicias.
- Las fundaciones no emiten facturas o boletas por el arriendo de cabañas efectuados a sus afiliados, solamente lo consideran como ingresos no constitutivos de renta.
- Remesas de utilidades al exterior sin afectarlas al Impuesto Adicional, por darle el carácter de exentas a todos los impuestos.

MEXICO

Al respecto son aplicables los comentarios realizados al desarrollar el tema II.3.3.

II.3.8. La manipulación de precios de transferencia de bienes y servicios

En un contexto de incremento de los flujos de comercio, de importancia creciente de las empresas multinacionales, y de deslocalización productiva y de los centros de dirección/servicios, la decisión de manipulación de los precios de transferencia adquiere connotaciones de relevancia..

Se entiende como tales a los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios a empresas asociadas (OCDE).

El aspecto central es que la empresa multinacional, puede verse tentada en realizar sus operaciones intragrupo a un valor distinto del que hubiese correspondido en una situación de libre competencia, con el fin de atraer bases tributarias de las jurisdicciones menos favorables para atraerlas a las más convenientes. Desde el punto de vista tributario, dichas decisiones pueden no estar relacionadas solamente con las tasas efectivas de tributación de un país como ser, por ejemplo, el caso en que se atribuyen mayores utilidades a una filial o sucursal que las absorbe con quebrantos acumulados.

La planificación tributaria que implica a los precios de transferencia tiene por objeto desviar la base imponible a las localidades de menor presión fiscal, resultando en una economía de impuestos, si se considera el resultado global del grupo transnacional.

Siguiendo los lineamientos de la OCDE, los precios de transferencia se basan en el principio del operador independiente (arm's length principle), por el cual las contraprestaciones deben ser similares a los que se hubiesen establecido en una situación de libre competencia. Cuando no ocurra esta circunstancia se considerarán los beneficios que habrían sido obtenidos por las empresas bajo tales parámetros, sometiéndose la diferencia a imposición en el Estado correspondiente.

La aplicación del principio de libre competencia implica realizar un análisis de comparabilidad, en el sentido de que las características y efectos económicos relevantes de los bienes, servicios o funciones desarrolladas que se comparan sean iguales o, si existen diferencias, las mismas no afectan la determinación del precio y/o margen de utilidad.

De acuerdo a la clasificación dada por la OCDE, los métodos utilizados para aplicar el principio de plena competencia se dividen en dos grandes grupos: los denominados “métodos tradicionales basados en las operaciones” – método del precio libre comparable; método del precio de reventa y método del costo incrementado - y los “métodos del beneficio de la operación” – método del reparto del beneficio y método del margen neto de la operación -.

Si bien los métodos precedentemente citados que menciona la OCDE permiten determinar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre firmas relacionadas resultan compatibles con el principio de plena competencia, pueden existir otros métodos aplicables no descriptos por el precitado organismo internacional.

Por su parte, cabe aclarar que, a fin de evitar la doble imposición, los modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) prevén la posibilidad de que el otro Estado involucrado realice un ajuste correlativo, es decir que también adapte los beneficios imposables a los que hubiesen correspondido en una situación de plena competencia. Sin embargo, salvo en los casos de arbitraje, o procedimiento amistoso establecido en los tratados, este ajuste no es obligatorio para este segundo país.

Desde el punto de vista de las Administraciones, el control tributario de los precios de transferencia se torna fundamental para resguardar la base imponible nacional, ante la alternativa de que los precios pactados en las operaciones entre partes vinculadas se estipulen con la finalidad de obtener la menor incidencia tributaria para el grupo económico a través de la derivación inadecuada de rentas a jurisdicciones en las que no se han destinado activos, ni asumido riesgos, ni desarrollado funciones económicas, que merezcan la retribución que pretende asignar la planificación tributaria de los grupos económicos, como consecuencia de la minimización de los beneficios en los territorios en que se genera la fuente de imposición respectiva.

ARGENTINA

Las situaciones detectadas a través del control de precios de transferencia son las siguientes:

1. Empresa con exportaciones voluminosas en millones de dólares y escasa o inexistente rentabilidad tributaria: Industrias manufactureras. Empresas que figuraron durante varios años entre las primeras exportadoras del país y sus estados de resultados fueron negativos, mientras el grupo multinacional obtenía resultados positivos.
2. Importantes volúmenes de exportaciones de commodities con cotización en mercados transparentes facturadas a paraísos fiscales y traders internacionales sin sustancia económica (Triangulación de Operaciones): La facturación se realiza a los intermediarios internacionales, mientras que el movimiento físico de mercadería sigue una ruta totalmente distinta, sin reflejo en la documentación aduanera.

La justificación de precios de transferencia efectuadas por los contribuyentes en estos casos resultaron inadecuadas a los activos, riesgos y funciones asignables al intermediario internacional.

3. Operaciones internacionales estructuradas con vinculadas bajo contratos comerciales que no reflejan la real significación de la transacción: Exportación de bienes con pago anticipado y entrega pactada a muy largo plazo (7-10 años) que en realidad constituían fondeos del exterior. Se estructuraron con una compleja red de negocios. En este caso no se efectuaba la retención en la fuente del impuesto a las ganancias sobre los rendimientos financieros del beneficiario del exterior.
4. Pago de regalías por transferencia de tecnología adquirida desde el exterior: Se detectaron incumplimientos a las normas argentinas de transferencia de tecnología en cuanto a la registración. En Argentina la falta de registración genera la imposibilidad de deducir el gasto en la liquidación del impuesto a las ganancias y produce un incremento en la retención en la fuente del beneficiario del exterior. En materia de convenios para evitar la doble imposición, produce la inaplicabilidad de la reducción de la tasa de retención en la fuente –así se ha pactado en dichos convenios-. Se ha producido en muchos casos la alta sospecha de que la tecnología no ha sido prestada. En estos momentos se está fiscalizando la efectiva prestación.

Las problemáticas más frecuentes detectadas en la aplicación del régimen de precios de transferencia, que han dado lugar a ajustes a favor del Fisco son las siguientes:

- a. Falta de reconocimiento de la existencia de vinculación económica.
- b. Selección inadecuada del mejor método, (la legislación argentina exige la justificación a partir de la selección del mejor método).
- c. Inconsistencia en el análisis de comparabilidad.
- d. Falta de documentación adecuada que respalde la comparabilidad.
- e. Ajustes inadecuados a la comparabilidad.
- f. Preferencia de los métodos no transaccionales sin haberse agotado la posibilidad de utilizar los métodos transaccionales.
- g. Aplicación inadecuada del método de margen neto de la transacción.
- h. Utilización inadecuada de los indicadores de utilidad (PLI).
- i. Uso de comparables externos de otros países en desmedro de la utilización de comparables locales.

- j. Tendencia generalizada a utilizar bases de datos con información basada en utilidades (no en precios).
- k. Estandarización de las justificaciones del principio del operador independiente.
- l. Tendencia a estudiar a la empresa del exterior, sin realizar esfuerzos suficientes para analizar la empresa local (en la República Argentina el testy party debe efectuarse sobre la empresa argentina).

Por otra parte, cabe señalar con carácter general que en los casos fiscalizados en materia de precios de transferencia se detectaron importantes diferencias a favor del fisco, que en su mayoría se encuentran en discusión administrativa, sin haber llegado ninguno de los casos aún a la justicia ordinaria.

CANADA

Canadá siempre les solicitó a las partes relacionadas que negocien al valor justo de mercado.

CHILE

- Obtención de créditos en el exterior con condiciones que no ajustan a las de mercado, tanto en relación con las tasas de interés, comisiones, seguros y otros gastos asociados.
- Adquisición de bienes y/o servicios a precios elevados y posteriormente se efectúa su venta a precios inferiores, con el propósito de generar pérdidas tributarias o menores ingresos en las empresas.
- No documentación de servicios prestados o recibidos o inexistencia de intercambio comercial entre partes relacionadas o vinculadas.
- Enajenación de bienes y/o servicios a precios inferiores a los corrientes en plaza o de mercado por operaciones similares con el único objetivo de trasladar ingresos de un país a otros.

II.3.8.1. Medidas de Contención Administrativas. Utilización, como referencia de los precios establecidos mediante procedimientos de valoración aduanera como medio de control de los precios de transferencia

La aplicación del régimen de precios de transferencia ha planteado el interrogante de utilizar mecanismos similares de valoración en el plano impositivo y aduanero.

Se trata aquí esta situación en la legislación de cada administración participante.

Así cabe mencionar que países como Argentina, Brasil, Canadá y Chile no utilizan los precios establecidos mediante procedimientos de valoración aduanera como forma de control de los precios de transferencia, atento que sus legislaciones no permiten emplear tal metodología a esos fines.

Ello obedece a que la valoración aduanera y la tributaria a fines de precios de transferencia se basan en disposiciones legales distintas.

Además, con carácter general, la valoración aduanera no contempla como elemento de medición, las condiciones en que se ha pactado la operación, hecho que sí debe meritarse para precios de transferencia a fin de analizar la comparabilidad con los terceros independientes.

No obstante, cabe señalar que en las operaciones de importación y exportación de bienes, la información aduanera de operaciones efectivamente concertadas, ha constituido en algunos casos un parámetro a partir del cual iniciar los procesos de investigación en materia de precios de transferencia.

Por otra parte México manifiesta que hasta el momento no se ha utilizado la valoración aduanera, pero que es un elemento que podría servir, aunque no es el principal factor a considerar para la determinación de los precios de transferencia que deben usar las partes relacionadas.

II.3.9. Triangulación de operaciones

Los casos a considerar son aquellos en los cuales la operación se documenta a un sujeto distinto al que finalmente se efectúa el envío de la mercadería, constituyéndose el sujeto del exterior con el cual se pacta la operación, en un mero agente refacturador al que se le derivan utilidades y no posee sustancia económica.

Se trata en consecuencia de las maniobras denominadas "refacturación de operaciones" (re invoicing).

ARGENTINA

Esta operatoria ha sido ampliamente fiscalizada por la administración argentina, encontrándose en etapa de discusión administrativa los importantes ajustes a favor del fisco detectados.

Asimismo el control de esta situación derivó en una modificación legal, cuya aplicación está siendo analizada en la actualidad a fin de controlar el grado de cumplimiento en su aplicación y poder medir los efectos que dicha modificación normativa produjo en el comportamiento de los sectores de contribuyentes comprendidos en su alcance.

CANADA

Igual que II.3.8

Al igual que otras transacciones entre partes vinculadas, Canadá requiere que deben llevarse a cabo a valor justo de mercado. Si una parte vinculada de un paraíso fiscal llegara a ser parte de tal transacción, Canadá le solicitaría que esta parte aporte un determinado valor mensurable al precio de venta final para justificar cualquier remuneración pagada a esa parte. Si la parte no puede demostrar este valor añadido, el comprador canadiense no podrá deducir como gasto impositivo el monto adicional facturado por la parte en el paraíso fiscal.

CHILE

- Endeudamiento con acreedor extranjero a través de agencias en el exterior, generándose un elevado gasto por concepto de intereses que es reconocido en el resultado tributario de la matriz. Sin perjuicio de la elusión del Impuesto Adicional e impuesto de timbre y estampilla asociado al endeudamiento.
- Enajenación de acciones sin presencia bursátil, simulando que se trata de aquellas con presencia bursátil acogidas a la exención de los impuestos a la ganancia de capital.
- Operación de adquisición de sociedad extranjera a través de agencia, en países considerados paraísos tributarios. Lo anterior con el objeto de confundir la operación y establecer precios fuera de mercado para la enajenación de las acciones entre relacionados.

MEXICO

A tal fin este país incorporó el concepto de beneficiario efectivo, que permite negar los beneficios a una entidad interpuesta si ella no es la beneficiaria efectiva de los ingresos.

En México falta una regulación específica para desconocer el velo corporativo de estas entidades interpuestas lo cual tendría mayor fuerza legal, que el concepto de beneficiario efectivo, el cual es demasiado amplio y ambiguo.

II.3.10. La transferencia de intangibles

Los activos intangibles pueden suponer gran parte del valor de la empresa actual. Estos incluyen no sólo el propio fondo de comercio, sino también un conjunto de derechos valorables económicamente que, siendo o no susceptibles de protección legal como tales, se generaron por la propia actividad empresarial o, bien, fueron adquiridos a terceros.

Si bien resulta sensato suponer que la prioridad empresarial será la protección legal de sus intangibles, como así también la confidencialidad de la información vinculada a aquéllos, esto no implica que no existan aspectos a considerar en relación con la planificación tributaria.

Una de las grandes dificultades que presentan los activos intangibles, tanto comerciales como industriales, es la valoración de los mismos. Este aspecto resulta sensible, sobre todo cuando el activo fue autogenerado por la propia empresa. En la transmisión de los mismos deberán valorarse no sólo la plusvalía obtenida en la enajenación, sino también, la política de precios de transferencia seguida por la empresa, con el fin de asignar utilidades a las jurisdicciones más convenientes.

ARGENTINA

No existe una acabada experiencia en el control de los precios de transferencias en materia de intangibles.

Lo que sí puede comentarse es que la legislación argentina no admite los mecanismos de acuerdos de distribución de costos (cost shearing) con relación a los costos insumidos por la empresa extranjera para su desarrollo.

CANADA

Igual que II.3.8

CHILE

- Transferencia de intangibles a precios inferiores a mercado o renuncia al derecho de distribución internacional de bienes o servicios, cediendo dicho derecho a una empresa relacionada a un costo inferior a las potenciales utilidades que le reportaría efectuar el negocio por sí misma.

- Aportes de capital vía tecnología intangible, realizadas por inversionistas extranjeros acogidos al Decreto Ley 600, cuyo precio real de la tecnología aportada es inferior al precio de mercado. El DL-600 "Estatuto del Inversionista Extranjero" otorga la posibilidad al inversionista extranjero de formalizar un contrato-ley con el Estado de Chile, el que cuenta con especiales características que lo promueven, en cuanto asegura una tasa de impuesto invariable, acceso al mercado cambiario formal con el tipo de cambio más

favorable, un régimen libre de discriminaciones y otras garantías que no podría obtener de ingresar capitales al país por otros mecanismos.

MEXICO

Ha introducido lo que se conoce como el “exit tax” que consiste en gravar como si se hubiera liquidado a aquella sociedad que cambia de residencia y con ello deja de tributar por la enajenación de los activos que son de su propiedad, perdiendo el país la posibilidad de gravarlos en el futuro bajo el criterio de residencia.

Dicha disposición se encuentra en el artículo 12 de la ley de impuesto sobre la renta.

II.3.11. Los pagos por asistencia técnica

La asistencia técnica consiste en la realización de servicios de diferente naturaleza, en relación con la aplicación de tecnología o la puesta en marcha y mantenimiento de instalaciones productivas. Se diferencian de los cánones o regalías ya que suponen una acción positiva, una obligación de hacer. De acuerdo a la normativa aplicable (interna o convenida) la definición de regalía puede incluir la transmisión de saber hacer (know how), pudiéndose crear en este caso dificultades para distinguir esta prestación de los pagos por provisión de servicios.

La distinción entre asistencia técnica y regalías resulta importante sobre todo cuando resulta de aplicación un tratado de doble imposición, ya que, salvo que el convenio específico considere como cánones a las rentas derivadas de prestaciones por asistencia técnica, usualmente estas últimas, y en tanto no medie un establecimiento permanente, no estarán sujetas a impuesto en el estado de la fuente. En cambio, los países suelen convenir una tributación reducida en la fuente para los pagos de cánones.

En relación con este aspecto, la OCDE recomienda separar la parte de contraprestación correspondiente a cada uno, a fin de otorgarles el tratamiento fiscal respectivo. Otra de las dificultades evidenciadas con estos pagos es la valoración de los mismos, sobre todo en relación con la política de precios de transferencia del grupo empresario, y en algunos casos, la verificación de la efectiva prestación de estos servicios.

ARGENTINA

En materia de precios de transferencia, la temática de asistencia técnica está en etapa de investigación.

No obstante cabe señalar que la asistencia técnica en la legislación argentina, cuando es adquirida desde el exterior, queda comprendida en la legislación específica de lo que se denomina en el país "transferencia de tecnología".

El alcance de esta legislación en materia tributaria ha sido explicitada en el punto II.3.8.

Los controles efectuados permitieron detectar:

- Retenciones en la fuente practicadas en defecto.
- Deducciones y retenciones improcedentes por inscripciones defectuosas.
- Falta de ingreso del impuesto al valor agregado que recae sobre la importación de servicios.
- Retribuciones pactadas que, en principio, son excesivas en relación al principio del operador independiente, las cuales fueron sometidas al proceso de verificación de precios de transferencia.
- Casos en los se llegó a un elevado grado de convencimiento de que el servicio no habría sido prestado, motivo por el cual estos casos fueron sometidos a procesos de fiscalización.

Sin perjuicio de lo comentado, otra problemática no menos importante está dada por la verificación de la efectiva prestación.

En una gran cantidad de casos esa verificación implica contar con un alto grado de conocimientos técnicos en materia de tecnologías, que no resultan propios de los agentes tributarios.

Si bien el fisco argentino cuenta con especialistas en la materia, en las verificaciones en curso se han utilizado mecanismos de comprobación indirectos de naturaleza económica, financiera y de decisión empresarial.

A continuación se listan los parámetros y aspectos establecidos para la evaluación de la efectiva prestación, sobre los que normalmente se solicita información al contribuyente, para evaluarla.

- 1) Nota descriptiva de la naturaleza y definición del intangible adquirido.
- 2) Explicación con el mayor grado de detalle de los hechos y circunstancias determinantes de la decisión de adquirir la tecnología respectiva.
- 3) Tratamiento en asambleas con indicación de los fundamentos que llevaron a la decisión de adquirir la tecnología.

4) El contribuyente deberá indicar los beneficios o mejoras obtenidas a partir de la incorporación de la tecnología, medidas en indicadores que relacionen:

- Aumentos de ingresos y/o beneficios
- Aumento del nivel de producción y/o competitividad
- Disminución de costos y/o gastos
- Modificación de la logística
- Modificación de procesos productivos

5) Análisis y/o estudios de proyección de los valores esperados y plazos de recupero del intangible adquirido.

6) Indicar si se efectuó el retorno de la inversión del intangible, características técnicas de la prestación de transferencia de tecnología, los bienes, soportes materiales que fueron incorporados, características del conocimiento. Vg : Carpetas, manuales, formulas, diseño, asesoramiento, etc.

7) Especificación de si se establecieron parámetros de control; en caso afirmativo indicación de qué controles se efectuaron y qué resultados obtuvieron.

8) Indicación de si en el mercado local había posibilidades de igual prestación.

9) Especificación de si se tratan de conocimientos patentados.

10) Aclaración respecto a si la transmisión de la tecnología adquirida se instrumentó mediante bienes materiales y/o inmateriales con detalle de los mismos (Planos, software, entre otros).

11) Indicación del tiempo de duración de la prestación.

12) Cantidad de técnicos y /u otras personas que intervinieron en la prestación de la tecnología.

13) Constancia de los gastos de traslados y hospedajes incurridos por personal que llegó al país para la prestación del servicio tecnológico.

14) Detalle de los costos indirectos incurridos por la empresa Argentina con relación a la prestación.

15) Aclaraciones respecto a si se utilizaron proveedores locales, o terceras empresas para la ejecución de tareas complementarias de la prestación de la tecnología obtenida del exterior.

16) Aclaraciones respecto si se dictaron cursos de capacitación y, si se entregó material en dichos cursos, ¿cuáles?

17) Indicación si las condiciones de transferencia incluyen limitaciones en el área geográfica cubierta y la naturaleza exclusiva o no exclusiva de los derechos concedidos.

18) Indicación de si la prestación adquirida puede ser transferida o vendida a terceros.

Finalmente se destaca que no existe ningún caso de fiscalización terminado sobre el tema.

CANADA

Igual que II.3.8

CHILE

- Pagos por asesorías técnicas que no fueron efectivamente realizadas o materializadas y cuyo objetivo es encubrir remesas de utilidades hacia el exterior.

- Pagos al exterior por concepto de asesorías técnicas los cuales no cuentan con el debido respaldo documental que acredite fehacientemente la materialización de dicha operación. Inexistencia de contratos, informes técnicos o documentos que demuestren la existencia de las prestaciones.

- Contratación de prestaciones de servicios desde el exterior, que no tienen el carácter técnico, sin perjuicio se las clasifica dentro del concepto de asesoría técnica con el objeto de aplicar una tasa reducida de impuesto.

- Pagos sobrevalorados por asesorías técnicas que no corresponden, cuyo objetivo es encubrir remesas de utilidades al exterior.

- Simulación de asesorías técnicas para efectos de utilizar franquicias asociadas a ella, Caso particular de exportadores que pueden utilizar franquicias que le permite recuperar el impuesto soportado por la asesoría si ésta integran el costo de un bien o servicios que se exporte.

El Servicio de Impuestos Internos para la aplicación de la tributación de los pagos de asesorías técnicas, ha interpretado que debe entenderse por este concepto, aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano.

Los pagos que se realicen por conceptos de prestaciones de servicios al exterior se encuentran afectas a impuesto a los no residentes ni domiciliados en Chile con tasa general del 35%.

Asimismo, existe un tratamiento especial para los pagos que se efectúen al exterior siempre y cuando cumplan con la condición para calificarse como asesorías técnicas, afectos con la tasa del 20% por impuesto a los no residentes ni domiciliados en Chile.

MEXICO

Respecto a este tema México estableció una regla clara de qué es lo que se debe entender como asistencia técnica y como regalías (artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación).

Además estableció reglas iguales para determinar la fuente de riqueza para ambos caracteres. (Artículo 200 de la ley del impuesto sobre la renta).

II.3.12. Los pagos por regalías

Las regalías o cánones son rentas derivadas de la cesión o concesión de uso de bienes intangibles – propiedad intelectual, propiedad industrial, y, de acuerdo a la legislación aplicable (interna o convenida), el saber hacer o know-how-. También pueden quedar encuadrados en este concepto los pagos que se realicen por el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, sobre todo cuando media un CDI

Además de las consideraciones realizadas, en relación con la necesidad de diferenciar estos pagos (de naturaleza pasiva) con los obtenidos por asistencia técnica y los problemas de valoración, en relación con la política de precios de transferencia seguidas por el grupo empresario, en estos pagos resulta necesario determinar que la contraprestación realmente se corresponda a la cesión o concesión de uso de un derecho, y no a la transferencia definitiva del mismo.

ARGENTINA

La mayoría de los conceptos generadores de cánones o regalías -excepto la cesión de software- se hayan comprendidas en la legislación específica de transferencia de tecnología.

Tampoco en este tema existen experiencias concretas sobre la aplicación de precios de transferencia.

CANADA

Igual que II.3.8

CHILE

- Sobrevaloración de pagos por concepto de derechos de marcas, patentes, fórmulas, royalties, distribución, exclusividad u otros bienes intangibles.
- Reconocimiento de gastos de regalías por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría y/u otras prestaciones similares pagadas a personas relacionadas, directa o indirectamente en el capital, control o administración sin domicilio ni residencia en el país.
- Simulación de prestaciones por servicios asociadas a intangibles, tales como, marcas, fórmulas, patentes, royalties, ya que no existen respaldos (contratos e informes asociados emitidos por los prestadores de servicio) que acrediten la materialización de los mismos.

Para efectos de controlar el monto de los pagos efectuados por contribuyentes locales a una empresa relacionada en el exterior, asociados a regalías, tales como marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, afectas a impuesto de los no residentes, es que nuestra legislación incorporó en su artículo 31 N°12 de la Ley de la Renta, un tope del 4% de los ingresos totales respecto de este tipo de pagos al exterior, por lo tanto lo que exceda de dicho tope se considera un gasto rechazado afecto a impuesto.

Se han realizado fiscalizaciones de carácter masivo y selectivo, que pretenden controlar la correcta aplicación de la norma tributaria antes descrita.

Nuestro país realizó una modificación legal al artículo 59 inciso primero de la Ley de la Renta, que rige a contar del año 2007, respecto del tratamiento tributario aplicable al software internacional, esta modificación establece que se gravarán con tasa del 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley sobre Propiedad Intelectual.

MEXICO

Para este caso considera que no solo el estado de la residencia sino también el de la fuente tiene la posibilidad de gravar los ingresos por conceptos de regalías, como se desprende de la reserva al párrafo 1 del artículo 12 de México contenida en el punto 36 de los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE.

II.3.13. La capitalización exigua (sub-capitalización)

La subcapitalización o capitalización exigua es un concepto gestado por el derecho mercantil o comercial, que implica una desproporción contrastable entre la magnitud del capital fijado legal o estatutariamente y el nivel de riesgo de la empresa que en cada caso se programe para llevar a cabo el objeto social de la entidad. Esta decisión puede estar vinculada a diversos motivos, como ser mayor disponibilidad del capital en relación con regulaciones societarias, cambiarias, etc.

El fenómeno de la subcapitalización se verifica cuando la sociedad que pertenece a un grupo económico transnacional altamente capitalizado opta por financiar su actividad mediante préstamos. Se caracteriza por el elevado nivel de endeudamiento junto a sus socios o a otras sociedades del mismo grupo, en escalas superiores a las condiciones habituales del negocio o actividad. Los débitos para con los socios superan el capital social – *hidden equity capitalization*.

La subcapitalización se puede mirar según tres enfoques diferentes

- Desde el punto de vista económico, considerando las reglas burocráticas en lo que respecta a las inversiones en los diversos países, en muchos casos se opta por las operaciones de préstamos, ya que estas son más ágiles y simplificadas y permiten una mayor movilidad de los recursos intra-grupo.
- Comercialmente, la subcapitalización se puede utilizar en forma nociva en relación con los acreedores de una sociedad que pueden verse perjudicados por su alto nivel de endeudamiento.
- Desde el punto de vista tributario, la subcapitalización puede ser promovida con la finalidad exclusiva de reducir la presión fiscal en el país de la sociedad que toma los préstamos.

Utilizada como mecanismo de planificación tributaria, la subcapitalización ofrece la posibilidad de economía de impuestos. El inversor podrá destinar recursos a la sociedad bajo dos modalidades. Primeramente, mediante el aumento de su capital social. En este caso, el monto correspondiente a pagarse al socio por el uso de ese capital será categorizado como dividendo, el que es distribuido con base en las ganancias después de impuestos. Así, se da la incidencia del impuesto en la determinación de la ganancia y por efecto de su distribución al socio.

La segunda, más ventajosa que la anterior desde el punto de vista fiscal consiste en el financiamiento del capital social. En esta hipótesis, el monto a pagarse por el uso del “capital-préstamo” será categorizado como intereses. De esta forma, si bien los intereses sufren la incidencia del impuesto cuando se remiten al prestador, promueven la reducción de la base imponible en el país de residencia, lo que reduce significativamente la carga fiscal.

En relación con las implicancias tributarias, dado que, a diferencia de la distribución de resultados, generalmente los intereses resultan deducibles, muchas empresas se ven tentadas por disimular una verdadera capitalización de filiales mediante su fondeo bajo la forma de préstamos. Además, en cabeza del receptor, los dividendos pueden tributar a un tipo reducido en relación con los intereses.

Por ello la expresión capitalización exigua o encubierta, se utiliza para describir la situación en la que una empresa, financiada aparentemente mediante crédito, en realidad está siendo respaldada económicamente a través del capital social.

CHILE

- Inversionistas que en lugar de aportar capital a las empresas que crean o de las que participan en el país, contratan créditos con sociedades relacionadas con el objeto de generar gastos por intereses deducibles, remesar esos intereses pagando una tasa rebajada de impuesto adicional y, además comisiones que están exentas de dicho impuesto. De esta manera las utilidades son derivadas al exterior pagando menos impuesto que el correspondiente a una remesa de utilidades.
- Incorrecta determinación de las variables determinantes del exceso de endeudamiento de tal forma que el patrimonio, capital propio, aportes, retiros, participaciones en otras sociedades, endeudamientos, saldos mensuales de deuda, total de créditos comprometidos no estén debidamente determinados de tal forma que los porcentajes de endeudamiento que se determinen sean inferiores a los reales.
- Desconocer u ocultar la información de los acreedores de tal forma que no se pueda determinar la relación entre acreedores y deudores, variable clave al momento de determinar los créditos que serán alcanzados por las normas de exceso de endeudamiento.
- Establecer altos plazos para los pagos de intereses de tal forma que pese a ser alcanzado por las normas de exceso de endeudamiento se difiere el pago de impuestos por cuanto no existe base imponible a la cual aplicar el impuesto.
- Operaciones de créditos conocidas como back to back, en donde una empresa extranjera entrega depósitos, colocaciones a un banco o institución financiera extranjera por un monto equivalente al que éste último (acreedor) otorga en créditos a una empresa relacionada, con el objeto de ocultar la relación o vinculación entre las partes y no quedar afectos a las normas de exceso de endeudamiento.

MEXICO

Desde la década de los 80 ha reconocido los efectos de la inflación en el ámbito tributario lo cual derivado de las altas tasas de inflación con que se contaron en los 80 y 90, provocó que la subcapitalización como mecanismo de planeamiento tributario no fuera practicada, ya que el endeudar una empresa mexicana lejos de darle acceso a una deducción podría generarle un ingreso acumulable.

II.3.14. Los pagos por intereses

Sin perjuicio de las consideraciones efectuadas en relación con los intereses y subcapitalización, cuando resulta de aplicación un Convenio para Evitar la Doble Imposición dichos pagos suelen estar sujetos a gravamen en la fuente mediante una tasa limitada. Por tal motivo resulta necesario determinar si el receptor es el beneficiario efectivo del mismo ya que, en caso contrario, deberán ejecutarse las cláusulas anti-abuso dispuestas por los convenios.

Otro aspecto para prestar atención, cuando se abonan intereses al exterior, es establecer la veracidad de la operación de préstamo y/o existencia del acreedor, con el fin de descartar la posibilidad de un autopréstamo, una operación back to back, o cualquier otro ardid tendiente a ocultar un incremento patrimonial no justificado del sujeto local y/o del grupo empresario.

En relación con los precios de transferencia que pueden establecerse con estos servicios financieros, además de analizarse la razonabilidad y comparabilidad de la tasa de interés pagada, podrán aplicarse normas anti-abuso cuando el acreedor se encuentre en un país de baja o nula tributación, o sujeto a un régimen que permita que la operación financiera goce de cierta opacidad.

Asimismo, cuando el pasivo es contraído con empresas vinculadas, debe analizarse la hipótesis de subcapitalización, de acuerdo a lo analizado en el punto anterior.

ARGENTINA

Algunos de los aspectos inherentes a este punto son expuestos en los temas de sub-capitalización y de jurisdicciones de baja o nula imposición.

En materia de convenios para evitar la doble imposición, surge la figura "beneficiario efectivo", como requisito necesario para aplicar la reducción de alícuota.

Cabe señalar que existen casos pendientes de resolución en los cuales existe la sospecha de inexistencia del sujeto dador del exterior.

En esos casos, está en proceso de ejecución el intercambio de información internacional.

CHILE

- Pagos de intereses con tasa reducida de impuesto del 4% por operaciones de créditos que no son efectivas con el objeto de encubrir remesas de utilidades hacia el exterior.
- Pago de intereses por operaciones de crédito que no cuentan con documentos de respaldo que acrediten su efectividad. tales como contratos o registros contables que den cuenta de la obligación contraída.
- Operaciones de créditos con banco o instituciones financieras extranjeras con tasas de interés fuera de mercado.
- Contribuyentes que obtienen créditos en el exterior a través de un acreedor que no cumple la condición de una institución bancaria o financiera, remesando intereses con tasas del 4%.

MEXICO

Ha establecido reglas en dos sentidos;

- a) Respecto a la empresa mexicana pagadora de intereses, se han establecido reglas para poder recharacterizar dichos pagos como dividendos (artículo 92 ley de impuesto sobre la renta).
- b) En referencia al ingreso percibido por el residente en el extranjero se establecen por un lado reglas para establecer cuando hay fuente de riqueza en México, siendo suficiente que un residente pague los intereses para considerarlos como fuente de riqueza de México. También se asimilan diversos conceptos financieros, que si bien es cierto, no son técnicamente rendimientos de un crédito, han sido caracterizados como intereses.

Asimismo, México ha establecido como política de negociaciones en sus convenios para evitar la doble tributación, que se permita considerar a los mencionados conceptos asimilados a intereses en la definición que establece el propio convenio de interés.

Por otro lado, también se exige que los bancos se inscriban en un registro especial, mediante el cual se tiene un mejor control de los ingresos que por concepto de intereses perciben de fuente de riqueza mexicana (Artículos 195 de la ley de impuesto sobre la renta y 11 del Convenio con Estados Unidos de América).

II.3.15. Las operaciones de leasing

Se trata de un contrato de naturaleza financiera por el cual el arrendador (*lessor*) cede al arrendatario (*lessee*), por un plazo determinado, un bien en locación, mediante el pago de determinado precio, permaneciendo el lessor en dominio del bien y confiriendo al *lessee* la facultad de devolverlo al finalizar el contrato, renovar la locación o adquirirlo.

La operación de arrendamiento (*leasing*) realizada entre entidades radicadas bajo el mismo ordenamiento jurídico no es, por regla, utilizada como instrumento de planificación tributaria abusiva. No obstante, la cuestión es diferente cuando la operación implica a sociedades ubicadas en países con baja o nula tributación. En esta hipótesis, para evitar la doble imposición que puede ocurrir sobre el pago de las contraprestaciones, los contratos se firman con la finalidad exclusiva de reducir la carga fiscal.

Las operaciones de *leasing* que implican a sociedades ubicadas en distintas jurisdicciones se utilizaron como medio para implementar la planificación tributaria a nivel internacional. A pesar de las recomendaciones de la OCDE en el sentido de exceptuar las contraprestaciones en el país de la fuente pagadora, algunas jurisdicciones aún gravan estos rendimientos y, como consecuencia, se produce la doble imposición. Para evitar la excesiva onerosidad, los grandes grupos económicos constituyen sociedades de leasing en países de baja o nula tributación con la finalidad de realizar operaciones con estados que aún gravan las remesas de las contraprestaciones.

Las sociedades residentes optan por esta figura cuando necesitan adquirir o utilizar en su actividad bienes de elevado valor, como complejas instalaciones industriales, embarcaciones y aeronaves. La ventaja fiscal consiste en la posibilidad de deducir las contraprestaciones en la base imponible del Impuesto a la Renta en el país de residencia de la empresa arrendadora.

No obstante, la planificación tributaria será considerada abusiva cuando, por ejemplo, las contraprestaciones se realicen por valores superiores a los valores habituales de mercado, reduciendo indebidamente la base imponible en el país de residencia.

La planificación tributaria con una operación de arrendamiento que implica a empresas cautivas de *leasing* ubicadas en paraísos fiscales se utiliza en la adquisición de embarcaciones de lujo, aviones ejecutivos e instalaciones industriales. Las operaciones de *leasing* pueden también utilizarse para simular la adquisición de bienes con recursos provenientes de actividades ilícitas o no ofrecidos regularmente a la tributación, cuya titularidad es del mismo arrendador.

ARGENTINA

En el derecho argentino el leasing es un contrato típico con naturaleza propia. La Ley N° 25.248 define a dichos contratos como aquellos en los que el dador conviene en transferir al tomador la tenencia de un bien cierto y determinado para su uso y goce, contra el pago de un canon, confiriéndole asimismo una

opción de compra por un precio, que podrá estar fijado en el mismo contrato o ser establecido de acuerdo a procedimientos o pautas pactadas. Las particulares características y condiciones dispuestas para la celebración de los contratos de leasing, obligó a dictar las pertinentes normas reglamentarias a efectos de definir con precisión el correcto y adecuado tratamiento tributario que debía asignarse a los mismos.

Resumidamente, el tratamiento tributario otorgado por la normativa reglamentaria (Decreto N°1038/00) es:

a) frente al impuesto a las ganancias, las operaciones se asimilan a financieras, de locación o de compraventa, en función del dador y otros requisitos expresamente establecidos;

b) frente al IVA, la operación se considerará como de locación, y cuando el locatario ejercite la opción de compra, se tratará en dicho momento como una compraventa; para ello, deberá tenerse en cuenta la naturaleza del bien que se entrega en leasing, a efectos de definir su inclusión o no en el objeto del impuesto.

El decreto no reglamenta el tratamiento del leasing donde el dador esté ubicado en el exterior ("cross border leasing"), más allá de que dicha transacción está contemplada dentro del marco de la Ley N° 25.248.

Dado que el encuadre tributario diferirá en función al tipo de leasing que se trate (leasing financiero, operativo o lease back) para definir el correcto tratamiento habrá que calificar la realidad económica de la operación realizada por las partes y, sobre la base de dicha realidad, la operación podrá ser considerada como un alquiler normal, un alquiler con opción a compra o como una venta financiada.

En relación a las consecuencias de las operaciones con no residentes, la Administración Argentina ha detectado casos donde, a pesar de determinarse rentas de fuente local en cabeza de sujetos extranjeros, el sujeto pagador no practicó la correspondiente retención -en carácter de impuesto de pago único y definitivo- al beneficiario del exterior.

CHILE

- Contratos de leasing, cuyas condiciones pactadas sobre las cuotas arrojan un valor o precio que difiere del valor normal que puede tener el arrendamiento de bienes similares en el mercado internacional.
- Reconocer como gasto el monto de la depreciación de aquellos bienes de capital sujetos a arrendamiento con o sin opción de compra.
- Instrumentalizar documentos y registros contables relacionados con operaciones de leasing y no realizar efectivamente estas operaciones, es decir no adquirir el bien o producto por el cual se formalizó.

Dentro de las operaciones de leasing, tenemos el Leasing Operativo y el Leasing Financiero. El primero corresponde a un leasing de arriendo, el cual no genera diferencias tributarias.

El tratamiento tributario aplicable a las cuotas de arriendo es que se acepta como gasto necesario para producir la renta tanto en el leasing financiero y operativo. Respecto de los intereses por leasing y corrección monetaria de obligaciones por leasing estos no son aceptados como gasto necesario para producir la renta y por lo tanto se afectan con impuesto.

El concepto de leasing o contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien capital importado, está tratado en el Artículo 59 N°6 de la Ley de la Renta. En este se indica que se pagará un impuesto a los no residentes o no domiciliados en Chile del 35%, por aquella parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación, que para este caso corresponde a un 5%. En otras palabras el contribuyente debería pagar producto de la retención el 1,75% del total del monto remesado.

MEXICO

Los arrendamientos financieros, también denominados como leasing otorgan financiamiento a un sujeto, lejos de otorgar el uso o goce de determinado bien, razón por la cual México dentro de su legislación lo considera como interés (Artículo 15 del Código Fiscal de la Federación, artículo 198 de la ley del impuesto sobre la renta y reservas a los comentarios al artículo 11 del modelo de convenio fiscal de la OCDE).

II.3.16. Las operaciones financieras internacionales

Cada vez con más frecuencia se advierte que el negocio financiero a nivel internacional adquiere mayores dimensiones no sólo en cuanto a los altos volúmenes económicos que involucra, sino a la mayor sofisticación con que son llevados a cabo.

Esta situación se torna más compleja cuando las partes contratantes son vinculadas económicamente, toda vez que a partir de esta relación puede favorecerse la instrumentación de ingenierías financieras diseñadas con el fin exclusivo de evitar la tributación correspondiente, ya sea a través de la adopción de formas de instrumentación de la operación que ocultan la real transacción, como asimismo la derivación de resultados a jurisdicciones con regímenes fiscales preferenciales.

Un grupo multinacional puede utilizar una sociedad financiera extraterritorial para canalizar préstamos hacia una subsidiaria extranjera.

Al direccionar los intereses hacia la sociedad financiera extraterritorial, las ganancias pueden desviarse efectivamente de la subsidiaria residente a la sociedad extraterritorial, que pagará un impuesto bajo o nulo sobre los intereses recibidos.

Las ventajas tributarias surgen de la capacidad de proporcionar financiamiento a las compañías de un grupo mediante deuda, en lugar de aportes de capital. De este modo:

- Los gastos por intereses constituirán un gasto deducible del impuesto a la renta en contrapartida por las ganancias sujetas a altos impuestos en el país anfitrión; y
- La renta proveniente de intereses se recibe como una retención de impuesto relativamente baja o nula y se acumula en una jurisdicción libre de impuestos o bien de bajos impuestos.

Estas operaciones pueden considerarse abusivas cuando se realizan en condiciones que distan de las condiciones habituales de mercado y tienen el único objetivo de reducir la base imponible en el país de altas alícuotas impositivas. En este caso, la planificación promueve el desvío indebido de los rendimientos hacia jurisdicciones de reducida carga fiscal.

La planificación tributaria abusiva puede abarcar también operaciones típicas del mercado financiero. Actualmente, es común la estructuración de operaciones financieras de *hedge* (cobertura) o *swap* (canje) pactadas entre personas jurídicas ubicadas en distintos países y que implican una gran complejidad. Se realizan con la misma finalidad las operaciones con derivados financieros y las operaciones de venta de bienes con entrega futura y pago anticipado.

En muchos casos, estas operaciones no se realizan con el fin exclusivo de desviar los rendimientos a las jurisdicciones de baja o nula tributación, sino al contrario, para generar pérdidas significativas tendientes a compensar ganancias percibidas en las jurisdicciones de alícuotas más elevadas, anulando el efecto de la norma impositiva del país de residencia.

ARGENTINA

Cabe aquí tener en cuenta lo ya comentado en cuanto a operaciones generadoras de intereses sujetos a imposición en el plano local y en las maniobras encubiertas a través ventas con pago anticipado.

Además cabe comentar que en la ley del impuesto a las ganancias se han dispuesto tratamientos específicos para los derivados financieros.

El tratamiento impositivo acordado por la ley del citado gravamen esencialmente consiste en considerar como ganancias de fuente argentina los

resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encontrare localizado en el territorio argentino, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país o un establecimiento estable de un sujeto del exterior.

Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que se encuentren vinculados, indiquen que el instrumento o conjunto de instrumentos no expresan la real intención económica de las partes, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el principio de realidad económica.

CANADA

Últimamente, Canadá comenzó a examinar estas transacciones detalladamente, especialmente en el contexto del sector de la institución financiera. Estas transacciones son a menudo complejas, se llevan a cabo tanto con partes vinculadas como no vinculadas y, se sospecha, que muchas veces se realizan sólo por razones de motivación impositiva. Como esto es una iniciativa nueva, es demasiado pronto para comentar de modo significativo respecto de cualquier resultado.

CHILE

- Operaciones de créditos con instituciones financieras o bancarias establecidas en paraísos tributarios cuyo efecto es simular una institución financiera para efectos de la aplicación de tasas de tributación reducidas.
- Endeudamiento que mantienen las agencias en el exterior para financiar operaciones de su matriz, con el propósito de eludir los impuestos Adicional y de Timbres y Estampillas asociados a las remesas o pagos al exterior y operaciones de créditos respectivamente y a su vez generar gastos financieros que se traducen en pérdida tributaria que es reconocida en el resultado de la matriz.
- Operaciones de créditos entre partes relacionadas imponiéndose cargas excesivamente gravosas por múltiples conceptos, incluso pese a estar asociados al tipo de operación, podemos cuestionar su naturaleza, monto u oportunidad. Algunos ejemplo de este tipo de cobros: tasas de interés; gastos operacionales asociados; comisiones de garantía, de compromiso, de cierre, de prepago, de intermediación, de sindicación, de reestructuración, administración y gestión; obligación de contratar seguros con determinadas compañías.

MEXICO

La legislación hace una distinción básica, entre aquellas que se consideran como derivadas de una deuda y aquellas derivadas de capital, y cada una tiene reglas de fuentes de riqueza cuando el ingreso lo realiza un residente en el extranjero.

Asimismo, para efectos de los convenios, el tratamiento deviene en gran parte del carácter que en la legislación nacional se le da a la operación, pudiendo ser interés, ganancia de capital, beneficio empresarial u otras rentas (artículo 16 A del Código Fiscal de la Federación).

II.4. Los promotores del planeamiento tributario internacional y sanciones aplicables

El planeamiento tributario internacional llevado a cabo mediante el uso de instrumentos extrafronterizos, puede servir de apoyo al desarrollo de ciertas actividades económicas, que si bien no tienen por fin central fomentar maniobras elusivas, se ven beneficiadas por los motivos tributarios que puedan llegar a tener sus potenciales clientes. Es así como el sector financiero, la banca off-shore, etc. son agentes económicos que, aunque sea de manera indirecta, terminan convirtiéndose en promotores del planeamiento tributario internacional.

Asimismo dichos promotores, en determinados casos pueden convertirse en medios idóneos para perfeccionar hechos de evasión.

Interesa a las Administraciones Tributarias identificarlos, con el fin no sólo de contener dichas maniobras elusivas y/o evasivas, sino también para incrementar sobre ellos los procedimientos de control y extraer datos relevantes con relación a la función de investigación y control.

II.4.1. Los promotores

Los profesionales fomentan la planificación tributaria internacional como un medio más para promocionar sus servicios.

Estos agentes también pueden llegar a ser una potencial fuente de información relevante, sin perjuicio de que, algunas veces, el acceso a ella se vea dificultada por el derecho que tienen a guardar el secreto profesional.

Los promotores de muchos esquemas abusivos en el exterior confían en la dificultad de acceso a los registros de bancos de los paraísos fiscales, de abogados y de fideicomisarios.

Además en ausencia del control gubernamental, es sabido que algunos bancos, abogados, fideicomisarios y otros abastecedores de servicio en el exterior falsifican o fabrican registros.

Sumado a lo expuesto precedentemente resulta importante recordar que existen ciertas jurisdicciones que mantienen una conducta tributaria general aceptable, pero que poseen regímenes tributarios especiales que, ya sea por su opacidad o su estanqueidad, pueden ser considerados como perjudiciales o perniciosos para los intereses de otras naciones.

II.4.2. Sanciones para asesores y promotores del planeamiento

Se incluye el detalle de disposiciones que tengan por finalidad sancionar a los asesores y promotores de mecanismos generadores de planificación tributaria nociva.

En su caso, se indica el grado de eficiencia en cuanto a la modificación de la conducta.

ARGENTINA

No existen en la legislación argentina disposiciones que específicamente sancionen la promoción de la planificación tributaria.

No obstante, se señala que mediante la Ley N° 25.874, publicada en el Boletín Oficial el 22 de enero de 2004, se incorporó al régimen penal tributario la figura de asociación ilícita.

Se tipifica -dentro del ámbito de la ley penal tributaria- el delito de asociación ilícita para los casos en que concurrieren dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tributarios o para quienes formaren parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas para cometer delitos de dicha índole.

En el supuesto que la planificación tributaria involucrara la comisión de delitos, podría ser aplicable la nueva disposición legal, que básicamente responde al siguiente esquema:

El que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.

c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

Para mayor ilustración se expone a continuación jurisprudencia relacionada con la aplicación de la norma legal precedentemente expuesta:

-Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 19/01/2005 “Real de Azúa, Enrique y otros”:

Hechos: Facilitaban la evasión de obligaciones tributarias debidas al fisco nacional por parte de contribuyentes.

-Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1, 02/09/2005. “Chen Qibin”.

Hechos: Ofrecían a sus clientes alterar las memorias de los controladores fiscales, con el objeto de evadir el pago de tributos.

-Juzgado Nacional de 1a Instancia en lo Penal Tributario Nro. 1, 16/12/2005. “Michanie, Valentina R. y otros”.

Hechos: Facilitaban la comisión de delitos tributarios en virtud de haber suscripto escrituras por medio de las cuales se constituyeron sociedades "ficticias" que luego habrían sido utilizadas para emitir facturas apócrifas.

-Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 24/02/2006. “V., R. G. y otros”.

Hechos: Constituían formalmente sociedades que habrían sido utilizadas para la emisión de facturas apócrifas.

-Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 21/07/2006. “Viazzo, Roberto G. y otros”.

Hechos: Proveían documentación contable apócrifa a efectos de permitir que diversos contribuyentes pudieran evadir sus obligaciones tributarias.

-Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 28/08/2006. “Di Biase Luis Antonio, Belloni Adolfo, Bruno Alejandro, López Adrián, Perkins Andrés, Hoyos Horacio, Freiberg Efraín y Calot, Silvina”.

Hechos: Intervénían en el trámite de la solicitud de reducción de la tasa de retención del régimen de Retenciones y Percepciones del Impuesto al Valor Agregado contemplada por la res. general 17/97.

BRASIL

La legislación de precios de transferencia y renta de fuente extranjera no prevé sanciones para los beneficiarios de planeamiento tributario internacional.

La única tentativa en ese sentido esta contenida en el 4° párrafo del artículo 1° De la Ley 9532 de 1997.

CANADA

Canadá posee leyes escritas que prevén sanciones para terceros tales como planificadores y tasadores impositivos, que ayuden a un contribuyente a presentar declaraciones juradas impositivas fraudulentas.

Además, la ley canadiense estipula también las sanciones primordiales para los promotores de transacciones de refugios fiscales que no lograron registrar esas transacciones en la Agencia de Ingresos de Canadá antes de venderlas.

CHILE

La legislación chilena, por medio del artículo 97, número cuatro, inciso final, del Código Tributario, sanciona la venta, confección, facilitación, circulación y transferencia a cualquier título de facturas, con el objeto de rebajar maliciosa y dolosamente la carga por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) u obtener devoluciones indebidas de impuestos, aumentando para ello falsamente los créditos fiscales que les corresponden, con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.

Además, se sanciona al contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además, se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.

MEXICO

De conformidad con el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación es una infracción asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución.

La multa por la infracción anterior, esta prevista en el artículo 90 del Código Fiscal de la Federación y es pecuniaria (de 19 a 38 mil pesos).

Aunado a lo anterior, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación señala que son responsables de los delitos, entre otros, quienes induzcan dolosamente a otro a cometerlo o ayuden dolosamente a otro a cometerlo.

II.5. Medidas de Contención de la Planificación Tributaria Internacional

La planificación tributaria abusiva es un tema constante en la agenda de las administraciones tributarias de diversos países. Para neutralizar los efectos ventajosos de los regímenes tributarios preferenciales se implementan contramedidas, conforme a la necesidad y la peculiaridad del sistema jurídico de cada país. Entre estas contramedidas se encuentran la aplicación de reglas o principios contra el abuso de la normativa tributaria, normas sobre la transparencia fiscal internacional o legislación sobre las SEC (sociedades extranjeras controladas), reglas sobre la residencia y emigración de las personas físicas o jurídicas, la restricción de derechos previstos en tratados tributarios, la aplicación de reglas sobre precios de transferencia o la adopción de criterios para la deducibilidad de ciertos gastos o costos, cuando estos son incurridos en jurisdicciones de baja o nula tributación.

II.5.1. Reglas Generales contra la elusión

Casi todos los países cuentan con disposiciones legales o principios no escritos por medio de los cuales las autoridades tributarias pueden cuestionar operaciones en apariencia regulares, pero cuya forma enmascara la realidad y refleja preocupaciones que son estricta o principalmente fiscales. Sin perjuicio de estas normas de carácter general, otros países también incluyen en su legislación tributaria reglas específicas para combatir los esquemas concretos de elusión tributaria.

En términos generales, tales normas le permiten al Fisco indagar si las operaciones de un contribuyente tienen suficiente sustancia económica. Y, además, los actos practicados por el contribuyente deben ser justificables en el mundo de los negocios para que se consideren sus efectos jurídicos. Es decir, debe existir tanto la “sustancia económica objetiva de las operaciones” como la “motivación subjetiva del negocio que las subyace”. Por lo tanto, el análisis de la cuestión implica dos factores que serán los que definan si determinada operación puede considerarse una simulación a fin de no ser considerada a los fines tributarios:

- La sustancia económica de la operación, lo que implica el análisis objetivo del efecto económico práctico realista, además de los beneficios tributarios; y
- La motivación subjetiva del negocio, donde se verifica si el contribuyente no estuvo motivado por propósitos de negocios distintos a los de obtener beneficios tributarios al realizar la operación, lo que implica un análisis subjetivo de la intención del contribuyente.

Los países cuyo derecho tiene origen en el sistema *common law*, de naturaleza consuetudinaria, generalmente siguen dos enfoques:

- El enfoque de la regla sobre el propósito comercial; y
- El enfoque de la sustancia sobre la forma.

Según la doctrina del “propósito comercial”, una operación debe tener un propósito de negocios principal o predominante, es decir, una justificación comercial distinta del beneficio tributario obtenido mediante la operación. La mera ventaja tributaria no puede constituir un propósito de negocio aceptable; se debe demostrar un propósito de negocio, o no tributario, válido y distinto de la reducción de la obligación tributaria.

Si el propósito principal es distinto de la reducción de la carga tributaria, la operación representa una planificación tributaria aceptable. Por otro lado, si el propósito principal es obtener beneficios tributarios y la operación no se realizaría de no mediar una ventaja fiscal, la operación debe considerarse elusión tributaria y, por ende, será inaceptable. No existe, obviamente, una definición legal de propósito de negocios o propósito comercial. Los tribunales, sin embargo, adoptan su posición apoyados en las prácticas consideradas comunes en el universo de las operaciones usuales, mediante el análisis del caso concreto.

Según el principio de la sustancia sobre la forma, los hechos deben evaluarse de acuerdo con la sustancia económica y comercial basadas en la buena fe y no con el contenido formal. El principio de sustancia sobre forma es más amplio que el test del propósito comercial, pues les permite a las autoridades tributarias examinar la forma legal de la operación para establecer la realidad económica fundamental. Esa doctrina trata también de la realización de operaciones artificiales que tienen un aparente propósito comercial pero están motivadas exclusivamente por la reducción de la carga fiscal. Existen diversas variantes en esta doctrina:

- Falta de sustancia económica: esto ocurre cuando, debido a la forma jurídica utilizada para la operación, un contribuyente tiene el verdadero poder económico sobre la renta imponible sin por ello incidir la norma tributaria;
- Operaciones simuladas: se refiere a las operaciones en las que las partes dicen una cosa mientras su propósito es otro. En una operación simulada, dan efecto a una operación que no llevan a cabo, o no se proponen llevar a cabo. En una operación simulada, todas las partes son concientes de la misma al momento de ejecutar la operación;
- Doctrina de la clasificación: las partes utilizan una “clasificación” o descripción incorrecta para calificar la naturaleza de los derechos y obligaciones reales en una operación. La diferencia con una simulación es que estas operaciones crean derechos y obligaciones que efectivamente existen o que no son diferentes de los que existen realmente.

A su vez, los países cuyo ordenamiento jurídico proviene del derecho romano-germánico observan las normas positivadas y, estrictamente hablando, no consideran el principio de precedentes que prevalece en los países que observan el derecho consuetudinario. Sin embargo, las decisiones de los tribunales superiores terminan interfiriendo en la aplicación de los dispositivos legales. Con el transcurso del tiempo, parte de la jurisprudencia fue incorporada por el ordenamiento, bajo la forma de dispositivos específicos. En este sentido, la experiencia de diversos países produjo normas que reflejan los siguientes enfoques teóricos:

- Abuso de derecho: el abuso de derecho constituye la manipulación de la intención o del espíritu de la ley. Los tribunales no toman en cuenta la forma legal cuando las operaciones se realizan exclusiva o predominantemente para evitar la incidencia del impuesto, es decir, sin un propósito comercial de buena fe. Según este principio, el contribuyente no puede ejercer su derecho exclusivamente para evitar o reducir la obligación del impuesto. Tiene derecho a celebrar una operación enteramente lícita, pero la forma legal debe ser el método normal y regular para obtener un resultado económico usual para la modalidad del negocio;
- Abuso de la ley (fraude a la ley): algunas jurisdicciones aplican la doctrina del derecho consuetudinario de “fraude a la ley”. La misma se asemeja a la regla sobre el propósito de negocio. El principio de “fraude a la ley” le permite al tribunal desechar una operación celebrada para evitar el pago de impuestos y sustituirla por una operación normal. El impuesto se aplica como si el contribuyente no hubiese realizado la operación desechada, sino una operación imponible similar;
- Simulación: algunos países cuyo derecho se basa en el sistema *civil law* aplican la doctrina de la simulación para garantizar la sustancia sobre la forma. La operación aparente difiere de la operación real, y no tiene base en la realidad o en la intención real o efectiva. En tales casos, las autoridades tributarias pueden desechar la operación simulada y sustituirla por una real. Este principio se asemeja a la doctrina de la clasificación, donde las operaciones son encubiertas o ficticias y la verdadera intención de la operación difiere de la forma legal.

La experiencia de los países que aplican las reglas generales anti-elusión en la lucha contra la planificación tributaria a nivel internacional no siempre fue positiva. Las normas generales anti-elusión son limitadas en su aplicación práctica. Esto ocurre porque es muy difícil para las autoridades tributarias probar el fraude contra la ley o la simulación respecto de las operaciones internacionales.

Es en este sentido que se puede afirmar que las autoridades tributarias están mejor preparadas para combatir la planificación tributaria internacional mediante la utilización de medidas específicas que alcanzan situaciones determinadas. Los Tribunales han manifestado, si bien indirectamente, una preferencia por las normas anti-elusivas específicas en detrimento de las

disposiciones generales que en la práctica entrañan una complejidad mayor para la comprobación de la irregularidad.

II.5.1.1. Criterios que permitan utilizar el principio de la realidad económica ante indicios claros

En este apartado se comentan si las legislaciones de los países participantes admiten la posibilidad de aplicar el principio de realidad económica; en caso afirmativo se incluyen los supuestos en que procede su aplicación y los resultados obtenidos.

ARGENTINA

El principio de la realidad económica está dispuesto en la ley de procedimiento tributario.

Allí se establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Con estas normas se enfrentan casos de simulación (con ardid y engaño), fraude y otros abusos similares. No obstante, su efectividad depende de las constataciones realizadas -en cada caso- por los agentes fiscalizadores.

Su aplicación deriva generalmente en controversias judiciales con resultado más o menos incierto.

Debido a ello, nuestro país ha incorporado en los textos legales tributarios diversos tipos de reglas como por ejemplo, las normas de precios de transferencia, normas anti-paraísos fiscales y el régimen de transparencia fiscal.

Todos estos mecanismos no tienen por finalidad el incremento de la recaudación en sí mismo, sino el propósito de evitar que se deje de recaudar en la medida correspondiente.

BRASIL

El principio de realidad económica no puede ser aplicado en Brasil, pues el ordenamiento jurídico brasileño se pauta por el principio de estricta legalidad.

La legislación tributaria brasileña actual no diferencia establecimientos con o sin personalidad jurídica ni tampoco diferencia establecimientos situados en paraísos fiscales o en países con tributación preferencial.

De esa forma basta que una empresa brasileña mantenga filiales, sucursales o agencias en países con tributación favorecida para que las ganancias de esas entidades no sean accesibles por el fisco brasileño o por lo menos no puedan ser comprobadas de manera efectiva. En caso de participaciones societarias basta no distribuir dividendos para no ser tributados en Brasil.

Están en etapa de análisis modificaciones en la legislación en sentido de combatir esa fuga originada por los paraísos fiscales de modo de invertir los medios de prueba. Pasaría a ser trabajo de los contribuyentes probar que su filial, sucursal, agencia, controlada situada en un país con esas características es quien realmente ejerce actividades productivas y volcadas para el mercado interno de aquel país, caso contrario los resultados de esas entidades del exterior sufrirían una retención de IPRJ e CSLL. Las modificaciones también incluirían a un socio persona física que no es alcanzado por la legislación actual.

CHILE

El principio contable de realización establece que los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados o sea cuando la operación que las origina quede perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales aplicables y se hayan ponderado fundadamente todos los riesgos inherentes a tal operación. Debe establecerse con carácter general que el concepto realizado participa del concepto de devengado.

MEXICO

Actualmente, no se cuenta con una regla que permita atender a la realidad económica antes que a la formalidad de los actos jurídicos.

Existe dentro de nuestra área de política de ingresos la intención de proponer al Congreso lo que se conoce como una regla anti-abuso general, parecida a la que se encuentra prevista en el artículo de la legislación española.

II.5.1.2. Facultades para la reasignación de beneficios y gastos entre empresas.

Se incluyen en este punto las facultades otorgadas a los fiscos de los distintos países por las leyes u otras disposiciones normativas internas que los habilitan a intervenir mediante la aplicación de medidas como la reasignación de

beneficios cuando se encuentran en presencia de un supuesto de planificación tributaria internacional nociva.

ARGENTINA

No existe en la legislación argentina normas específicas respecto a la reasignación de beneficios y gastos entre empresas.

No obstante ello, la normativa de precios de transferencia surte ese efecto en el supuesto de que las operaciones efectuadas por los sujetos alcanzados por este régimen, no hayan sido pactadas conforme al principio del operador independiente. (arm's length).

Además de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de la ley del impuesto a las ganancias las sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás filiales de ésta, a fin de determinar la renta de fuente argentina.

A falta de contabilidad suficiente o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, el fisco argentino, podrá considerar que los entes del país y del exterior antes mencionados, forman una unidad económica y determinar la respectiva ganancia neta sujeta al gravamen.

En consecuencia, si se produjera la situación antes aludida, la determinación a que queda facultado el fisco podría implicar una reasignación de beneficios y gastos a nivel internacional.

BRASIL

No se ha previsto una legislación de precios de transferencia o de renta de fuente extranjera que permita la relocalización de beneficios o gastos entre empresas extranjeras.

En ese sentido hay sólo una limitación contenida en el 5° del artículo 25 de la ley N° 9249/95.

CANADA

Remitirse a II.3.8

CHILE

No existen facultades explícitas que permitan al contribuyente la reasignación de los beneficios y gastos entre empresas, pero éstos pueden hacer uso indebido de las normas establecidas por la ley, respecto de lo siguiente:

- a) Artículo 31 de la ley sobre impuesto a la renta: se refiere a los gastos que pueden ser deducidos de la renta bruta.
- b) Artículo 41 b de la ley sobre impuesto a la renta: dispone que los contribuyentes podrían traspasar beneficios, es decir aumentar las utilidades del holding en aquellos países donde existen regímenes tributarios especiales, de manera de disminuir la carga impositiva o generar pérdidas en aquellos donde los impuestos son superiores o existe un mayor control del cumplimiento tributario de los contribuyentes.

Ello así, por cuanto este artículo establece que los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile que realicen inversiones en el exterior a través de agencias o establecimientos permanentes deberán agregar directamente a la renta líquida imponible del impuesto de la primera categoría determinada por las rentas del país, el resultado tributario (positivo o negativo) obtenido en el ejercicio en el exterior por la agencia o el establecimiento permanente.

MEXICO

Las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación y que pueden ser a través de una revisión de dictamen, de una revisión de gabinete o de una visita domiciliaria, tienen como consecuencia el verificar el debido cumplimiento de las disposiciones tributarias y se traducen generalmente en una asignación de ingresos no acumulados por el contribuyente o por un rechazo en las deducciones hechas por el mismo, pero no se reasigna el efecto de lo anterior en la contraparte del contribuyente revisado.

Por excepción, la facultad de reasignar beneficios y gastos entre empresas, como tal, sólo se permite en materia de precios de transferencia mediante la figura del ajuste, prevista en los artículos 215 al 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II.5.2. Normas de transparencia fiscal internacional

Con el fin de diferir impuestos originados en inversiones fácilmente deslocalizables (depósitos bancarios, préstamos, bonos, acciones, etc.) o reducir la carga fiscal a nivel global, los grupos económicos transnacionales establecen sociedades filiales, sociedades base o sociedades extranjeras controladas en territorios que presenten baja tributación o establezcan regímenes especiales para atraer cierto tipo de activos, con el fin de que las rentas generadas por éstos se acumulen en dichos estados, sustrayéndose de la tributación en el país de residencia del inversor hasta el momento de la repatriación de los beneficios.

En verdad, esta estrategia permite la canalización de los rendimientos a las jurisdicciones de menor presión fiscal, reduciendo la base imponible en el país de residencia y difiriendo el pago de los impuestos hasta el momento de la repatriación de dichos rendimientos.

Para contrarrestar esta situación muchos estados han establecido el empleo de las denominadas normas de transparencia fiscal internacional que consisten en atribuir las rentas de la sociedad filial a la sociedad matriz en el período en que se devenguen, es decir, se incorporan a su base imponible sin esperar que ocurra la distribución efectiva de los beneficios.

La transparencia fiscal internacional está relacionada directamente con la utilización de las llamadas *base companies*. Se trata de las compañías situadas en territorios de baja o nula tributación, destinadas a obtener rendimientos cuya tributación será diferida hasta un momento posterior o bien nunca llegará a ocurrir en el Estado de residencia de su efectivo beneficiario. La transparencia fiscal internacional se encuadra, pues, en el tratamiento de las llamadas, por la doctrina y en el derecho comparado, *controlled foreign companies* (CFC) o sociedades extranjeras controladas (SEC).

La fundamentación de la transparencia fiscal internacional se encuentra en el principio mismo de la tributación de la renta mundial por el Estado de residencia del contribuyente. Dicho Estado grava toda la renta de sus residentes, independientemente del lugar donde se encuentre la fuente de la cual proceda dicha renta.

Cuando las entidades no residentes del grupo desarrollan actividades y obtienen rentas en el exterior, la mayoría de los Estados establece, de una u otra forma, que estas rentas serán gravadas en el país de residencia cuando se refieran a retribución de servicios prestados en este Estado o cuando se distribuyan dividendos procedentes de esas entidades no residentes. En consecuencia, la transparencia fiscal internacional queda sujeta a una limitación fundamental, puesto que esta norma anti-elusión solo se aplica sobre determinadas rentas, aquéllas que podrían encuadrarse en la categoría de las denominadas rentas pasivas.

La transparencia fiscal internacional también está relacionada con la idea de la neutralidad en la importación y exportación de capitales. El principio de la tributación de la renta mundial contribuiría a la neutralidad en la exportación de capitales, al gravar las rentas independientemente de la ubicación de su fuente. Entre tanto, esa neutralidad no es plenamente alcanzada en la medida en que no se produzca la consolidación global de la base imponible.

No obstante, la neutralidad en la importación de capitales adquiere cierta importancia cuando se la ve bajo el punto de vista de las consecuencias que tiene la repatriación de las rentas de fuente extranjera. Estas rentas serán gravadas por el Estado de residencia sólo al momento de su repatriación efectiva o cuando se vean atraídas a la jurisdicción de ese Estado por sus normas de transparencia fiscal internacional. Entre tanto, la transparencia fiscal internacional se ve afectada también por la neutralidad en la importación de

capitales cuando esta encuentra exención en el Estado de residencia de las rentas de fuente extranjera.

En resumen, las reglas de transparencia fiscal internacional pueden ser el resultado de varios objetivos tributarios. Así, deben aplicarse:

- Para apoyar la legislación anti-elusión;
- Para detener la transferencia de renta hacia compañías vinculadas no residentes; y
- Para apoyar una política de neutralidad de exportación de capital.

ARGENTINA

Las normas específicas sobre transparencia fiscal internacional fueron introducidas en el impuesto a las ganancias, a través de la Ley N° 25063 (BO: 30/12/1998) al reglamentarse el tratamiento de la Renta Mundial. Estas normas posteriormente fueron ampliadas o extendidas a determinadas rentas de sociedades por acciones residentes en países de baja o nula tributación por la Ley N° 25.239 (BO: 31/12/1999) y reglamentadas por medio del Decreto N° 1037/00 publicado en el Boletín Oficial el 14/11/2000.

A través de estas normas se pretendió resguardar la pérdida de recaudación que implica el aprovechamiento por parte de algunos administrados de los beneficios que ofrecen los denominados Paraísos Fiscales, que nuestra legislación ha preferido llamar “Países de Baja o Nula Tributación”.

El núcleo central de las reglas sobre transparencia fiscal internacional se ubica en el artículo 133 de la ley del impuesto a las ganancias, donde se consagra el principio por el cual en materia de ganancias y gastos en el exterior, la imputación se deberá efectuar de acuerdo con las disposiciones del artículo 18 de la ley que les resultaren aplicables con determinadas adecuaciones previstas en la primera de esas normas.

Bien puede decirse, que el artículo 133 complementa al artículo 18 de la ley del gravamen en lo atinente a la renta mundial o dicho de otra forma, respecto del tratamiento de las ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país.

Para nuestro análisis resulta sumamente importante dejar sentado desde el principio que, conforme a la ley del impuesto a las ganancias, se encuentran gravados los dividendos distribuidos por las sociedades por acciones constituidas en el exterior así como las utilidades que resulten atribuibles a los accionistas o socios de sociedades del mismo origen. En estos casos, no resultan de aplicación las exclusiones previstas en los artículos 46 y 64 de la ley del tributo que benefician a las utilidades y dividendos provenientes de determinadas sociedades locales.

Las normas de transparencia fiscal contienen disposiciones específicas en cuanto a:

- a) Atribución de las rentas a los residentes locales titulares de sociedades –excepto por acciones- y establecimientos estables localizados en el exterior.
- b) Atribución de las rentas a los residentes locales accionistas de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior.
- c) Atribución de las renta a los residentes locales accionistas de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación.
- d) Listado de países de nula o baja tributación el que incluye también jurisdicciones, territorios, Estados asociados y regímenes tributarios.
- e) Definición y tratamiento especial para rentas pasivas.
- f) Tratamiento de los quebrantos de fuente extranjera.
- g) Cómputo de los créditos por impuestos análogos pagados en el exterior.

BRASIL

Brasil introdujo las reglas de transparencia fiscal internacional en el año 1995, con la promulgación de la Ley N° 9.249/95, que en su artículo 25 establece el principio de la universalidad como base para la tributación de las personas jurídicas con inversiones en el exterior. Posteriormente, tal materia pasó a estar regida por el Artículo 1° de la Ley N° 9.532/97, hoy complementado por la regla prevista en el Artículo 74 de la Medida Provisional N° 2.158-35/01.

CANADA

Canadá posee un sistema por el cual todos los individuos y las sociedades deben pagar anualmente un impuesto sobre los ingresos provenientes de inversiones ganadas por las sociedades extranjeras u otras entidades a las cuales ellos mismos, o junto con otras partes vinculadas, controlan. El impuesto canadiense debe ser abonado si los ingresos son pagados a Canadá o permitidos a permanecer en la entidad extranjera. Bajo este tipo de sistema, no se permite que las rentas de inversiones sean acumuladas en una jurisdicción extranjera de baja tributación hasta que éstas sean repatriadas a Canadá.

Estas normas resultan muy complejas y comprenden una porción sustancial del derecho tributario nacional canadiense.

CHILE

La transparencia fiscal internacional, en esencia, es un régimen que tiene por efecto hacer tributar en las personas o entidades residentes en un determinado país o territorio, las rentas obtenidas por entidades residentes en otro país o territorio, siempre que se cumplan, con tres requisitos:

- Que la entidad residente en el extranjero esté controlada por las personas o entidades residentes.
- Que la entidad residente en el extranjero disfrute de un régimen tributario privilegiado.
- Que las rentas obtenidas por la entidad residente en el extranjero respondan a ciertas características, sean vinculadas a la naturaleza de las mismas o a una relación económica con las personas o entidades que la controlan.

En este país no existen normas de transparencia fiscal internacional.

MEXICO

El hecho de que haya países que otorgan a ciertas entidades personalidad tributaria, mientras que otros no se la reconocen, puede generar impacto en el diferimiento de la acumulación de los ingresos, la recharacterización de éstos y la generación de acreditaciones de impuestos pagados en el extranjero, a conveniencia de los contribuyentes o con la finalidad de evitar la causación de un gravamen o el impacto de una doble tributación.

Son dos los instrumentos en los que se puede presentar esta circunstancia con mayor frecuencia, uno son las conocidas genéricamente como *partnerships*, y otro caso son los *trusts*, en estos vehículos es común que algún Estado las considere como sujetos gravados y otro no las grave y las trate como entidades transparentes, en ambos casos la dualidad puede dar lugar a que los contribuyentes intenten planear tributariamente con ellas, aunque puede surgir, contrario a lo que ellos esperan, una doble tributación.

En México no se reconoce la transparencia fiscal que las legislaciones tributarias de otros países le den a determinadas figuras jurídicas que constituyen personalidad jurídica de conformidad con el derecho de dicho país, de esta forma, si una persona jurídica constituida en otro país recibe ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional, la misma estará gravada, independientemente de que la misma sea transparente o no para efectos tributarios en ese país.

Adicionalmente, es importante mencionar que la interpretación anterior ha sido sostenida por el Servicio de Administración Tributaria inclusive mediante la publicación en la página de Internet del mismo a través de lo que ha sido conocido como los criterios de interpretación indebidos para la autoridad,

mismos que se describirán adelante en la sección de otras medidas normativas.

II.5.3. Reglas sobre subcapitalización

Las reglas para prevenir la subcapitalización no restringen el pago excesivo de intereses sobre el importe prestado, conforme a las reglas de operadores independientes (precios de transferencia) pero, en algunos casos, reclasifican el interés como dividendo y el préstamo como un aporte (aumento) de capital. Las reglas internacionales de subcapitalización varían entre los diversos países. Generalmente, se utiliza uno de los cuatro enfoques siguientes, o bien alguna combinación de estos:

- El enfoque de independencia entre las partes: este enfoque se apoya en los principios generales de los precios de transferencia. La cuestión determinante es si una parte no vinculada proporcionaría recursos en las mismas condiciones del negocio realizado con la parte vinculada en un contrato de préstamo;
- El enfoque de la distribución oculta de ganancias: bajo este enfoque, las disposiciones específicas de la legislación tributaria permiten que el interés sobre el préstamo sea reclasificado como dividendo. Generalmente, estas reglas se aplican cuando el prestador y el prestatario son personas vinculadas o tienen una relación definida, tal como miembros del directorio o accionistas;
- En enfoque de la relación fija: varias jurisdicciones tributarias especifican una relación máxima de paridad para el patrimonio para restringir los préstamos proporcionados por accionistas controladores no residentes. Bajo este método, el prestatario residente no puede deducir el interés sobre los préstamos de ciertos accionistas no residentes que superen la relación de paridad del patrimonio especificada;
- “Enfoque en el que no hay reglas”: varias jurisdicciones tributarias carecen de reglas específicas para combatir la subcapitalización. Algunos países cuyo derecho proviene del sistema romano-germánico dependen de sus disposiciones generales contra la elusión, tales como el “fraude a la ley”, o el “abuso de derecho”.

Cuando deba aplicarse la realidad económica, fraude de ley, abuso de formas, etc, el objetivo central del análisis será determinar si la sociedad disponía en el momento de la concesión del préstamo –o de las sucesivas renovaciones– la posibilidad de obtener, en las mismas condiciones y de un tercero independiente, los mismos recursos aportados por el prestamista con el que se encuentra vinculado. De no darse esa situación, y con el alcance que la normativa general antiabuso permita, el supuesto pasivo podrá ser recalificado como un aporte de capital con las consecuencias tributarias que ello implique -no deducción de intereses, etc.-.

Determinar el extremo mencionado constituye una cuestión de hecho y prueba cuya valoración corresponde realizar en cada caso en particular. En concreto, se deberá constatar si la sociedad en una situación de independencia hubiera podido haber celebrado ese contrato de préstamo, tanto por las condiciones del mismo como por su capacidad para obtener de un tercero la cuantía del pasivo bajo análisis.

No resulta posible establecer a priori un conjunto de elementos o indicios que permitan fijar una pauta única para determinar si un pasivo es en realidad un aporte de capital. Sin perjuicio de ello, deberá prestarse particular atención a la existencia de especiales circunstancias, entre otras, la no fijación de plazos y formas de amortización de capital y de pago de intereses, la no cancelación efectiva de los mismos y/o la modificación de condiciones sin motivos atendibles en función al supuesto carácter del pasivo, que permitan inferir que en realidad el préstamo tuvo desde siempre vocación de capital.

Otra condición a evaluar es el riesgo asumido por el supuesto acreedor, es decir si su retribución está o no subordinada al riesgo empresarial de la deudora, situación que en principio se corresponde con la plena condición de socio.

ARGENTINA

Argentina incorporó la normativa anti-subcapitalización en su legislación interna a fines de 1998. En 2003 se modificó la regulación respectiva, adaptándola en función a la experiencia recogida durante casi cinco años.

El régimen que se resumirá a continuación se encuentra establecido en la Ley N° 20.628/1997 –Impuesto a las Ganancias-, y en su Decreto reglamentario N° 1.344/1998, de acuerdo al texto vigente hasta las modificaciones incluidas por el Decreto N° 916/2004 -B.O. 21/07/04-.

Como norma general, el artículo 81 de la Ley del Impuesto a las Ganancias permite deducir de las rentas del año fiscal los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

No obstante, en el caso de las empresas constituidas en el país, o para los establecimientos permanentes ubicados en éste –excluidas las entidades bancarias y financieras, los fideicomisos financieros, y las empresas que tengan por objeto principal la celebración de contratos de leasing y, secundariamente, sólo desarrollen actividades financieras- los intereses de deudas contraídos con personas no residentes que los controlen no serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación en la proporción correspondiente al monto del pasivo que los origina, existente al cierre del ejercicio, que exceda a dos veces el importe del patrimonio neto a la misma fecha.

Quedan fuera de la limitación los intereses pagados a sujetos que no sean entidades bancarias o financieras radicadas en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación por la reglamentación y con las cuales, en virtud de convenios vigentes, resulte posible la existencia de un intercambio de información efectivo, ya que los intereses abonados a personas que no cumplan con esa condición son pasibles de una retención en el país –en concepto de pago único y definitivo por la renta de fuente nacional obtenida por el beneficiario del exterior– resultante de aplicar la tasa del tributo (35 %) sobre el total del rédito abonado, sin admitirse deducción – real o presunta – alguna.

La ley establece que los intereses que no resulten deducibles tendrán el tratamiento previsto para los dividendos.

El monto total del pasivo a considerar es el originado en los endeudamientos de carácter financiero al cierre del ejercicio comercial o del año calendario, no comprendiendo, en consecuencia, las deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio.

Asimismo se establece que cuando el pasivo al cierre del ejercicio hubiere sufrido variaciones que hicieren presumir una acción destinada a eludir la aplicación de las normas antiabuso, corresponderá computar a los efectos del cálculo del límite, el promedio obtenido mediante la utilización de los saldos mensuales, excluido el correspondiente al mes de cierre del ejercicio.

Además, cuando la realidad económica indique que una deuda financiera ha sido encubierta a través de la utilización de formas no apropiadas a su verdadera naturaleza, dichas deudas también deberán incluirse dentro del monto total del pasivo a considerar.

El patrimonio neto computable para el cálculo es aquél que surge del balance comercial o, para el supuesto de no confeccionarse libros, de la diferencia entre el valor total de los bienes y las deudas -incluidas las utilidades diferidas en caso de corresponder-. Los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital se consideran integrantes del patrimonio neto cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, que en ningún caso devenguen intereses o cualquier tipo de accesorios a favor del aportante.

Finalmente se dispone que la reglamentación podrá determinar la inaplicabilidad de la limitación cuando el tipo de actividad que desarrolle el sujeto lo justifique.

BRASIL

Brasil no presenta en su ordenamiento jurídico ninguna disposición cuya finalidad exclusiva sea la de evitar la planificación fiscal basada en esta conducta, implementada por las empresas transnacionales.

La opción del legislador brasileño fue la de promover una especie de neutralidad fiscal entre las opciones disponibles para el inversor extranjero. Así, desde el punto de vista tributario, es indiferente si el inversor opta por el aumento de capital propio o por el financiamiento de este. En ambas situaciones, la carga tributaria aplicable es muy similar.

Dos medidas son las responsables de este tratamiento. La primera es que Brasil no grava la distribución de rendimientos, independientemente de los acuerdos para evitar la doble tributación. Esta medida elimina la posibilidad de doble tributación económica, que constituye uno de los objetivos de este tipo de planificación. La segunda es la instauración de un mecanismo que permite remunerar el capital propio de manera similar al pago de los intereses remuneratorios del capital prestado.

La sociedad podrá deducir de la base del cálculo del impuesto sobre la renta el monto pago, remitido o entregado al socio del exterior, a título de intereses para la remuneración del capital propio, hasta una alícuota límite, determinada por el organismo gubernamental y basada en el mercado financiero. Estos intereses sufren la incidencia del impuesto en la fuente a la alícuota de 15%, lo que equivale a la tributación correspondiente sobre los intereses de los préstamos.

La subcapitalización, fenómeno que resulta en la disminución de la base imponible del país de residencia, es combatida en forma indirecta a través de la adopción de medidas que aseguran la paridad del tratamiento del capital propio y del capital de terceros. La opción brasileña fue la de permitir deducir de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas el importe de intereses efectivamente pagados a título de remuneración del capital propio. Así, las empresas pueden, de modo equivalente al pago de los intereses por préstamos (capital de terceros), deducir en la determinación del Impuesto a la Renta, los intereses remunerativos del capital propio.

En el caso de Brasil, esta medida tiene el efecto de incentivar a las empresas a que opten por el aumento de capital, en lugar de realizar una operación de préstamo entre las vinculadas. Se busca restablecer la neutralidad fiscal para esta situación en concreto. Esto ocurre porque el resultado será indiferente, ya sea que la empresa opte por la captación de recursos en forma de préstamos o por el aporte de capital de su controlante o vinculada. Esta neutralidad se logra también en virtud de que Brasil no grava la distribución de dividendos.

CANADA

La legislación de Canadá estipula que el interés sobre pagos adeudados por sociedades canadienses a no-residentes vinculados, no es deducible para los fines del impuesto a la ganancia si la deuda es tres veces superior a la participación en el capital de la sociedad (capital accionario y utilidades no distribuidas). Si se excede esta proporción, el interés sobre el monto excedido no se permite para los fines del impuesto a la ganancia.

Debido a que éste es un aspecto bien conocido de la legislación tributaria canadiense, las nuevas sociedades establecidas por los no-residentes por lo general organizarán su estructura de capital para cumplir con esta norma.

CHILE

A través de la Ley N° 19.738 del año 2001, se introdujeron modificaciones al artículo 59 N°1 de la Ley de la Renta sobre la norma de Exceso de Endeudamiento entre entidades relacionadas, cuando el acreedor se encuentra domiciliado fuera de Chile.

Dicha norma indica que la proporción de intereses asociados a deudas con acreedores relacionados extranjeros que supere el límite de 3 veces el patrimonio, estará gravado con una tasa de 35%, asumiéndose de esta manera como un retiro de utilidades el exceso de endeudamiento resultante. De igual forma se especifica el tipo de operaciones de endeudamiento con relacionados alcanzadas por la norma, las cuales solo pueden ser Créditos con Instituciones Financieras Extranjeras o Internacionales, Saldos de Precios por internación de bienes con cobertura diferida o sistema de cobranza, y Bonos colocados en el exterior, incluyendo los denominados en moneda nacional.

El Artículo 59 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta define el Exceso de Endeudamiento, el Endeudamiento Total Anual y el Patrimonio para efectos de Exceso de Endeudamiento. En él se especifica claramente que el exceso de endeudamiento es relativo a los créditos con entidades relacionadas domiciliadas en el exterior. Además se indican las relaciones patrimoniales directas o indirectas (mayores o iguales al 10% de propiedad patrimonial) que marcan a un crédito como integrante del cálculo de exceso.

A través de la Circular N° 24 el año 2002, se señala la norma de exceso de endeudamiento y se define su forma de cálculo:

- Patrimonio para Efectos de Exceso de Endeudamiento: Se determina a partir del Capital Propio Tributario al 1 de enero del año en que se contrajeron deudas (o a la fecha de inicio de actividades) con entidades relacionadas domiciliadas en el exterior. A este se agregan los aportes (suma) y retiros (resta) según su permanencia durante el año, y se llega a un resultado Patrimonial al 31 de diciembre del año a declarar.
- Endeudamiento Total Anual: Es la sumatoria total de todos los saldos de deuda con relacionados domiciliados en el exterior pendientes al último día de cada mes, durante el año en que se contrajeron los créditos. Estos saldos incluyen saldos pendientes de períodos anteriores. Al resultado de la sumatoria se le divide entre 12, lo que da un saldo promedio anual de las Deudas con Relacionados.
- Factor de Exceso de Endeudamiento: Resulta de comparar el Endeudamiento Total Anual con 3 veces el Patrimonio. Es un factor expresado en términos porcentuales. Representa el porcentaje de la deuda

afecta a exceso de endeudamiento, por lo cual se le aplica a las remesas de intereses para determinar que proporción de éstas debe pagar 35% de Impuesto Adicional.

MEXICO

Atento a la mejoría macroeconómica (bajas tasas de inflación) en el presente se está analizando proponer al legislativo la inclusión de reglas conocidas como de “capitalización delgada” para el siguiente ejercicio fiscal.

II.5.4. Reglas sobre precios de transferencia

La legislación sobre precios de transferencia es otra medida utilizada comúnmente por los países para combatir la planificación tributaria internacional. Entre las empresas transnacionales, la transferencia de bienes, servicios y derechos se realiza mediante los llamados “precios de transferencia”. La cuestión que se presenta es determinar, desde el punto de vista fiscal, cuál es el precio que sería correcto y justo para una operación entre partes vinculadas.

En el ámbito del Derecho Tributario Internacional, los estudios teóricos sobre Precios de Transferencia concluyen que el precio fiscalmente correcto sería “el precio que hubiera sido acordado entre partes no vinculadas que se dedicasen a las mismas operaciones o similares en condiciones iguales o similares en el mercado abierto”. Este es el enunciado del principio de *Arm's Length*, también llamado de “plena competencia”, que debe ser observado por las compañías en sus operaciones con sociedades vinculadas extranjeras.

Cuando los precios practicados promueven intencionalmente el desplazamiento de la base imponible con el único objetivo de reducir los impuestos, configuran una violación al principio de *Arm's Length*, lo que debe ser impedido por las reglas de precios de transferencia. La práctica de esta conducta nociva fundamenta el control fiscal por las autoridades del país en que los precios pactados fueron estipulados artificialmente con la finalidad de reducir la carga fiscal.

Generalmente, la aplicación de las reglas de precios de transferencia a operaciones con empresas ubicadas en jurisdicciones consideradas paraísos fiscales no presenta aspectos diferentes a los relacionados con la aplicación general de estas reglas a las operaciones con partes vinculadas. Argentina y Brasil también adoptaron una legislación que establece que las operaciones realizadas por empresas residentes, o incluso establecimientos permanentes de compañías extranjeras, con personas o compañías ubicadas en países que se caracterizan por un régimen de baja tributación son, por presunción legal, contrarias a la regla sobre operadores independientes. Esta presunción conduce a la inversión de la carga de la prueba, ya que la compañía debe demostrar que sus operaciones no resultaron en transferencias anormales de ganancias al exterior.

Entre tanto, algunos países introdujeron reglas específicas para determinar el precio entre operadores independientes en el caso de operaciones con empresas ubicadas en paraísos fiscales.

ARGENTINA

A partir de 1998, con la sanción de la Ley N° 25063 –con vigencia para las operaciones concertadas desde el 31-12-98-, se modifica, entre otras, la ley del impuesto a las ganancias y se introducen novedades en materia de precios de transferencia al incorporar al texto del gravamen un cuerpo normativo actualizado en consonancia con la posición que sobre la materia venían adoptando otras naciones, debiendo destacar que en lineamientos generales la legislación argentina ha seguido las reglas y principios de la OCDE.

Posteriormente, a través del dictado de la Ley N° 25.239, publicada en el Boletín Oficial el 31-12-99, se modifica nuevamente la ley del impuesto a las ganancias efectuando adecuaciones al instituto de precios de transferencia, siendo esta modificación posteriormente reglamentada por el Decreto N° 1037/2000.

Finalmente con la sanción de la Ley N° 25.784 publicada en el Boletín Oficial el 22-10-04, vuelve a modificarse el régimen de precios de transferencia incorporando modificaciones en cuanto al tratamiento de operadores independientes en transacciones de importación y exportación de bienes. Estos operadores con anterioridad a la reforma debían aplicar la metodología de precios de transferencia en determinados casos.

La novedad más importante que introduce la ley antes mencionada es la inclusión de un nuevo método de precios de transferencia destinado a erradicar las maniobras que fueron detectadas en los procesos de fiscalización y que generaron grandes perjuicios a las arcas tributarias.

Para evaluar los perjuicios cabe señalar que 7 empresas durante 5 años vendieron 22.000 millones de dólares, e ingresaron al fisco en concepto de impuesto a las ganancias menos de 2 millones, dando una relación de 0,09 % aproximadamente, cuando en el resto de la economía argentina durante similar período esa relación es del 1,6%.

Se trata de un método que resulta aplicable cuando en las exportaciones de bienes con precio internacional conocido en mercados transparentes, actúa un intermediario internacional sin sustancia económica –sujeto pantalla-, cuya participación en la operatoria sólo tiene por finalidad derivar utilidades generalmente a paraísos fiscales.

La modificación legal antes mencionada incorpora un método cuya prueba en contrario es la demostración –de acuerdo a parámetros indicados en la ley- de que el intermediario internacional no es un sujeto sin sustancia económica (sujeto pantalla).

Si no es posible demostrar que el intermediario internacional no es un sujeto pantalla, a fin de determinar la base imponible del impuesto a las ganancias, debe tomarse como valor de la exportación el precio del bien en el mercado transparente del día en que finalice la carga y no el que se hubiera pactado.

CANADA

Desde 1997, Canadá se basa en la legislación que requiere que las partes relacionadas documenten la manera en que fueron establecidos los precios. Esta legislación también estipula que las partes pueden estar sujetas a las sanciones por no contar con esta documentación. La legislación también prevé sanciones sustanciales en caso de que los precios de transferencia sean ajustados por la Agencia de Ingresos de Canadá.

Si a una sociedad de acciones canadiense la parte vinculada le cobra un monto superior al valor justo de mercado por mercancías o servicios, ese exceso de cantidad no puede ser deducido por la sociedad para fines impositivos. Por otro lado, si una compañía canadiense le cobra a una parte vinculada un monto menor por las mercancías o los servicios prestados, la diferencia será imputada a las ganancias de la compañía a fines impositivos.

CHILE

Para efectos de controlar aquellas situaciones que involucren operaciones de precios de transferencia, nuestro país ha aplicado la normativa asociada al tema, comprendida en el artículo 38 de la ley de la renta, la cual se ajusta a los lineamientos de la OCDE.

MEXICO

Para evitar la manipulación en cuestión, siguiendo los lineamientos de la OCDE, este país ha implementado una legislación en materia de precios de transferencia, contenida en los artículos 86 fracciones XV, XVI y XVII, 215, 216, 217 de la ley del impuesto sobre la renta.

Tiene un marco jurídico mediante el cual los grupos transnacionales deben pactar el monto de sus contraprestaciones en operaciones con sociedades del mismo grupo a valor de mercado, su implementación práctica ha tenido problemas por el alto costo de capacitación en la materia y por las restricciones presupuestarias que vive el país. Esto llevó a reestructurar el área que revisa la aplicación de dichas disposiciones.

II.5.4.1. Sanciones por la manipulación de los precios de transferencia e incumplimiento de las normas sobre documentación

No puede escapar a nuestra consideración, la magnitud económica que se halla involucrada en la operatoria internacional y lo dificultoso que resulta su control y seguimiento si no se cuenta con la información y documentación adecuada, de manera tal que el régimen sancionatorio aplicable a los incumplimientos formales y materiales en esta temática, debe guardar una relación directa no sólo con dicha magnitud, sino también contemplar -a partir de la experiencia en el control- el grado de perjuicio tributario subyacente.

No se trata establecer sanciones desmedidas que puedan provocar una competencia desleal entre Administraciones Tributarias, sino de evaluar el tipo de incumplimiento y el perjuicio tributario relacionado, de modo que no resulte menos costoso incumplir, que dar debido cumplimiento a las normas vigentes.

No resulta ocioso recordar que la falta de presentación de información sobre las operatorias internacionales por parte del contribuyente, no produce los mismos perjuicios que si se tratara de similar falta en una transacción nacional.

En uno y otro caso la Administración Tributaria resulta perjudicada, cuanto menos, en el esfuerzo por obtener la información que posibilite el control, pero efectivamente, en el plano local, el Fisco al poseer facultades para fiscalizar a todas las partes intervinientes en la operación, la situación puede resolverse de manera menos compleja.

Distinta es la situación cuando el incumplimiento formal involucra operaciones internacionales, no sólo por la carga administrativa de obtener la información extranjera necesaria para el control, sino también ante la alternativa de afrontar total o parcialmente la incapacidad de control cuando quedan involucradas las transacciones que se hubieran concertado con sujetos radicados en un territorio que no fuera cooperativo en el intercambio de información.

El régimen sancionatorio específico en materia de tributación internacional, podría contemplar el grado de esfuerzo realizado por el contribuyente para dar cumplimiento a la normativa, fundamentalmente en cuanto al régimen de precios de transferencia se refiere.

ARGENTINA

Recién a partir de la sanción de la Ley N° 25.795, modificatoria de la ley de procedimiento tributario, se incorporaron en la legislación argentina normas específicas sobre sanciones aplicables a incumplimientos derivados de las normas atinentes a operaciones internacionales.

El régimen sancionatorio es el siguiente:

1. Multa automática –sin requerimiento previo- por la falta de presentación de declaraciones juradas en oportunidad del vencimiento:

- Declaración jurada complementaria informativa de operaciones de importación y exportación entre sujetos independientes: \$1500 (aproximadamente U\$S 300) para personas físicas y \$ 9.000 (aproximadamente U\$S 3.000) para sujetos empresa.
- Declaración jurada complementaria informativa de operaciones con sujetos del exterior –excepto las anteriores-: \$ 10.000 (aproximadamente U\$S 3.330) para personas físicas y \$45.000 (aproximadamente U\$S 15.000) para sujetos empresa.

2. Multa por incumplimientos a la normativa que establezca o requiera el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

- Multa de \$ 150 (aproximadamente U\$S 50) a \$ 2.500 (aproximadamente U\$S 830).
- En los siguientes supuestos la multa se graduará entre \$ 150 (aproximadamente U\$S 50) y \$ 45.000 (aproximadamente U\$S 15.000):
 - o Resistencia a la fiscalización (incumplimiento reiterado a requerimientos efectuados por el Fisco).
 - o No conservar comprobantes de precios en operaciones internacionales.
 - o No brindar datos para el control de operaciones internacionales.

3. Incumplimientos a los requerimientos efectuados por la AFIP para presentar las declaraciones juradas informativas de operaciones internacionales y las declaraciones de información propia o de terceros.

- Multas: \$ 500 (aproximadamente U\$S 160) a \$ 45.000 (aproximadamente U\$S 15.000). Son multas acumulables a las anteriores y graduables de acuerdo a la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción.

4. Contribuyentes de mayores ingresos.

Cuando se trate de contribuyentes con un ingreso anual igual o superior a \$10.000.000 (aproximadamente U\$S 3.333.000), ante el incumplimiento del tercer requerimiento, la multa que se aplica es de 2 a 10 veces del importe máximo previsto (\$45.000) y se acumulará a las restantes.

5. Omisión de ingreso del impuesto.

- General: 50% al 100% del impuesto dejado de pagar, retener o percibir.

- Operaciones internacionales: 1 a 4 veces el impuesto dejado de pagar o retener.

BRASIL

No hay sanciones previstas para estas situaciones en la actual legislación de Precios de Transferencia ni de Renta de Fuente Extranjera. Lo que existe es una sanción (multa) por la falta de recaudación de Impuesto de Renta o de Contribución Social sobre el Lucro Líquido.

Si un contribuyente no mantiene los comprobantes financieros de entidades en el exterior o los comprobantes de pago de impuesto pagado en el exterior y compensado con un tributo del país, nada ocurre.

CANADA

Remite a la Sección 247 de el Income Tax Act, y a IC87-2R.

CHILE

Los artículos 38 y 21 de la ley del impuesto a la renta, establecen las sanciones por la manipulación de los precios de transferencia.

MEXICO

Por lo que hace a la manipulación de los precios de transferencia, como ya ha quedado establecido en la primera parte del trabajo, la sanción es el ajuste, y la consecuente disminución de sus deducciones o el aumento a sus ingresos.

Por lo que hace al incumplimiento de las normas sobre documentación, las sanciones son diversas. La no presentación de las informativas a que se refiere el artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que hemos detallada en la sección 3.1.1. es la no deducibilidad de los pagos al extranjero hechos, de conformidad con el artículo 31, fracción V de la misma Ley.

También existe la presentación de información para poder obtener algún beneficio, cuya no presentación tiene como consecuencia en términos genéricos el no poder gozar del beneficio que estaba condicionado a la presentación de la información, en otros casos se traduce en una multa por la no presentación.

La no presentación de la declaración sobre inversiones en territorios con régimen tributario preferencial tiene como consecuencia, además de una multa, la no posibilidad de tributar por los ingresos obtenidos a través de dicha inversión sobre una base neta.

II.5.4.2. Utilización de los Acuerdos Anticipados de Precios (APA)

Los acuerdos previos o anticipados sobre precios de transferencia son convenios efectuados entre la Administración y el contribuyente que determinan, con carácter previo a las operaciones entre empresas vinculadas, los criterios apropiados para la determinación de estos precios durante un período determinado de tiempo.

El fin de esos acuerdos es establecer cierta certidumbre en función a la dificultad propia de determinación de los precios de transferencia. Además, para la Administración Tributaria supone la obtención de información relativa a las operaciones realizadas, que de otro modo sería difícil de conseguir.

Si bien los países que en sus legislaciones tiene previsto la suscripción de APA's generalmente los realizan de manera unilateral, es decir el acuerdo se efectúa entre Administración y contribuyente, sin la intervención de las autoridades tributarias donde residen las otras empresas asociadas. También resulta posible (y así lo recepta la OCDE) la existencia de convenios bilaterales, o incluso multilaterales, aunque siempre será necesario el conocimiento y aceptación de éstos por parte de la o las empresas afectadas.

ARGENTINA

No es aplicable por no estar previsto en la legislación.

BRASIL

El sistema de márgenes prefijados de métodos de transacciones contenidos en la legislación de precios de transferencia torna innecesario la adopción de soluciones pactadas entre el gobierno y los contribuyentes como los Acuerdos Anticipados de Precios.

CANADA

Canadá ha utilizado los acuerdos anticipados de precios de transferencia durante aproximadamente diez años. Este procedimiento resultó de gran eficacia para las dos partes que conforman estos acuerdos.

CHILE

No es aplicable en nuestra administración tributaria.

MEXICO

Nuestra legislación prevé la obtención por parte del contribuyente de una resolución anticipada de precios de transferencia, técnicamente no es un acuerdo, sino una resolución que recae a una consulta presentada por el contribuyente, que busca tener seguridad en los precios que maneja con sus partes relacionadas.

El artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, contiene las disposiciones en relación con las resoluciones anticipadas de precios de transferencia

II.5.5. Normas relacionadas con paraísos fiscales

Dentro de las normas antiabuso, además de las ya enunciadas, se puede englobar a aquellas establecidas en la legislación interna con el fin de contrarrestar, entre otros, supuestos de ocultación o falsedad en la declaración de actividades, rentas o activos localizados en paraísos fiscales.

La legislación tributaria generalmente reacciona, en este sentido, estableciendo infracciones o graduación de sanciones diferenciales, y limitando la deducibilidad de gastos o cómputo de cuotas tributarias soportadas.

Además, algunos países establecen limitaciones a los cambios de residencia, que implican, en general, diferir o establecer un impuesto de salida cuando el sujeto tiene en la jurisdicción rentas latentes cuya tributación se ha retardado o se ha quebrado la coherencia de determinados beneficios tributarios.

Adicionalmente, también se pueden establecer presunciones de mantenimiento de residencia, aún sin admitir prueba en contrario, al menos durante cierto número de años y cuando se suponga que el traslado es ficticio.

Algunos países adoptaron en su legislación tributaria diversas medidas relacionadas con pagos efectuados por sus residentes a otras entidades situadas en países con regímenes de impuestos bajos o nulos.

Una medida común es restringir la deducibilidad de los costos y gastos incurridos por una empresa residente provenientes de una operación con una persona ubicada en una jurisdicción paraíso fiscal o bajo régimen fiscal preferencial. En esta hipótesis, se establecen criterios y condiciones objetivos que autorizan a deducir de la base imponible los costos y gastos pagados a un residente en un país con tributación más favorable. La norma transfiere al contribuyente la carga de probar, entre otros aspectos, que:

- El beneficiario desarrolla una actividad económica sustancial en su país de residencia y que posee condiciones técnicas y operativas para proveer los productos entregados o disponibles o de prestar los servicios pactados;

- Existió la operación efectivamente, mediante la presentación de comprobantes de entrega o disponibilidad de los bienes adquiridos o la efectiva prestación de los servicios contratados, como así también los comprobantes de pago y recibo;
- Que el beneficiario de los pagos posee residencia fiscal en el país indicado, mediante la presentación de sus actas constitutivas inscriptas en el registro público y la correcta identificación de sus socios, representantes y síndicos;

En otros casos, se puede establecer una correlación específica entre los pagos a países que se caracterizan por regímenes de baja tributación y la aplicación de alícuotas diferenciadas en la retención del impuesto en la fuente. Los países que adoptan estas medidas aplican en las hipótesis de retención una alícuota superior a la normal. La incidencia aumentada se aplica a cualquier pago resultante de una operación en que el beneficiario está domiciliado o establecido en una “jurisdicción de impuestos bajos”. El fundamento de estas disposiciones está en la presunción, por parte de las autoridades tributarias, de que los pagos efectuados a beneficiarios ubicados en localidades de baja o nula tributación no consideran la regla sobre operadores independientes.

Bajo este mismo fundamento, entre las medidas para combatir la planificación tributaria internacional que implica a los países o dependencias con baja o nula tributación también se incluyen las reglas de precios de transferencia, que alcanzan a las operaciones con sociedades ubicadas en estas jurisdicciones, independientemente de ser consideradas partes vinculadas.

Más aún, algunos países no conceden la exención en la retención, normalmente aplicable a algún interés pago en el exterior, cuando el país de residencia del beneficiario está incluido en la lista negra de países con regímenes de baja tributación.

ARGENTINA

En la legislación argentina a los paraísos fiscales se los denomina “países de baja o nula imposición fiscal”.

Dentro de ese concepto, de acuerdo a la ley del impuesto a las ganancias quedan comprendidos no sólo países sino que también dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales.

En una primera etapa la legislación se refería a los países de baja o nula imposición, utilizando para su identificación una definición conceptual que estaba establecida en la Resolución General N° 702.

Ello generó incertidumbre en los contribuyentes ya que para aplicar las normas respectivas a estos países de baja o nula imposición debían determinar cuáles

eran o no los territorios que cumplían o no con los parámetros contenidos en la definición a que se alude.

Por ello, con posterioridad la legislación adoptó el criterio seguido por otros países, y en consecuencia procedió a listar los países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales considerados como de baja o nula imposición.

Así el decreto reglamentario del impuesto a las ganancias en el 7° artículo sin número agregado a continuación del 21, incluye una lista de 87 jurisdicciones de baja o nula imposición entre los que se encuentran regímenes especiales como el de las Sociedades Anónimas Financieras regidas por la Ley 11.073 del la República Oriental del Uruguay.

El decreto reglamentario de la ley del gravamen también establece que podrán excluirse de la lista a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio de información suscrito con la República Argentina o, en su caso, que establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta, con el fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia que le hagan perder las características de baja o nula tributación.

Las normas anti-países de baja o nula imposición contenidas en la legislación argentina son:

1. Impuesto a las ganancias:

a. Precios de transferencia.

De acuerdo al artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias se considera que las operaciones celebradas por contribuyentes argentinos con sujetos constituidos, radicados, domiciliados o ubicados en países de baja o nula imposición no se han pactado de acuerdo al principio del operador independiente (arm's length).

Ello implica que cualquiera sea el tipo de operación concertada y exista o no vinculación económica entre el operador local y el sujeto del país de baja o nula imposición, el contribuyente argentino deberá aplicar el régimen de precios de transferencia para justificar que esas transacciones han sido pactadas a valor de mercado entre partes independientes.

b. Retenciones con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior.

Según la ley del impuesto a las ganancias los no residentes en argentina tributan sobre las rentas de fuente argentina mediante la retención en la fuente en carácter de pago único y definitivo.

Para ello, la ley del tributo presume –sin admitir prueba en contrario– determinados porcentajes de rentas neta (sobre el monto girado al exterior) para cada uno de los conceptos de renta de que se trate.

Con relación a intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de cualquier origen o naturaleza, obtenidos del extranjero, el porcentaje de renta neta de fuente argentina presumido por la ley es el 43%.

Sobre ese porcentaje de renta neta procede aplicar la tasa del gravamen (35%) para determinar la retención respectiva, lo cual implica una tasa efectiva de retención del 15,05% sobre el monto bruto girado al exterior.

No obstante, si el acreedor del exterior es una entidad radicada en un país de baja o nula imposición, la renta neta presunta de fuente argentina será del 100% de los montos girados al exterior, lo que dará lugar a una retención efectiva del 35% sobre esos montos girados en concepto de intereses o retribuciones de créditos, préstamos o colocaciones de cualquier origen o naturaleza.

Esta disposición no se aplica cuando el tomador es una entidad financiera argentina.

c. Imputación de gastos.

Los sujetos empresas a fin de determinar la renta neta sometida a la imposición del impuesto a las ganancias deben imputar tanto los ingresos como los gastos por el criterio de lo devengado.

No obstante, cuando se trate –entre otros supuestos– de pagos que generen rentas de fuente argentina para el sujeto del exterior constituido, radicado, domiciliado o ubicado en un país de baja o nula imposición, la imputación deberá efectuarse por el criterio de lo percibido.

Esto implica que sólo podrá efectuarse la deducción del gasto cuando se hubiera pagado la renta al beneficiario del exterior y en consecuencia se hubiere efectuado la retención con carácter de pago único y definitivo sobre ese beneficio.

A través de esta norma se evita que se imputen como gastos saldos impagos, habilitando la deducción recién cuando la renta de fuente argentina para el beneficiario del país de baja o nula tributación ha sido sometida a imposición.

d. Normas de transparencia fiscal. Atribución de las rentas a las sociedades por acciones localizadas en países de baja o nula tributación.

Desde su introducción, el inciso b) del artículo 133 de la Ley N° 25063 dispone que las ganancias atribuibles a los establecimientos estables incluidos en el artículo 128 de la ley se les imputen de acuerdo a lo establecido en el artículo 18 de la ley del gravamen. Ello implica que:

- Para el establecimiento estable son ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo, pudiendo incluso si correspondiera, optar por imputar la ganancia en el momento de su exigibilidad.
- Las normas sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario, en tanto que los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia deberán deducirse en el ejercicio en que se paguen.

Tras la sanción de la Ley N° 25239 (BO: 31/12/1999), respecto de los ejercicios iniciados a partir de su publicación en el Boletín Oficial, se extendió el alcance de las mencionadas disposiciones a las sociedades por acciones constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, respecto de las ganancias originadas en intereses, dividendos, regalías, alquileres u otras ganancias pasivas similares que indica la reglamentación.

2. Presunciones.

El artículo sin número agregado a continuación del 18 de la ley de procedimiento tributario determina que cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

Esta norma tiene una gran importancia pues si no es demostrado por el contribuyente el requisito dispuesto por la norma, los ingresos provenientes de jurisdicciones de baja o nula imposición, no sólo serán gravados en el impuesto a las ganancias, sino también en los impuestos a los consumos, lo que implica suponer que derivan de ventas omitidas de la tributación.

CANADA

En su legislación, Canadá no distingue entre los paraísos fiscales y otros países internacionales. Sin embargo, sí distingue entre los países con los que ha realizado un acuerdo de doble tributación y aquellos con quienes no posee en sus disposiciones transacciones con sociedades extranjeras controladas.

CHILE

Se aplica la presunción de relación para precios de transferencia y en el caso de exceso de endeudamiento.

Se acompañan las disposiciones relacionadas con este tema:

- Artículo 38 LIR: establece normas relativas a precios de transferencia.
- Circular N° 72 del 27/12/2002: modifica el artículo 38 LIR precitado. Ley N° 19.840 del año 2002.
- Circular N° 3 del 06/01/1998: instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 38 de la ley de la renta por la Ley N° 19.506, publicada en el diario oficial del 30/07/1997.
- Artículo 59 inciso c) LIR: dispone la vinculación en el caso de endeudamiento cuando el perceptor o acreedor del interés se encuentre constituido o domiciliado en país de baja o nula tributación.
- Circular N° 24 del 14/03/2002: se refiere a instrucciones sobre modificaciones introducidas al N° 1 del artículo 59 de la ley de la renta por la ley N° 19.738 del año 2001, sobre exceso de endeudamiento que tengan las empresas por créditos otorgados por entidades o personas extranjeras con las cuales se encuentran relacionadas en las términos que establece dicho artículo modificado.
- Circular N° 48 del 26/09/2003: modifica al N° 1 del inciso 4° del artículo 59 y N° 4 del artículo 74 de la ley de la renta por la Ley N° 19.879 del año 2003.
- Resolución Exenta N° 5412 del 11/12/2000: crea un mecanismo simplificado para otorgar RUT a extranjeros sin residencia en Chile por transacciones bursátiles a fin de que cumplan con determinados requisitos y con el pago de los impuestos que les correspondan.
- Resolución Exenta N° 20 del 01/06/2001: complementa a la Resolución Exenta N° 5412.
- Resolución Exenta N° 47 del 07/05/2004: complementa a la Resolución Exenta N° 5412.

Para efectos de las normas de Exceso de Endeudamiento, se entenderá que el perceptor o acreedor del interés se encuentra relacionado con el pagador o deudor del interés cuando aquel se encuentre constituido, domiciliado o

residente en países o en territorios que sean considerados como paraísos fiscales o sujetos a regímenes fiscales preferenciales nocivos calificados como tales por la OCDE.

Para efectos de las normas de Precios de Transferencia, se presumirá que existe relación respecto de contribuyentes que realicen operaciones con empresas que se encuentren constituidas en paraísos tributarios.

En el sistema de Rut simplificado para inversionistas extranjeros no se permite el acceso cuando el inversionista encuentre constituido, domiciliado o residente en un paraíso tributario.

El Decreto Supremo N°628 del 03.12.2003 establece la nómina de países considerados paraísos tributarios, los que se enumeran a continuación:

- | | |
|-------------------------------|--|
| 1. Principado de Andorra | 21. Malta |
| 2. Anguila | 22. República de Mauricio |
| 3. Antigua y Barbuda | 23. Montserrat |
| 4. Aruba | 24. Antillas Neerlandesas |
| 5. Bahamas | 25. Niue |
| 6. Estado de Bahrein | 26. República de Panamá |
| 7. Barbados | 27. Samoa |
| 8. Belice | 28. República de San Marino |
| 9. Bermudas | 29. San Cristóbal (San Kistts) y Nevis |
| 10. Islas Vírgenes Británicas | 30. Santa Lucía |
| 11. Islas Cayman | 31. República de Seychelles |
| 12. Islas Cook | 32. San Vicente y Granadinas |
| 13. República de Chipre | 33. Principado de Liechtenstein |
| 14. Dominica | 34. Principado de Mónaco |
| 15. Gibraltar | 35. República de Islas Marshall |
| 16. Granada | 36. República de Nauru |
| 17. Guernsey | 37. República de Vanuatu |
| 18. Isla de Man | 38. Turcas y Caicos |
| 19. Jersey | 39. Islas Vírgenes (Estados Unidos). |
| 20. República de Liberia | |

MEXICO

México desde la década de los 90's ha implementado disposiciones dentro de su Ley del Impuesto sobre la Renta, para evitar los planeamientos tributarios que utilizan regímenes preferenciales ubicados en países sin suministro de información.

Las reglas van dirigidas a tres problemáticas que involucran la utilización de regímenes preferenciales ubicados en países sin suministro de información, en primer término las disposiciones señalan que países tienen un régimen

tributario preferencial y no tienen suministro de información, en segundo término tocan la problemática relacionada con los pagos hechos por residentes en México a residentes en dichos países sin suministro de información (en adelante, pagos a residentes en régimen preferencial), y finalmente abordan el problema de las inversiones de residentes en México en países con las características mencionadas de que tienen un régimen preferencial y no tienen suministro de información (inversiones en régimen preferencial).

a. Lista de Territorios con régimen tributario preferente.

México adoptó el criterio más objetivo y que cumple mejor con el principio de legalidad, para establecer que países tienen un régimen tributario preferente, y lo hizo mediante una lista que contiene el nombre de todos estos países o regiones geográficas. Dicha lista conocida dentro del ámbito tributario mexicano como "lista negra", se encuentra prevista precisamente en la Ley, en el artículo Segundo Transitorio fracción VI del 2003.

México transcribe la mencionada fracción y la lista de países.

Los países no fueron tomados al azar, la misma fue obtenida de un estudio que hizo la OCDE, en el cual se señalaba que estos países o regiones, o tenían una tributación muy baja o nula, o no suministraban información financiera y tributaria o ambas, esto es, tenían baja o nula tributación y no suministraban información.

La reforma que entró en vigor en 2003, permite excluir a países o regiones de dicha lista, siempre que acuerden con México un intercambio de información, y el mismo efectivamente funcione.

México está determinando recientemente, en el área de política de ingresos, proponer una reforma al Congreso, mediante la cual se abandone la lista de países y se atienda a una fórmula en la cual se consideraría la diferencia de impuesto efectivamente causado en el país en donde se encuentre la inversión o se reciba el pago en relación con el que se causaría en México por ese mismo concepto. De la comparación anterior se tendría que si el impuesto causado en ese otro país corresponde a menos del 75% del impuesto que se pagaría en México, por los ingresos que se obtendrían a través de dicha inversión le aplicarían las disposiciones relativas a los territorios con régimen tributario preferente.

b. Pagos a residentes en régimen preferencial.

Los pagos a residentes en régimen preferencial, donde no hay suministro de información, provoca esencialmente dos problemáticas, que la legislación tributaria mexicana ataca en su Ley del Impuesto sobre la Renta.

En primera instancia los pagos a residentes en régimen preferencial en donde no hay suministro de información, provoca que la autoridad mexicana que en el caso es el país de la fuente de riqueza, esté en imposibilidad de verificar que la caracterización del ingreso que hicieron las partes sea correcta, ya que no

puede obtener información del país de residencia del perceptor del ingreso, esto es, no hay forma de corroborar, por ejemplo, si el ingreso que le fue pagado efectivamente corresponde a un servicio prestado, o a una regalía o a un interés, que tienen reglas de fuente y tasas diversas a la prestación de servicios.

Aunado a lo anterior, al tener tasas efectivas de tributación menores o nulas con relación a las que se causan en México, las empresas en esos países tienen una ventaja competitiva respecto de las mexicanas, provocándose con ello una competencia comercial nociva, derivado precisamente, de las disposiciones tributarias de esos países.

En virtud de lo anterior, México cuenta con la siguiente legislación en esta materia (Ley del Impuesto sobre la Renta).

México transcribe los artículos 190, 204 y 205.

c. Inversiones en régimen preferencial.

Los regímenes preferenciales, con intercambio de información o sin él, puede provocar que inversionistas de un país dado, como lo puede ser México, alojen sus capitales en subsidiarias ubicadas en países con régimen preferencial, provocando con ello un diferimiento en la acumulación del ingreso en México, para tales efectos México ha establecido disposiciones para evitar el mencionado diferimiento, en los países que tienen régimen preferencial y no tienen suministro de información.

II.5.6. Incidencia de los convenios para evitar la doble imposición internacional en la normativa antielusión internacional

Usualmente, y de acuerdo a las normas constitucionales de los Estados, los tratados internacionales tienen supremacía jerárquica sobre el derecho interno.

Esta circunstancia es relevante en el caso de los Convenios para Evitar la doble Imposición (CDI), ya que parte de la normativa antielusión internacional establecida en las leyes de un país podría no resultar de aplicación ante operaciones realizadas con residentes de otro Estado signatario, al resultar violatorias de aquel tratado.

Resulta de especial interés la cláusula de no discriminación de los Convenios que pretende evitar diferencias de trato tributario en razón de la nacionalidad. Dicha previsión resulta también extensible para establecimientos permanentes y sociedades participadas por residentes en el otro Estado.

A fin de evitar la efectividad de las normas antielusión internas, se ha ido incorporando al modelo de convenio distintas cláusulas antiabuso, como ser la del beneficiario efectivo.

Asimismo, en relación con determinadas medidas, como ser las de transparencia fiscal internacional, la OCDE ha opinado a través de los comentarios del convenio que esa normativa no resulta incompatible al tratado, aunque la cláusula de no discriminación impide que sea solamente aplicada para sujetos no residentes.

ARGENTINA

Argentina ha celebrado 17 Convenios para evitar la doble imposición internacional 2 de ellos en base al Modelo del Pacto Andino y el resto en función al Modelo OCDE/ONU.

Un aspecto que ha generado controversias en algún caso se presenta en el diferente alcance con que la legislación interna ha definido el concepto de vinculación económica a efectos de aplicar la metodología de precios de transferencia, con relación a la definición contenida en los Convenios celebrados para evitar la doble imposición.

Ello es así porque al no estar definido en estos Acuerdos conceptos tales como porcentajes de participación societaria directa o indirecta para que se configure la vinculación o cuál es el alcance a asignar al concepto de control que también es un parámetro para definir la existencia de empresas relacionadas, debe aplicarse la legislación interna argentina que prevé un concepto más amplio para conceptualizar la vinculación económica.

Este es un aspecto relevante y puede tornarse dificultoso si se considera que probablemente deban evaluarse situaciones de hecho complejas.

CANADA

En todo caso aplicar las reglas generales de anti-elusión a una situación particular es una cuestión de hecho. Sin embargo cuando un no residente de Canadá efectúa una serie de transacciones a fin de asegurarse una excepción o reducción de impuestos en Canadá bajo las normas del convenio para evitar la doble imposición que Canadá tiene con otros países, el departamento intentaría aplicar las reglas generales de anti-elusión para denegar algún beneficio tributario que tal transacción produciría de otro modo.

CHILE

El impacto que producen los convenios de doble tributación en la administración tributaria chilena es la modificación a las tasas del impuesto adicional aplicable a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile por las rentas que perciban o devenguen de fuente chilena.

Impacto de los convenios:

a) Los tratados priman sobre la ley interna por lo que al aplicarlos se deben considerar las diferentes tasas de impuestos dependiendo del tipo de renta y el país de que se trate.

El agente retenedor a fin de aplicar el convenio debe exigir al no residente en Chile la presentación del certificado de residencia que dé cuenta de su residencia en el país con convenio vigente.

b) Renuncia a la recaudación del impuesto adicional que grava las rentas correspondientes a beneficios empresariales por cuanto éstas sólo se gravan en el país de residencia del contribuyente excepto el caso del convenio con Argentina (Artículo 7 de los convenios).

c) Gravar la renta sólo en el país de residencia de uno de los estados contratantes, en el otro país se considera renta exenta (Convenio con Argentina).

d) Reconoce como crédito los impuestos pagados en el exterior por personas residentes en Chile.

e) Dificulta determinar si los contribuyentes que desarrollan alguna actividad en Chile son o no residentes del país, es decir si permanecen en el país más de 183 días lo cual determina la existencia de un establecimiento permanente (Artículo 5 de los convenios).

f) Permite a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, establecer figuras de mandatarios sin representación o simular escaso poder de decisión con el fin de evitar configurar un establecimiento permanente en Chile y no ser por lo tanto alcanzado por la tributación local.

A la fecha Chile ha celebrado 16 Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional, en base al Modelo OCDE. Los países son Argentina, Brasil, Canadá, Corea del Sur, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, México, Noruega, Nueva Zelandia, Perú, Polonia, Reino Unido, Suecia y Francia.

Las normas aplicables en este punto son:

- Circular N° 5 del 19/01/1999: instrucciones sobre modificaciones introducidas al párrafo 6° del título II de la ley de la renta, sobre normas relativas a la doble tributación internacional de la renta por la Ley N° 19.506, de 1997.

- Circular N° 10 del 09/02/2000: informa sobre publicación y entrada en vigencia de convenios internacionales de doble tributación.

- Circular N° 32 del 25/05/2001: convenio entre la República de Chile y Canadá para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscales relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

- Circular N° 17 del 30/03/2004: establece modelos de certificados de residencia y de situación tributaria en Chile para ser presentados en países con los cuales se mantiene convenio vigente para evitar la doble tributación como también a las demás administraciones tributarias y procedimientos para obtener y expedir estos documentos.
- Circular N°08 del 26 de Enero del 2005: sobre la entrada en vigencia de nuevos convenios para evitar la doble imposición internacional y aplicación de cláusula de nación más favorecida.
- Circular N°33 del 30 de Junio del 2005: sobre aplicación de cláusula de nación más favorecida contenida en el Convenio suscrito entre Chile y Canadá, a servicios prestados por personas naturales.
- Circular N°62 del 24 de Noviembre del 2005: sobre aplicación de cláusula de nación más favorecida en los convenios suscritos con Canadá, Dinamarca y México.
- Circular N°50 del 05 de septiembre del 2006: sobre la deducción como crédito de impuestos pagados por rentas que no están mencionadas en los artículos 41 A y 41 C de la Ley de la Renta.

MEXICO

Los convenios para evitar la doble imposición internacional son instrumentos que sólo pueden contener beneficios respecto de la Ley del Impuesto sobre la Renta para aquellos sujetos que acrediten su residencia en el país con el que se tiene celebrado el Convenio, en esos términos las normas antielusión internacional que contienen son respecto de los beneficios que se obtienen a través de los mismos, pero no contienen normas antielusión para aquellos supuestos en los que la elusión tributaria tiene su fundamento en la propia Ley, salvo por lo que se refiere al intercambio de información, con aquellos países con los que no es restringido.

En estos términos las cláusulas de limitación de beneficios, son muy útiles, como la que se pactó con los Estados Unidos de América y que ya ha sido comentada en la primera parte del trabajo, también se ha incorporado el concepto de beneficiario efectivo y otras cláusulas muy concretas para determinado tipo de ingreso.

II.5.7. Otras medidas

II.5.7.1. Documentación y pruebas requeridas al contribuyente

Se incluye en este apartado la descripción de la documentación requerida a los contribuyentes por las Administraciones Tributarias, detallando el tipo de información que resulta necesaria aportar con indicación de la finalidad.

ARGENTINA

1. Operaciones de importación y exportación de bienes con cotización conocida en mercados transparentes realizadas entre sujetos independientes.

Deben presentar una declaración jurada semestral F.741 (en formato electrónico) con el detalle de las operaciones efectuadas identificadas por partida arancelaria, indicando la contraparte del exterior y el precio pactado. Deben informar también el precio del mercado internacional del bien de que se trate. Esta obligación obedece a que según la legislación argentina, a fin de liquidar el impuesto a las ganancias para este tipo de bienes, debe tomarse el precio de mercado transparente –salvo prueba en contrario-. Se persigue contar con la información necesaria para controlar la correcta aplicación de la disposición legal.

2. Operaciones de importación y exportación de bienes sin cotización conocida en mercados transparentes. Según la reciente modificación legal del impuesto a las ganancias en estos casos la Administración Tributaria debe exigir la presentación de declaraciones juradas complementarias a la de liquidación del impuesto a las ganancias cuando se superen en el año \$ 1.000.000 (aproximadamente U\$S 333.000).

3. Precios de transferencia:

Obligaciones dispuestas por la Resolución General N° 1122

a. Obligaciones de documentar. Se trata de un listado de elementos que deben quedar en poder del contribuyente y a disposición del Fisco en caso de serle requerido. El fundamento de esta reglamentación es dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes a fin de que con anticipación conozcan el tipo de elementos que podrá requerirle el Fisco cuando lo fiscalice en materia de precios de transferencia. La norma resolutive lista una serie de elementos. Este listado no es taxativo sino meramente enunciativo. Entre los datos a documentar se encuentran: Datos del contribuyente argentino e información relativa a sus funciones o actividades; información completa del sujeto vinculado del exterior y la documentación, en caso de existir, de la que surja el carácter de la vinculación aludida; documentación de las operaciones concertadas; Estados Contables consolidados, cuando resulte pertinente en función a la metodología de determinación de precios utilizada; información sobre la situación financiera del contribuyente, sobre el entorno de la empresa y el mercado en el que opera, estrategias comerciales, estructura de costos; etc.

b. Declaraciones juradas de precios de transferencia, complementaria de la del impuesto a las ganancias F. 743, (en formato electrónico). Esta

declaración jurada es exigida por la ley del impuesto a las ganancias para verificar el correcto cumplimiento de las normas de precios de transferencia. El contribuyente debe informar las operaciones realizadas con los sujetos vinculados del exterior, discriminadas por tipo de operación –por ejemplo: importaciones, exportaciones, préstamos financieros, créditos otorgados, reaseguros, transferencia de tecnología, etc.- identificando el sujeto del exterior, el precio pactado y el método de justificación de precios de transferencia utilizado. En caso de que se generara una diferencia a favor del fisco debe determinarla en esta declaración jurada. Toda esta información nos ha permitido no sólo efectuar un control más eficiente sino que también efectuar estadísticas tales como: método más utilizado, tipo de operaciones concertadas con sujetos del exterior, mapa de inversiones extranjeras, inversiones argentinas en el exterior, distintos sujetos del exterior operando con el mismo sujeto de argentina, distintos sujetos argentinos operando con el mismo sujeto del exterior (esto último de suma importancia cuando se trata de operaciones con paraísos fiscales).

- c. Estudio de precios de transferencia a fines fiscales (en papel), certificado por contador público. A través de esta exigencia se evitaron inconvenientes en cuanto a contar con un estudio esquemático de todos los pasos necesarios a cumplir para aplicar precios de transferencia. Se exige que se detallen y expliciten: el análisis funcional, la selección de comparables, incluidos los desechados, el análisis de comparabilidad, los fundamentos tenidos en cuenta para la selección del mejor método, los ajustes a la comparabilidad, la determinación del rango de mercado y el cálculo del ajuste a favor del fisco en caso de corresponder. Esta exigencia ha favorecido no sólo los procesos de fiscalización, sino que también los procesos de investigación y análisis previos de selección de fiscalización.

4. Convenios para evitar la doble imposición.

Para acceder a los beneficios previstos en materia de convenios, esencialmente en cuanto a la aplicación de alícuotas reducidas para efectuar las retenciones en la fuente al beneficiario del exterior, se requiere la presentación, por parte del contribuyente ante el agente de retención, de un certificado intervenido por el fisco del otro Estado contratante en el que se solicita confirmar: la residencia y condición de beneficiario efectivo del sujeto del exterior del Estado contratante respectivo; que el sujeto del exterior no posee en Argentina un establecimiento estable, y los datos de identificación fiscal del sujeto ante la administración tributaria del exterior. Esta disposición está prevista en el Resolución General N° 3497.

5. Reorganización de sociedades.

De acuerdo al artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley en la medida que se cumplan determinados requisitos y condiciones. La ley entiende por reorganización las

fusiones, las escisiones y las ventas y transferencias de una entidad a otra cuando constituyan un mismo conjunto económico.

Para que este beneficio surta efecto a fines tributarios las empresas deben dar cumplimiento a las disposiciones de la Resolución General N° 2245 que establece entre otras obligaciones la comunicación de tal situación a la AFIP y la presentación de determinada documentación.

BRASIL

Los actos normativos específicos tanto de precios de transferencia como de renta de fuente extranjera tienen pocas exigencias en términos de documentación y prueba exigidas a los contribuyentes.

Para el caso de precios de transferencia la única exigencia existente se encuentra en el artículo 21 de la Ley N° 9430/96.

Para el caso de renta de fuente extranjera las exigencias están contenidas en el inciso IV 2 e inciso IV 3 del artículo 25 y en el 2° del artículo 26 de ley N° 9249/95.

CANADA

En la actualidad, Canadá está considerando la introducción de legislación que requerirá que los contribuyentes notifiquen a la Agencia de Ingresos de Canadá sobre los nuevos planes fiscales agresivos. Con esto se pretende dar una oportunidad a la agencia para que repase estos tipos de transacciones antes que se multipliquen.

Actualmente, Canadá le solicita a los promotores de los refugios fiscales que verifiquen esas transacciones con la Agencia de Ingresos de Canadá antes de promoverlos. Aunque no se considere que el registro constituye la aprobación o desaprobación de estas transacciones por parte de la agencia, proporciona una oportunidad de repasarlos en sus primeras etapas. Los promotores que reciben la contraprestación antes de registrar un refugio fiscal están sujetos a severas penalidades.

CHILE

En los artículos 60 y 63 del Código Tributario y el artículo 341 del Código Procedimiento Civil, se detalla la documentación que se le podrá requerir a los contribuyentes con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones juradas o al sólo fin de obtener información.

Asimismo, se describen los medios de prueba que pueden utilizarse en juicio.

Actualmente la administración tributaria chilena solicita información a los contribuyentes que realizan operaciones internacionales a través de las siguientes declaraciones juradas:

Inversiones efectuadas por extranjeros.

- Declaración de reinversión de utilidades tributables realizadas por personas sin domicilio ni residencia en Chile. (Artículo 74 N° 4 LIR).

- Declaración jurada sobre adquisición de acciones, derechos sociales o representativos del capital de una persona jurídica constituida en el extranjero, para efectos del inciso penúltimo del N° 2 del artículo 58 de la ley sobre impuesto a la renta.

- Declaración jurada 1850 sobre impuesto adicional de la ley de la renta que grava las rentas de fuente nacional obtenidas por personas sin domicilio ni residencia en Chile.

- Declaración jurada sobre inscripción de los inversionistas institucionales extranjeros establecido en el artículo 18 bis N° 5 de la ley sobre impuesto a la renta.

Inversiones efectuadas por chilenos en el extranjero.

- Declaración jurada 1851: información sobre inversiones de carácter permanente en sociedades extranjeras, señala a las empresas o sociedades en las cuales participa el contribuyente, país de residencia, tipo de inversión que realiza, tales como derechos sociales y/o acciones y los relacionados.

- Declaración jurada 1852: información sobre agencias o establecimientos permanentes en el exterior, identificación de los receptores de la inversión, como país de residencia y antecedentes en la determinación de la renta líquida, tales como ingresos, intereses, costos, agregados y deducciones a la RLI.

- Declaración jurada 1853: información sobre las rentas o pérdidas obtenidas desde el exterior, impuestos pagados en el extranjero que son utilizados como crédito en contra del impuesto de primera categoría.

- Registro de inversionistas extranjeros (RIE): información sobre los inversionistas que constituyan sociedades en el exterior, que tengan derechos sociales y acciones de sociedades en el extranjero y los que posean agencias o establecimientos permanentes fuera de Chile.

Endeudamiento.

- Declaración jurada N° 1857: Declaración jurada sobre las condiciones de los créditos otorgados por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales.

- Declaración jurada N° 1858: Declaración jurada sobre saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o sistema de cobranza.
- Declaración jurada N° 1859: Declaración jurada sobre bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile.
- Declaración jurada N° 1860: Calendario de pagos de deuda externa.
- Declaración jurada N° 1861: Declaración jurada sobre exceso de endeudamiento.
- Declaración jurada anual 1855: sobre operaciones de créditos destinados al financiamiento de exportaciones exentas del impuesto de timbre y estampillas.
- Declaración jurada anual 1856: sobre créditos otorgados por bancos e instituciones financieras extranjeras o internacionales a instituciones financieras chilenas, cuyos intereses se encuentran exentos del impuesto adicional, en virtud de la letra b), N° 1, inciso 4, art. 59 LIR.

Servicios.

- Declaración jurada 1854: operaciones exentas de impuesto adicional.
- Declaración jurada anual sobre rentas de fuente extranjera (F 1853).
- Declaración jurada sobre rentas exentas de impuesto adicional establecido en la ley sobre impuesto a la renta (Art. 10 del DL 3059) que favorece a las empresas de astilleros y empresas navieras incluidas las de remolcadores, de lanchaje y muellaje nacionales.

Comercio.

- Declaración jurada de operaciones del artículo 59 N° 6 (operaciones de leasing).
- Declaraciones juradas comprendidas en la Circular N° 69 de fecha 9/11/2002 aplicables a convenciones de mercaderías situadas en el extranjero o situadas en Chile y no nacionalizadas.

MEXICO

La Ley del Impuesto sobre la Renta prevé diversas obligaciones para los contribuyentes de proporcionar y obtener determinada información y documentación cuando realicen operaciones con partes relacionadas o con residentes en el extranjero.

A continuación se presenta una lista con las principales obligaciones en esta materia para los contribuyentes:

1. Constancias de residencia. El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exige que los contribuyentes que apliquen algún convenio para evitar la doble tributación, deberán contar con la constancia de residencia del residente en el extranjero a quien le realizan los pagos, a efecto de efectivamente demostrar que el pago fue hecho a un residente de un país con Convenio. Esta información se presenta a la autoridad como consecuencia del ejercicio de facultades de comprobación.
2. Constancias de Retención. De conformidad con el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta los contribuyentes que acrediten impuesto sobre la renta pagado en el extranjero deberán contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto, consistente en la declaración en la que se refleje el entero de la cantidad retenida debidamente presentada ante las autoridades tributarias del país de la fuente; cuando se trate de países con Convenio, solamente es necesario obtener la constancia de retención. Esta información se presenta a la autoridad como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación.
3. Informativa de Préstamos. En materia de pago de intereses al extranjero, la fracción VII del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exige que a más tardar el día 15 de febrero de cada año, se presente ante las autoridades tributarias la información relativa al saldo insoluto de los préstamos que hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero y el tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, tasa de interés aplicable y fechas de exigibilidad del principal y accesorios respecto de cada una de las operaciones de financiamiento que tenga. Esta información debe presentarse por el contribuyente en forma obligatoria por disposición de ley.
4. Informativas de pagos al extranjero, de operaciones con partes relacionadas y de inversiones en Territorios con Régimen Fiscal Preferente. En forma adicional, los contribuyentes tienen la obligación de presentar otras tres declaraciones informativas respecto de pagos efectuados a residentes en el extranjero que tengan fuente de riqueza en México (artículo 86, fracción IX, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta). la de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (artículo 86, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta) y la de inversiones en territorio con régimen fiscal preferente (artículo 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta). Todas estas informativas son obligatorias por disposición legal y deben presentarse por medios electrónicos.
5. Estudio de Precios de Transferencia. En materia de precios de transferencia, el artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta exige que los contribuyentes cuenten con lo que se ha denominado en el medio tributario como “el estudio de precios de transferencia” y que consiste en que obtengan y conserven la

documentación comprobatoria de las operaciones con partes relacionadas para demostrar que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron a valores de mercado.

6. Registro de Bancos extranjeros. Los bancos residentes en el extranjero que deseen optar por una tasa de retención de 4.9% cuando son residentes en un país con el que México haya celebrado un Convenio para evitar la doble tributación, o del 10% cuando no lo son, deben de inscribirse en el registro de bancos, que requiere renovación anual. A efecto de obtener dicha renovación, deben acompañar constancia de residencia, informe anual sobre su situación financiera, monto de créditos concedidos o garantizados a residentes en México y declaración bajo protesta de decir verdad que son los beneficiarios efectivos de los intereses que generan los créditos concedidos. Cuando se inscriben se exige que acrediten que son bancos de conformidad con la legislación de su constitución.
7. Intereses de bonos colocados. En materia de colocación de deuda entre el gran público inversionista en el extranjero, para gozar de una tasa de retención preferente del 4.9% respecto de los intereses derivados de dichos instrumentos; la Resolución Miscelánea Fiscal (reglas de carácter administrativo que conceden beneficios a los contribuyentes) exige la presentación de diversos avisos en los que se detallan las características de su colocación.
8. Enajenación de acciones. Con la finalidad de pagar el impuesto sobre la renta sobre una base neta los residentes en el extranjero, debe presentar un dictamen por la operación. Cuando la enajenación esta exenta de conformidad con un Convenio sólo se exige la designación de un representante en México y un aviso en el que se informa sobre dicha designación.
9. Reestructuración de Sociedades. Asimismo, cuando se aplican las disposiciones previstas en un Convenio en materia de reestructuración de sociedades, con la finalidad de que los beneficios se ejerzan de forma directa y no vía devolución, es necesario que se presente un aviso en el que se evidencie que cumplen con los requisitos que señala el Convenio para conceder el beneficio en concreto que establece el Convenio para la reestructuración.

Adicionalmente a todas las informativas específicas a que se refieren los párrafos anteriores, dentro del Código Fiscal de la Federación se cuentan con otros elementos a considerar:

1. El Registro Federal de Contribuyentes, que nos informa, entre otras cosas del aumento o disminución de obligaciones de los contribuyentes, destaca en este punto la obligación de informar cuando se deja de ser residente en México. Los avisos al Registro Federal de Contribuyentes los presenta el contribuyente sin requerimiento de la autoridad.

2. La presentación de declaraciones, a través de las cuales se pagan las contribuciones, su fin, en principio sólo es de informar cuanto se paga, sin embargo también contienen información tributaria útil, como total de ingresos acumulables, de deducciones autorizadas, de actos gravados para efectos de impuesto al valor agregado y de impuestos acreditables del extranjero.
3. Llevar contabilidad, de conformidad con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, la cual esta conceptualizada de una forma muy amplia, no sólo incluye los libros y registros, sino también toda la documentación soporte, como lo podrían ser las facturas, los contratos y los libros sociales, entre otros.
4. Presentar dictamen fiscal, es probablemente la fuente de información más importante de todas, su elaboración corre a cargo de un contador público certificado, lo cual en principio garantiza la independencia de la revisión, en materia internacional el contador público tiene que informar de los pagos a residentes en el extranjero y la retención que se hizo, además da una opinión sobre la situación tributaria del contribuyente, que involucra la revisión de que se hayan presentado las informativas, entre otras obligaciones.

II.5.7.2. Requerimientos adicionales de información a los contribuyentes que realicen operaciones internacionales

Se incluyen en este punto el detalle de los requerimiento adicionales de información solicitados a los contribuyentes que realicen operaciones internacionales, indicando las situaciones en la que se fundamenta dicho requisito y las ventajas producidas a partir de la información obtenida.

ARGENTINA

A través de la Resolución General N° 1375 AFIP se instrumentó un régimen de información de terceros respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aún a título gratuito, concertada entre residentes en el país y representantes de sujetos o entes del exterior. Deben actuar como agentes de información los representantes de los mencionados sujetos o entes del exterior y quienes intervengan en dichas operaciones en calidad de prestadores de servicios, tales como escribanos, bancos, mercados de valores, compañías de seguro, casas de cambio, etc..

Los representantes alcanzados por la norma, previo al cumplimiento de la obligación de informar, deben empadronarse ante la administración tributaria argentina.

Mediante este régimen se trata de favorecer los procedimientos de control y fiscalización, además de permitir detectar tanto las operaciones como los mecanismos de instrumentación de transacciones que tuvieran por finalidad la elusión y/o evasión tributaria.

Por otra parte, ante el mejoramiento de la situación macroeconómica general y frente a la evolución del mercado cambiario en particular, se registró en nuestro país una importante afluencia de capitales extranjeros bajo distintas modalidades, observándose notables movimientos de fondos hacia y desde la República Argentina.

Así pues, resultó fundamental establecer un nuevo régimen aplicable a los ingresos de divisas al mercado de cambios con el objeto de profundizar los instrumentos necesarios para el seguimiento y control de los movimientos de capital especulativo.

Ello teniendo en cuenta la necesidad de armonizar la adopción de tales medidas en el marco de la libre negociabilidad de divisas y el tratamiento que reciben los flujos de capitales.

A tal fin se dicta la Resolución General N° 1926 que establece un régimen informativo respecto de fondos que ingresen al país, provenientes del exterior, originados en determinadas operaciones económicas tales como:

1. Aportes de inversiones directas en el país.
2. Préstamos de organismos internacionales.
3. Préstamos de agencias oficiales de crédito.
4. Préstamos garantizados por agencias oficiales de crédito.
5. Préstamos financieros de hasta 1 año de plazo.
6. Préstamos financieros de más de 1 año de plazo.
7. Ventas de participaciones en empresas locales a inversores directos.
8. Ventas de participaciones en empresas locales a inversores de portafolio.
9. Cobros de préstamos financieros otorgados a no residentes.
10. Repatriación de inversiones de residentes.
11. Garantías financieras.
12. Otras inversiones en el país de no residentes.

13. Cobros por cancelación de contratos de cobertura entre monedas extranjeras.

14. Cobros por cancelación de contratos de cobertura de precios de commodities.

El precitado régimen de información debe ser cumplido por los sujetos residentes en el país que ingresen sumas de dinero por más de Cincuenta mil (50.000) dólares estadounidenses mensuales.

BRASIL

Se requieren fichas suplementarias a las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta de las personas jurídicas, informando los datos respecto de sus operaciones comerciales mantenidas con el exterior y sobre la existencia de filiales, sucursales y vinculadas en el exterior y sus resultados.

CANADA

Canadá tiene amplios requisitos de información para aquellas personas que realizan transacciones internacionales. Por ejemplo, todas las sociedades por acciones canadienses deben declarar anualmente todos las partes extranjeras vinculadas junto con la naturaleza y los montos de las transacciones emprendidas con esas partes durante el año.

Algunas de los formularios utilizados son:

- | | |
|---------|--|
| T106 | Declaración Jurada de Información sobre Transacciones que no son <i>Arm's length</i> con no residentes |
| T1134-A | Declaración Jurada de Información sobre afiliados extranjeras que no son afiliados extranjeros controlados |
| T1134-B | Declaración Jurada de Información sobre afiliados extranjeros controlados |
| T1135 | Declaración de verificación de renta de fuente Extranjera |
| T1141 | Declaración Jurada de Información respecto de transferencias o préstamos a <i>trusts</i> no-residentes |
| T1142 | Declaración Jurada de Información sobre las distribuciones y créditos a un <i>trust</i> no-residente |

Information Return in Respect of Distributions from and Indebtedness to a Non-Resident Trust

CHILE

Ya quedó detallado en el punto II.5.1.1.

MEXICO

Ya quedó detallado en el punto II.5.7.1.

II.5.7.3. Otras medidas normativas

CHILE

Precios de transferencia:

- Artículo 38 LIR.
- Circular N° 72 del 27/12/2002.
- Circular N° 3 del 06/01/1998.

Exceso de endeudamiento:

- Artículo 59 N° 1 LIR.
- Circular N° 24 del 14/03/2002.
- Circular N° 48 del 26/09/2003.

MEXICO

Las demás normas tributarias internacionales que México ha establecido se han detallado, sin embargo se considera oportuna esta sección para describir dos avances que se han tenido en esta materia, por un lado lo que se ha conocido como los criterios indebidos y por otro la concreción de propuestas de reformas tributarias para que sean sometidas a nuestro Congreso.

Por lo que hace a los criterios indebidos, a partir del presente año, se han hecho del conocimiento de los contribuyentes, a través del Internet, cuales son los criterios de interpretación que el Servicio de Administración Tributaria considera como agresivos e indebidos y que la interpretación y aplicación de la Ley de la forma indebida que se detalla en ellos tendrá consecuencias económicas y en algunos casos hasta penales tributarias para los contribuyentes que los practiquen.

Los criterios no son sólo en materia internacional, sino también en materia de deducciones, de inversiones, de sistema financiero, de impuesto al valor agregado, entre otros. Concretamente en materia internacional se han publicado cuatro. La idea, como se ha señalado, es crear una conciencia de riesgo en los contribuyentes para que en primer lugar la publicación de estos criterios sea inhibitoria y además para que conozcan el criterio interpretativo de la propia Autoridad y la consecuencia probable del incumplimiento a los mismos.

Los criterios publicados son los siguientes:

1. Capitalización delgada.

“Cuando una empresa rebase la relación pasivo: capital social de 3:1 y, tratándose de empresas del sector financiero, de 6:1, los intereses que pague la misma derivados de los pasivos contratados con sus partes relacionadas, que excedan dicha relación, no son deducibles, en los casos en que el endeudamiento se realice con el fin de erosionar la base del impuesto sobre la renta y/o reubicar las utilidades y pérdidas tributarias.”

2. Comisionista oculto.

“Se considera que los residentes en el extranjero que realizan sus actividades empresariales en territorio nacional mediante la figura de un comisionista sin representación que actúe por cuenta del residente en el extranjero y celebre contratos por cuenta del mismo, constituyen un establecimiento permanente.”

3. Transparencia Fiscal.

“Para efectos de las leyes fiscales mexicanas y lo dispuesto en los tratados para evitar la doble tributación, las personas morales extranjeras que tienen dicho carácter, en términos del derecho de su constitución, y que obtienen ingresos de fuente de riqueza en México o constituyen un establecimiento permanente en el país, son sujetos del impuesto sobre la renta en territorio nacional y no sus integrantes, con arreglo a lo previsto en el derecho común mexicano, con independencia de que, para efectos fiscales, en el país de su constitución no se consideren contribuyentes del impuesto sobre la renta.”

4. Migración de intangibles.

“Se considera que una persona moral se liquida para efectos fiscales cuando cambia su sede de dirección efectiva a otro país, con base en lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 1 y 9 del Código Fiscal, y aplique lo dispuesto en el artículo 4 de los tratados para evitar la doble tributación, para resolver el problema de su doble residencia, considerando el criterio de sede de dirección efectiva.”

“Cuando dicha persona moral cuente con activos intangibles que no ha registrado en su contabilidad, deberá considerarlos para efecto de su liquidación tomando en cuenta su valor de mercado. En la determinación de dicho valor, podrá considerarse, entre otros, el precio en que fueron enajenados a terceros en el extranjero, cuando esto ocurra.”

La intención es fiscalizar al máximo la aplicación de los criterios indebidos para contar con mayor presencia en estos temas.

Por lo que hace a las reformas tributarias, se propondrán al Congreso, reglas para capitalización delgada, para acumulación anticipada de ingresos pasivos

en países en donde la tributación efectiva es muy baja, aún cuando sean países con los que se ha celebrado algún Convenio para evitar la doble imposición y para evitar la migración de intangibles.

CAPITULO III

ESTRUCTURAS Y MECANISMOS UTILIZADOS EN EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL:

III. 1. Introducción

La finalidad del presente capítulo es ofrecer al lector algunos ejemplos de planificación tributaria internacional utilizados en los distintos países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT-, con el propósito de servir de guía a la hora de detectar maniobras que pretendan disminuir la base imponible de los gravámenes cuya aplicación, recaudación y determinación se encuentre a cargo de las mismas.

Asimismo, se mencionarán aquellas medidas legales y administrativas que se han adoptado en las jurisdicciones participantes, para combatir las maniobras o esquemas detectados por las Administraciones respectivas.

Para lograr una mejor comprensión de las estructuras o mecanismos que se desarrollarán a continuación, los mismos se han dividido conceptualmente, bajo los siguientes acápite:

- A. Dislocación de la residencia o sede efectiva, con o sin reasignación de patrimonio.
- B. Conversión ficticia de rentas.
- C. Disminución ficticia o nociva de la base imponible a través de la reasignación de gastos o rentas.
- D. Disminución ficticia o nociva de la base imponible sujeta a tributación en la fuente, a través de la reasignación de rentas, correspondientes a beneficiarios en el exterior.
- E. Deducciones por gastos o deudas ficticias generados en el exterior.

Por otra parte, cabe señalar que al final de este Capítulo consta una Plantilla Resumen que en forma rápida facilita la localización de los ejemplos aportados por las Administraciones Tributarias de los países integrantes del Grupo de Trabajo CIAT “Control del Planeamiento Tributario Internacional”.

Esa Plantilla Resumen contiene además otras clasificaciones que permitirán al lector seleccionar los mencionados ejemplos a partir de otros parámetros de evaluación de la planificación tributaria nociva.

Los ejemplos a que nos referimos y que constan en este Capítulo se

hallan ordenados de acuerdo al formato de la citada Plantilla Resumen.

Se trata de una versión ampliada de las pautas de clasificación que incluye:

MANIOBRAS

- I) Creación o utilización de sujetos interpuestos
- II) Simulación de Operaciones
- III) Sub-sobre facturación

INSTRUMENTOS

- 1) Aprovechamiento abusivo de regímenes preferenciales
- 2) Aprovechamiento de la carencia de normas que permitan el intercambio de información.
- 3) Aprovechamiento de normas para la determinación de la base imponible.

Al mismo tiempo se estima de interés señalar que la posibilidad de detectar distintas maneras de caracterizar el encuadre de los comportamientos que generan planificación tributaria nociva, permite advertir que una específica y determinada tipología de planificación puede obedecer a una gama diversa de acontecimientos originantes de la problemática que nos ocupa.

Sin perjuicio de ello, en los puntos siguientes de este Capítulo los ejemplos recopilados serán agrupados y comentados a partir de la primera de las clasificaciones mencionadas que comprende los acápites A a E, por considerar que ellos encierran y comprenden los conceptos de mayor envergadura para distinguir tanto las situaciones facilitadas como los efectos producidos por la planificación tributaria internacional perjudicial.

III.2.A. Dislocación de la residencia o sede efectiva, con o sin reasignación de patrimonio

Dentro del marco de la planificación tributaria internacional, el contribuyente busca determinar los medios, no siempre ilegales, de reducir su base imponible y como consecuencia de ello se ve afectada la recaudación del país de residencia.

Será por ello que el análisis realizado por los distintos Estados tiene como común denominador a las jurisdicciones con tratamiento tributario privilegiado.

Del conjunto de ejemplos que componen el presente trabajo, surge como resultante la obtención de mecanismos que evitan el ahucamiento de las bases imponibles, producido por la utilización de formas jurídicas ficticias y/o

derivación de actividades hacia extrañas jurisdicciones con tratamiento impositivo preferencial.

El corolario de las inquietudes planteadas en este apartado sería lograr la extensión de la potestad tributaria –por ejemplo a través de Convenios para Evitar la Doble Imposición- cuando directa o indirectamente se vean afectados sus recursos tributarios, mediante acciones que tengan como efecto eludir las normas relacionadas con la residencia.

Cabe tener presente que esta alteración de la residencia por parte de los sujetos físicos o ideales puede o no incluir la transferencia de la titularidad de sus patrimonios, no obstante lo cual tales acciones les generan a aquéllos una ventaja tributaria.

Sobre el particular, se exponen a continuación ejemplos de las estructuras tradicionalmente empleadas en la planificación tributaria internacional que fueran acercados por las Administraciones Tributarias que conforman el Grupo de Trabajo “Control del Planeamiento Tributario Internacional”:

III.2.A.1. Fideicomisos o trusts constituidos en el exterior

Para el caso de la República Argentina, se ha verificado el ahuecamiento de la base imponible del impuesto sobre los bienes personales de las personas físicas.

Así pues, se ha podido observar el traslado de la tenencia del patrimonio situado en el exterior, perteneciente a residentes argentinos mediante la constitución en el extranjero de un contrato con características específicas que para la legislación del citado país encuadra como “fideicomiso”.

En tal sentido, la realidad económica demuestra que los verdaderos dueños del patrimonio en cuestión continúan siendo los residentes argentinos, en virtud que detentan la disposición del mismo. Para mayor información sugerimos ver el [Link A 8](#).

Por otro lado, en Brasil se ha constatado la utilización de los “trust” tanto por personas físicas como por personas jurídicas, con el objeto de evitar los tributos o beneficiarse con la aplicación de una alícuota más favorable sobre el patrimonio. Las estrategias más usuales en ese país se han observado en las transmisiones patrimoniales “mortis causa”, mediante la transferencia de dichos bienes al “trust” y así disminuir la base para el cálculo del impuesto a la transferencia “mortis causa”.

Adicionalmente, estos contratos se han empleado para ocultar la propiedad de bienes y derechos adquiridos con recursos provenientes de una actividad ilícita o que no han sido sometidos al pago de impuestos en el país de origen. A tal fin recomendamos remitirse al [Link B 1](#).

Tal como fuera mencionado en la sección II.3.7, Canadá realmente experimenta problemas sustanciales tanto con los *trusts* nacionales como los internacionales. Esto se debe a que los *trusts* son muy fáciles de constituir, requieren de una documentación mínima y el *settlor* (la persona que constituye el *trust*) no tiene que residir en la misma jurisdicción que la del *trust*. Muchas instituciones financieras actuarán como fideicomisarios por una mínima retribución. De este modo, resulta muy fácil establecer una entidad en una jurisdicción extranjera con el objeto de tener derecho legal sobre el activo mientras que, en última instancia, el control de ese activo permanece a cargo del residente de Canadá

Canadá promulgó recientemente la legislación que requerirá a los residentes canadienses informar internamente ciertos ingresos ganados por un *trust* no residente del cual el residente canadiense es beneficiario. Además, si el *trust* no residente ha sido establecido por un residente canadiense, el *trust* en sí puede ser considerado como un residente de Canadá para determinados propósitos y ser imponible en Canadá sobre sus ingresos.

Ahora bien, en Canadá se han advertido algunos mecanismos de elusión en las sociedades conyugales, mediante la constitución -por parte de uno de los cónyuges en favor del otro- de un “trust” en un país con baja o nula tributación con el que se ha suscripto un Acuerdo para Evitar la Doble Imposición Internacional, con el fin de aprovechar exenciones tributarias previstas en el convenio citado. Para mayor ilustración ver [Links C 1 y C 2](#).

Asimismo, puede mencionarse respecto al mecanismo precedentemente expuesto es el empleo de los “trust” por parte de sociedades canadienses. Sugerimos ver [Link C 3](#).

Es dable destacar que también se produce un ahuecamiento de la base imponible cuando patrimonios localizados en Canadá, pertenecientes a un no residente -previo a su cambio de condición- o por el contrario bienes de propiedad de un sujeto canadiense que pierde su condición de residente, se transmiten a un “trust” constituido en el exterior. Ver ejemplo de los [Links C 5 y C 8](#).

Por último, se han constatado dificultades en determinar la validez de ciertos “trust” atento a la falta de legitimidad del objeto de los mismos. Sugerimos remitirse a los [Links C 6 y C 7](#).

III.2.A.2. Entidades off shore

Las Administraciones Tributarias participantes han expuesto una serie de casos en los cuales se describen cómo se han utilizado las sociedades ubicadas en paraísos fiscales, con el objeto de disminuir la carga tributaria en los territorios con alta o media tributación. Así también, dichos Organismos han detallado las medidas legales y administrativas adoptadas, a fin de combatir el desvío de utilidades entre las distintas jurisdicciones tributarias.

Generalmente el objetivo de estas sociedades es el ahorro tributario, el cual se ha verificado a través de la realización de operaciones cuyas utilidades se generan en jurisdicciones de alta o media tributación pero que resultan desviadas hacia territorios de baja o nula tributación. Tal es el ejemplo presentado por Canadá, ver [Link C 9](#).

En este sentido, cabe apuntar que también se ha advertido el empleo de sociedades “holdings” que tienen como función poseer las participaciones accionarias del resto de las entidades del grupo económico.

Las “holdings” son sociedades de capital, concebidas como un centro financiero apto para gestionar el capital accionario controlado u operar en sectores económicos a través de las entidades controladas, en una estrategia unitaria.

Cabe tener presente que las jurisdicciones en las cuales residen las “holdings”, son países con tributación más favorable, cuyo objetivo es el de acumular los rendimientos obtenidos por todo el grupo para su posterior distribución, sin sufrir la incidencia de una doble tributación económica al aprovechar los mecanismos de “exemption participation”, es decir exceptuando o tributando a una tasa reducida tanto sobre la renta como por las ganancias de capital que se hayan obtenido fuera de sus territorios.

Adicionalmente, pueden contar con una buena red de Acuerdos para Evitar la Doble Tributación, reduciendo el impacto tributario sobre las transferencias de ganancias, o posibilitando el acceso a otros centros que posean acuerdos de este tipo.

La maniobra usualmente verificada, es interponer una “holding” entre empresas vinculadas. Para mayor ilustración sugerimos ver [Link B 2](#).

También se da el caso de compañías interpuestas ubicadas en países con regímenes tributarios preferenciales, pertenecientes a personas físicas, tales como actores, músicos, artistas, deportistas, etc., que se constituyen con el fin de trasladar los ingresos provenientes de las actividades de éstos, hacia países de baja tributación. Con este mecanismo se evita la gravabilidad de tales rentas en el país de residencia de los sujetos citados. Ver ejemplos de los [Link B 6](#), [F 7](#) y de manera similar remitirse al [Link B 3](#).

III.2.A.3. Leasing-Arrendamiento mercantil internacional

Con respecto a este acápite, Brasil ha observado que se han estructurado operaciones de leasing internacional mediante la utilización de empresas cautivas situadas en países con tributación más favorable, cuya finalidad ha sido, la adquisición de barcos, aviones, jets ejecutivos e instalaciones de grandes dimensiones, para ocultar ingresos no declarados en el citado país y disminuir la base imponible sujeta a imposición en Brasil. Ver ejemplo del [Link B 7](#).

III.2.A.4. Abuso de tratados

Otra variante de la dislocación de las sedes de dirección efectiva a fin de aprovechar la aplicación de Acuerdos para Evitar la Doble Tributación Internacional es la presentada por México y Chile que se adjunta en el [Link M 5](#).

Al respecto, México ha constatado que algunos contribuyentes mexicanos, han trasladado su residencia a otro país con el cual México ha suscripto un Tratado Internacional, con una doble finalidad. Por un lado para ser gravados en México bajo el criterio de la fuente y con ello disminuir su carga tributaria y por otro lado, para utilizar los beneficios que pudieran existir por la aplicación del convenio internacional antes mencionado.

III.2.A.5. Treaty shopping

A tal efecto los distintos países han expuesto una serie de ejemplos en los [Links B 9, C 22 y CH 24](#).

Asimismo, Canadá y Chile han observado que sus contribuyentes han usufructuado los beneficios establecidos en los Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional que éstos países han suscripto con otras jurisdicciones, mediante la declaración falsa de haber operado con residentes de las citadas jurisdicciones o constituyendo sociedades en los mencionados territorios. Para mayor detalle se sugiere remitirse a los ejemplos descritos en los [Links C 23, C 24 y CH 25](#).

III.2.A.6. Transferencia de acciones

La transferencia de la titularidad de acciones puede formar parte de una planificación tributaria internacional. La utilización de este mecanismo ocurre cuando una sociedad anónima, disponiendo de recursos mantenidos al margen de la escrituración oficial, transfiere, sin tributación, estos recursos al exterior, normalmente hacia localidades que ofrecen baja o nula tributación y con reglas rígidas de secreto bancario. Estos recursos, cuya real titularidad es desconocida por el Fisco, se destinan a la constitución de una sociedad off-shore altamente capitalizada.

Esta sociedad, a su vez, adquiere nuevas acciones de la empresa en el país, promoviendo con este procedimiento el reingreso de recursos en forma aparentemente lícita.

En relación a este tema algunos países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT-, han detectado operaciones de compra-venta de acciones de empresas localizadas en los citados países miembros, por parte de una entidad “off shore”, con recursos no declarados provenientes de los territorios a que pertenecen las Administraciones precitadas, haciendo este procedimiento que reingresen los recursos con aparente licitud. Se sugiere

remitirse al ejemplo detallado en el [Link B 14](#).

En este orden de ideas, Chile señala que algunos contribuyentes no tributan en dicho país el impuesto que se aplica sobre la utilidad proveniente de las enajenaciones de acciones o derechos sociales de una sociedad no constituida en ese país, pero que posee acciones de una empresa chilena, alegando que las rentas que se generan en la operación no se encuentran gravadas allí por no constituir rentas de fuente chilena. Para una mejor comprensión del tema se sugiere visitar el [Link CH 28](#).

III.2.A.7. Desvío de transacciones comerciales

En referencia a este punto cabe traer a consideración lo expuesto por Canadá en cuanto a la constatación de esquemas efectuados por personas físicas en relación con inversiones a corto plazo.

Sobre el particular, la legislación interna de ese país, no requiere que las personas físicas deban declarar sus rentas en función de lo devengado, ello permite aprovechar esta forma de imputación –percibido- con el objeto de evitar tributar en Canadá por sus ingresos futuros, mediante el traslado de su residencia a un país con un régimen tributario preferencial. Recomendamos remitirse al ejemplo expuesto en el [Link C 11](#).

III.2.A.8. Desvío de ingresos

III.2.A.8.1. Compañías de seguros cautivas

En Canadá se ha observado el desvío de rentas canadienses al exterior, mediante el pago de primas a compañías de seguros pertenecientes al mismo grupo económico, ubicadas en una jurisdicción de baja o nula tributación. La compañía de seguros no paga impuestos por sus ingresos originados en las primas en Canadá. Para una mejor comprensión de la cuestión analizada dirigirse al [Link C 17](#).

III.2.A.8.2. Declarar un establecimiento permanente ficticio

Respecto al desvío de ingresos se ha verificado además, el caso de personas jurídicas de algunos países, que intentan evadir el impuesto aduciendo que sus operaciones son atribuibles a un establecimiento permanente -sin sustancia económica- constituido en una jurisdicción de baja o nula tributación,. Ver ejemplos indicados en los [Links C 20](#), [C 21](#) y [CH 23](#).

Asimismo, en la República de Chile se ha observado una planificación tributaria

similar a la indicada en el párrafo anterior, pero en este caso el establecimiento permanente se encuentra ubicado en un país con el cual Chile tiene celebrado Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional. Sugerimos remitirse al ejemplo obrante en el [Link CH 22](#).

Por otra parte, otra forma de desviar los ingresos (intereses, ganancias de capital, etc.) de un país de alta tributación hacia otro que contenga un régimen tributario más favorable, es el manifestado por Francia. Es así que se describe el caso de una transformación societaria de una entidad constituida en Francia, en un establecimiento permanente perteneciente a una sociedad ficticia ubicada en el exterior. En este sentido se propone ver el ejemplo del [Link F 4](#).

III.2.A.9. Traslado de residencia

Al respecto, Chile ha detectado casos de personas físicas que adquieren la residencia en países donde hay una menor carga impositiva, mediante la permanencia en el citado país por un periodo inferior a 183 días, sin que efectivamente se verifique el traslado del núcleo de negocios, familiar o de inversiones principales desde Chile hacia el extranjero. Se sugiere remitirse a lo expuesto en el [Link CH 21](#).

Otro ejemplo lo brinda la Administración Tributaria de Canadá al comentar respecto de sujetos residentes que trasladan en forma ficticia su residencia hacia otras jurisdicciones. Recomendamos ver el [Link C 10](#).

III.2.A.10. Transferencia de la sede de dirección al exterior

El cambio de sede de una sociedad transnacional se da, en general, por motivos de negocios, es decir, por la mejor asignación de los factores de producción o estrategia frente a su mercado.

Sin embargo, el cambio de sede de una sociedad también podría responder exclusivamente a motivaciones fiscales. En este caso, la transferencia de la sede hacia el exterior se utiliza con la finalidad de reducir la carga tributaria, sobre todo cuando la nueva sede se instala en un país de baja o nula tributación.

Si el antiguo país de residencia adopta el principio de la universalidad de la renta, habrá una significativa economía tributaria. Por esta razón, el país de la antigua residencia perderá la posibilidad de gravar las ganancias obtenidas en el exterior.

Brasil ha observado, que determinadas empresas trasladan la sede de dirección a un país con tributación más favorable a fin de obtener una reducción de la carga tributaria global.

En ese sentido, cabe señalar que las ganancias obtenidas por entidades vinculadas y controladas en el exterior de sociedades residentes en el citado país, no tributan allí, dado que la sede fue transferida hacia otro país, quedando en Brasil un ente que, a pesar de ser autónomo, sólo tributará por las rentas obtenidas en ese país. Para un mayor desarrollo del tema se aconseja ver el [Link B 11](#).

III.2.A.11. Transferencia internacional de activos

La transferencia de recursos hacia el exterior con cambio de titularidad constituye una forma de planificación tributaria internacional que reduce sensiblemente la base tributaria de los países con tributación a alícuotas normales.

En esta hipótesis, los recursos mantenidos al margen de la escrituración oficial y que, por ende, no fueran regularmente gravados, son transferidos al exterior, normalmente hacia países de baja o nula tributación, donde son recibidos bajo la titularidad de personas interpuestas, desconocidas del Fisco de origen de estos recursos.

Bajo la titularidad de una persona que no posee residencia en el país de tributación normal, estos recursos retornan en forma de inversiones, gozando de las ventajas fiscales concedidas al capital extranjero.

Existe también la economía de impuestos en virtud de que estos rendimientos no son alcanzados por las normas de transparencia fiscal del país.

La Administración Tributaria de la República del Brasil ha constatado que se han transferido al exterior, recursos obtenidos en el citado país sin la apropiada tributación.

Generalmente, este mecanismo se lleva a cabo mediante la transferencia de estos ingresos a cuentas cuyos titulares no son los verdaderos propietarios de los mismos, luego este recurso puede ser reinvertido en Brasil, con status de no-residente, en forma de préstamos, adquisición de empresas y participaciones societarias. Sugerimos remitirse al [Link B 15](#).

III.2.B. Conversión ficticia de rentas

Las exposiciones indicadas en este apartado tienen por objetivo ilustrar sobre las acciones llevadas a cabo por los contribuyentes tendientes a transformar el origen de una renta por otra, a los efectos de tributar los beneficios provenientes de ella a una tasa más baja.

Como observación preliminar, cabe hacer mención que a diferencia de lo indicado en el apartado III.2.A. del presente trabajo, no es tan significativa la presencia de operaciones y/o sujetos ubicados en países de baja o nula

tributación, pero si tienen influencia en la toma de decisiones de los sujetos usuarios de estas operaciones, los Convenios para Evitar la Doble Imposición, las normas administrativas y la jurisprudencia que rige en cada uno de los países involucrados.

Sobre el particular, el presente acápite comprende aquellas situaciones en donde se ha advertido el aprovechamiento de las cláusulas previstas en los Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición suscriptos por los distintos países. Una de las formas que adquiere este aprovechamiento es el de la reclasificación de las rentas, a fin de verse los contribuyentes beneficiados con las alícuotas más favorables contenidas en los citados convenios internacionales.

Asimismo, se describen en este punto algunas variantes de conversión ficticia de utilidades entre las que se pueden mencionar a modo de ejemplo a: los incrementos patrimoniales no justificados, la subcapitalización o capitalización delgada, los pagos por asistencia técnica, la reinversión simulada de utilidades, etc.

A continuación se desarrollarán algunas modalidades detectadas por las Administraciones Tributarias que conforman el Grupo de Trabajo “Control del Planeamiento Tributario Internacional”:

III.2.B.1. Incremento patrimonial no justificado

En este punto la República Argentina, describe las situaciones que encuadran como “incrementos patrimoniales no justificados”, y también cita criterios sentados por la jurisprudencia.

En este sentido, la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario del citado país, menciona presunciones legales que fundadas en hechos y circunstancias conocidas, que por su vinculación con las que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permiten inducir la existencia y medida del mismo. Entre las precitadas presunciones se encuentran los incrementos patrimoniales no justificados. A fin de ejemplificar el concepto desarrollado sugerimos remitirse al [Link A 6](#).

III.2.B.2. Tratados internacionales – Rule shopping

Rule shopping es la expresión del idioma inglés utilizada para designar el acto planeado de un sujeto al elegir la mejor cláusula dentro de un tratado. En este tipo de planificación se busca adecuar los rendimientos obtenidos a la forma de la convención que presenta mayor ventaja fiscal. Al contrario del treaty shopping, que es utilizado por no residentes en los países signatarios, el rule shopping es la hipótesis de planificación utilizada por los residentes y, por ende, beneficiarios legítimos de una convención.

El objetivo de esta modalidad de planificación es modificar las “categorías” aplicables a los rendimientos o definiciones previstas en la convención. De este modo, el rule shopping deriva de la superación de la legislación interna pues, en general, las disposiciones del acuerdo, en lo que respecta a la categorización de los rendimientos, remiten a la categorización de las hipótesis de incidencia previstas en el ordenamiento del país.

Este mecanismo se utiliza frecuentemente para evitar o reducir la incidencia del impuesto retenido en la fuente, buscándose la aplicación de las menores alícuotas previstas en la convención. La expresión dividend stripping del idioma inglés se utiliza para definir la recategorización del pago de dividendos como pago de intereses o como ganancias de capital. En ambos casos, la carga impositiva es menor que la atribuida a los dividendos distribuidos. Como muchos países no gravan las ganancias de capital en las participaciones accionarias, es común la transferencia hacia una sociedad holding ubicada en un país con una buena red de acuerdos de participaciones en cuyo valor están embutidos los dividendos ganados, pero aún no distribuidos.

En este caso, considerando que las ganancias de capital, en virtud de las reglas de la convención, no son gravadas o bien lo son pero a alícuotas reducidas, hay una economía de impuestos promovida por la categorización atribuida a los dividendos.

[Link B 10.](#)

III.2.B.3. Subcapitalización ó capitalización delgada

Valiéndose de la capitalización exigua es posible obtener ventajas tributarias importantes, pretendiendo disfrazar un aporte de capital mediante la concesión de un crédito. Para una mejor ilustración se propone ver los ejemplos de los [Links B 13 y M 8.](#)

III.2.B.4. Desvío de ingresos

Canadá ha observado determinados casos, en los cuales contribuyentes residentes en dicho país, invierten en Fondos de Inversión localizados en paraísos fiscales o países con regímenes tributarios preferenciales, los que no resultan ser sujetos pasivos de impuestos en Canadá. Se observa que con posterioridad las rentas derivadas de esos Fondos de Inversión son reinvertidas. Para mayor información sugerimos ver el [Link C 16.](#)

III.2.B.5. Pagos en concepto de asistencia técnica

En referencia a este punto Chile ha advertido que los contribuyentes simulan realizar pagos al exterior en concepto de asesoría técnica, sin cumplir con los requisitos que la califican como tal para quedar alcanzados con una alícuota menor que aquella que efectivamente les correspondería aplicar por el pago de

servicios prestados en el exterior. Para una mejor comprensión recomendamos ver el [Link CH 1](#).

III.2.B.6. Regalías

Según la Administración Tributaria chilena ha verificado pagos al exterior realizados por contribuyentes chilenos en concepto de remesas de utilidades o pagos de servicios varios, los que de acuerdo a los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, se encuentran gravados con una alícuota mayor que aquella que se aplica al pago de regalías. Motivo por el cual invocar el pago de regalías se hace cada vez más habitual en sus operaciones.

Por lo expuesto, se concluye que al conceptualizar como regalías erogaciones que no revisten el carácter de tales, se encubre la realidad y se altera la carga impositiva. A fin de ejemplificar el concepto desarrollado sugerimos remitirse al [Link CH 3](#).

III.2.B.7. Inversiones

Chile resalta que su plexo normativo sobre la renta establece beneficios impositivos para sujetos no residentes que efectúen retiros de utilidades de sociedades chilenas y los destinen a reinversión en otra sociedad residente en Chile.

Así pues, Chile ha verificado que contribuyentes sin domicilio y sin residencia en el citado país simulan acogerse a la disposición precitada -retiros de reinversión- incumpliendo con los requisitos establecidos en la norma impositiva mencionada, a fin de evitar el pago del impuesto correspondiente. Recomendamos remitirse al [Link CH 27](#).

III.2.B.8. Pagos efectuados a artistas extranjeros

México ha advertido que en la remuneración que se abona a artistas extranjeros que presentan espectáculos en el citado país, se incorporan como talento artístico a ítems a los que no corresponde asignarles tal carácter, por lo que no se debería aplicar a tales conceptos las cláusulas específicas de los Convenios de Doble Imposición Internacional, atinentes a artistas y deportistas. Para mayor abundamiento sugerimos ver el ejemplo del [Link M 9](#).

III.2.C. Disminución ficticia o nociva de la base imponible a través de la reasignación de gastos o rentas

En este apartado, los países presentaron casos en dónde dejan indicados los

perjuicios que enfrentan las administraciones tributarias ante la simulación de operaciones que llevan a cabo los administrados, con un denominador común que ya se mencionara anteriormente: los países con regímenes tributarios privilegiados.

A través de las jurisdicciones, con baja o nula tributación y con significativa opacidad informativa se direccionan -por medio de terceras personas- actividades, rentas y patrimonios y la resultante es el ahucamiento de las bases imponibles aun en los Estados que aplican la transparencia tributaria internacional.

En el comercio transnacional resulta dificultoso el control y seguimiento de las operaciones si no se cuenta con la información y documentación adecuada y oportuna.

Para ello, luego de analizar la conducta impositiva de los contribuyentes en cuanto al grado de cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales, resulta relevante como herramienta de apoyo, un régimen sancionatorio que intente corregir conductas nocivas. Dicho régimen complementa las tareas de investigación y fiscalización que lleva adelante la Administración Tributaria.

Sobre el particular, algunas Administraciones Tributarias pertenecientes a los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT-, han verificado casos de subfacturación de la mercadería exportada y sobrefacturación de los bienes importados, mediante la triangulación de operaciones.

Esta operatoria generalmente planificada internacionalmente por las empresas de un mismo grupo económico, produce como resultado una reducción de la base imponible sujeta a tributación.

La triangulación de operaciones se evidencia cuando en una operación internacional se interponen uno o más países de baja o nula tributación comúnmente llamados “paraísos fiscales”, con el fin de trasladar la verdadera utilidad de la transacción a una sociedad ubicada en aquella jurisdicción que ofrezca un régimen tributario preferencial. Para una mejor ilustración se sugiere remitirse a los [Links A 4](#), [B 8](#), [CH 35](#), [M 4](#) y [C 12](#).

Adicionalmente, en relación con las maniobras puestas de manifiesto referidas a precios de transferencia, se han detectado –entre otras- que:

- se compran y/o venden bienes o servicios al exterior a precios distintos que otras operaciones de características similares.
- se imputan en forma incorrecta gastos asociados a dichas operaciones.
- se deducen pagos por asistencia técnica sin que la misma haya sido recibida, etc.

Las estrategias tributarias expuestas en el párrafo anterior tienen como objetivo

trasladar los ingresos que deberían gravarse en un país de alta imposición y/o disminuir la renta sujeta a tributación en tal jurisdicción. Se aconseja consultar los ejemplos vertidos en los [Links CH 32, CH 33, C 26, C 27 y M 6](#).

Otro mecanismo que reduce en forma ficticia la base imponible sujeta a impuesto, se refiere a la interposición de sociedades transparentes del exterior, que controlan a sociedades locales de capital y a su vez, éstas últimas pertenecen a personas físicas residentes de la República Argentina.

En este sentido, se ha observado que las sociedades del exterior disminuyen sus resultados, computando contablemente la pérdida originada por las empresas argentinas controladas, incluyendo el ajuste por inflación.

Así pues, se ha constatado que las personas físicas residentes antes mencionadas, incorporan a su declaración jurada tales resultados, lo cual de haber participado –las personas físicas- directamente en la sociedad argentina, dicha deducción no resultaría posible, atento las disposiciones establecidas en la ley del impuesto a las ganancias. Para una mejor comprensión del tema, se sugiere remitirse al [Link A 5](#).

Argentina ha detectado un número importante de instrumentos utilizados como estrategia tributaria internacional por las diferentes empresas que conforman el mismo grupo multinacional. Esto ha dado lugar a ajustes a favor del fisco argentino. Se recomienda ver el [Link A 7](#).

Asimismo, la Administración Tributaria de la República Argentina ha verificado complejas estructuras financieras mediante la utilización de instrumentos derivados, fideicomisos, etc., las cuales encubren otro tipo de operaciones que reducen la base imponible de ese país sujeta a tributación. Se propone ver el [Link A 9](#).

Por otro lado, cabe traer a colación lo expuesto por la autoridad tributaria de la República del Brasil, sobre aquellas sociedades off shore interpuestas, que funcionan como intermediarias entre sujetos ubicados en dos o más jurisdicciones de alta o media tributación, a fin de aprovecharse de las exenciones que el país con imposición preferencial pueda brindar siendo su objetivo beneficiarse con una disminución en la carga impositiva.

Es decir, que los pagos de dividendos, intereses, regalías, etc., se realizarán a través de esta sociedad interpuesta, acumulando las utilidades en el país de baja o nula tributación. Para mayor información se sugiere remitirse al [Link B 4](#).

Del mismo modo, Brasil ha observado que se constituyen empresas prestadoras de servicios internacionales en países de baja o nula tributación con el fin de reducir la base imponible de las jurisdicciones tributarias de alta o media tributación, a través de la generación de gastos fiscalmente deducibles por las empresas del mismo grupo económico. Se recomienda para mayor ilustración ver el [Link B 5](#).

Francia ha detectado que los contribuyentes utilizan los métodos para justificar los precios de transferencia entre empresas vinculadas de acuerdo a su conveniencia. La finalidad del mecanismo antes descrito, ha sido la de trasladar beneficios entre las distintas jurisdicciones tributarias, reduciendo la base imponible sujeta a tributación. En este sentido se sugiere visualizar el [Link F 1](#).

Asimismo, se ha verificado el uso abusivo de los acuerdos de distribución de costos, convenidos entre las distintas entidades relacionadas. Tales acuerdos pueden provocar diversas consecuencias tributarias, las que se describen en los [Links F 2, F 6 y M 13](#).

Otra variante, respecto al tema analizado en este capítulo es la que ha aportado Francia referida al incremento de los porcentajes pactados en concepto de regalías –sin un motivo real que lo justifique- que las filiales abonan a otras sociedades vinculadas. Se recomienda ver el [Link F 3](#).

Por otro lado, señala la Administración Tributaria francesa que se han evidenciado cambios en las formas jurídicas de las empresas que conforman el mismo conjunto económico que no implican verdaderas transformaciones funcionales.

Así pues, se han presentado algunos casos de filiales francesas que en el inicio de sus actividades soportan las pérdidas incurridas, no obstante ello, cuando comienzan a producir utilidades se reestructuran jurídicamente transformándose en representantes o agentes –manteniendo las mismas funciones- pero trasladando las utilidades hacia su casa matriz. Para una mayor comprensión del tema se sugiere visitar el [Link F 5](#).

Por otra parte, cabe traer a consideración los mecanismos de planificación tributaria internacional utilizados por las casas matrices residentes en Chile con establecimientos estables constituidos en países de baja o nula tributación.

Sobre el particular, la administración tributaria chilena ha detectado que tales empresas, amparándose en el escaso o casi nulo intercambio de información que se posee con los paraísos tributarios, no declaran en Chile los resultados generados por las inversiones radicadas en tales territorios. A tal fin se propone considerar el ejemplo detallado en el [Link CH 13](#).

En línea con el ejemplo expuesto en el párrafo anterior, relacionado con el ocultamiento de las rentas originadas en el exterior, se recomienda remitirse a los [Links CH 29 y C 13](#).

Asimismo, Chile ha constatado que residentes de dicho país han imputado en forma indebida créditos por impuestos pagados en el exterior en atención a diversas razones, las que se encuentran detalladas en el [Link CH 30](#).

Por otro lado, las administraciones tributarias de Canadá y México han aportado algunos esquemas vinculados con la localización en el exterior, del cobro de derechos relacionados con intangibles y de regalías, que se han

originado en actividades desarrolladas en tales estados y en consecuencia deberían haber tributado en las citadas jurisdicciones. Para poder ampliar este tema se recomienda ver el [Links C 18 y M 7](#).

Ahora bien, México ha verificado que las distintas empresas pertenecientes a un mismo grupo internacional utilizan empresas interpuestas denominadas transparentes, para diferir el pago del impuesto a la renta. Se propone remitirse al [Link M 11](#).

Además, el precitado país ha observado la creación de préstamos ficticios entre empresas vinculadas, que en los hechos son verdaderos aportes de capital, con el fin de reducir la base imponible sujeta a impuesto o trasladar las utilidades impositivas de una jurisdicción a otra con menor carga tributaria mediante la deducción de los intereses. Se aconseja visitar el [Link M 12](#).

III. 2.D. Disminución ficticia o nociva de la base imponible sujeta a tributación en la fuente, a través de la reasignación de rentas, correspondiente a beneficiarios en el exterior.

Los esquemas que se mencionan en este apartado tienen relación con la disminución de la base imponible del impuesto a la renta, a través de maniobras tendientes a justificar, con exenciones establecidas en dicha norma, operaciones que no están taxativamente beneficiadas con dichas ventajas.

En particular, el análisis se concentra en los beneficiarios del exterior y en operaciones tales como inversiones, transformaciones societarias y remuneraciones por servicios prestados en el extranjero.

Forma parte de la tarea de la Administración Tributaria, impulsar la normativa que establezca barreras a la deducibilidad de conceptos tales como: gastos y quebrantos producidos por las mencionadas operaciones.

Sobre el particular, se ha verificado la utilización en forma incorrecta de las exenciones previstas en la legislación de la República de Chile, relacionadas a pagos efectuados al exterior en concepto de prestaciones de servicios que fueron realizadas por sujetos no residentes. Para mayor información se recomienda remitirse al [Link CH 8](#).

Por otro lado, Chile ha observado casos de contribuyentes que poseen establecimientos permanentes en el exterior y a través de ellos contraen deudas con el fin de financiar las operaciones de la casa matriz. Esta estrategia tributaria internacional tiene por objetivo eludir el Impuesto de Timbres y Estampillas y el Impuesto Adicional que grava las remesas de intereses al exterior, establecidos en las normas legales vigentes en el citado país. A tal efecto recomendamos ver el [Link CH 9](#).

Otra variante que la Administración Tributaria chilena ha detectado en este

sentido, se refiere a evitar -por parte de los contribuyentes- el pago del impuesto que se aplica sobre el mayor valor obtenido por la enajenación de acciones en ese país, a través del uso indebido de la exención prevista en la legislación de Chile para esos resultados. A tales fines se sugiere remitirse al [Link CH 10](#).

Chile también ha constatado que los contribuyentes, con el objeto de disminuir la base imponible sujeta a impuesto a la Renta, no aplican apropiadamente las normas de corrección monetaria definidas en la ley interna del precitado país en oportunidad de valuar sus inversiones en el exterior. Ver el ejemplo detallado en el [Link CH 11](#).

México se refiere a la simulación de fusiones o escisiones societarias para transmitir bienes a otros sujetos y así evitar la gravabilidad de la operación. Se sugiere remitirse al [Link M 3](#).

Por último, en el [Link M 14](#) se expone que las empresas extranjeras envían representantes a México, bajo la denominación de “comisionistas sin representación”, para no afrontar la constitución de un establecimiento permanente y así minimizar la carga tributaria.

III.2.E. Deducciones por gastos o deudas ficticias generados en el exterior

La planificación tributaria que implica la producción de gastos o deudas ficticias es una conducta que, por lo general, es utilizada por países que no mantienen un sistema de intercambio de información fiscal y que presentan reglas rígidas de secreto sobre las operaciones realizadas en su territorio.

Para reducir artificiosamente la carga tributaria, se estructuran operaciones que no exigen el domicilio o la residencia en el país receptor de los pagos y que no dependen para su efectivización de la existencia sustancial en esta jurisdicción. Así, esta modalidad de planificación es aprovechada comúnmente para pagos por la prestación de servicios de difícil comprobación y pagos por la explotación de derechos de propiedad industrial de existencia dudosa.

También se verifica que, debido a la ausencia de mecanismos de intercambio de información, se estructuran operaciones financieras con el fin de producir resultados negativos (pérdidas). Al consolidarse estos resultados negativos se reduce la base imponible en el país de residencia.

Cuando el intercambio de información no cumple con los objetivos previstos, las autoridades tributarias ven limitada su capacidad de control y por ende aumenta la posibilidad de que mediante prácticas nocivas llevadas a cabo por los contribuyentes, se vean disminuidas las bases imponibles de los tributos que administran.

Ya sea a través de países con regímenes tributarios preferenciales, de jurisdicciones que no poseen un refinado sistema informativo internacional, de operaciones que se instrumentan a través de sujetos sin domicilio ni residencia, se generan transacciones tendientes a erosionar mediante gastos y/o deudas ficticias los resultados impositivos reales.

La condición de residente o no de un sujeto en un Estado, resulta relevante tanto para la aplicación de un Convenio de Doble Imposición como para determinar la jurisdicción competente para gravar los distintos tipos de rentas, así como para imputar los gastos que corresponda apropiar a las mismas.

Sobre el particular, en este acápite se han presentado diversos ejemplos que exteriorizan irregularidades en cuanto a las deudas y gastos contraídos por los contribuyentes. Al respecto, se ha detectado que generalmente se implementan distintas maniobras, en operaciones realizadas con sujetos que conforman un mismo grupo económico.

Así pues, se ha constatado que la mayor problemática verificada en este sentido se ha generado mediante la suscripción de contratos de transferencia de tecnología, entre residentes de los países participantes en el CIAT y sujetos del exterior, en virtud de que no ha podido comprobarse la prestación efectiva de los mismos.

Asimismo, se ha comprobado el incorrecto aprovechamiento de franquicias asociados a los contratos precitados. A tal efecto se recomienda ver los [Links A 1, M 10 y CH 2](#).

Por otro lado, las administraciones tributarias han observado algunos casos de contribuyentes que con el objeto de disminuir sus bases imponibles sujetas a impuestos, deducen gastos de fuente extranjera frecuentemente inexistentes, informados como derivados de operaciones efectuadas con entes del exterior relacionados. Se aconseja visitar el [Links A 2 y CH 34](#).

Adicionalmente, varios países han advertido que los contribuyentes declaran operaciones de financiamiento ficticias provenientes del exterior, con la finalidad de compensar la pérdida que producen los intereses abonados a los acreedores del exterior, con ganancias gravables. Se sugiere remitirse a los [Links A 3 y C 4](#).

En ese sentido, Canadá ha verificado un esquema de planificación tributaria internacional que involucra a sujetos que obtienen préstamos en el exterior – con elevadas tasas de interés-, para luego efectuar inversiones en commodities, por las que obtendrán un resultado negativo o quebranto. De esta manera el contribuyente deducirá de sus rentas imponibles, los intereses y pérdidas derivados de la operatoria citada. Para mayor detalle remitirse al ejemplo descrito en los [Links C 14 y C 19](#).

Con respecto a las maniobras que han efectuado los contribuyentes mediante la deducción de quebrantos, se encuentran en los [Links C 15 y CH 12](#), la descripción de algunos ejemplos referidos, tanto a estrategias que se realizan

a través de la venta de títulos valores, como con el establecimiento de sociedades en jurisdicciones con quienes los países miembros del CIAT no tienen firmados acuerdos que establezcan la posibilidad de efectuar intercambios de información.

Ahora bien, cabe citar asimismo, el ejemplo que ha expuesto Chile en su [Link CH 4](#), en referencia a regalías pagadas por sujetos residentes en el precitado país a sujetos vinculados del exterior –que simulan ser independientes- con la finalidad de evitar ciertas limitaciones que la legislación interna contiene respecto al pago y deducción de regalías enviadas a entidades relacionadas ubicadas en el exterior.

Para una mayor ilustración, en cuanto a la simulación de transacciones entre empresas asociadas, se sugiere remitirse al [Link CH 5](#), el cual trata el caso de algunos contribuyentes que deducen pagos por intangibles efectuados a sujetos del exterior relacionados, pero que son imputados como otros gastos, en atención a que los convenios internacionales que ha suscripto Chile con otros territorios, no contemplan la deducción por tales erogaciones cuando se realizan a empresas del mismo grupo trasnacional.

Por su parte, México ha observado ciertos esquemas efectuados por los contribuyentes que ocasionan el aprovechamiento indebido tanto en las deducciones que se imputa el sujeto pagador como en las tasas impositivas que utilizan las personas no residentes.

Sobre el particular, la administración tributaria del país antes citado ha constatado que sujetos no residentes, mediante la creación de sociedades vinculadas en jurisdicciones con las que México ha firmado Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional, se han beneficiado con la obtención de alícuotas inferiores a las que les hubiera correspondido tributar. Proponemos remitirse al ejemplo obrante en el [Link M 1](#).

Otra variante similar a la que alude el párrafo anterior, se puede encontrar en los [Links M 2 y M 15](#), los que se refieren al caso de sujetos no residentes de México, que a través del fraccionamiento de las actividades que desarrollan en dicho país, evitan constituir establecimientos permanentes, con el fin de tributar menos impuestos, o bien que asentándolos no les atribuyen correctamente sus ingresos.

En igual sentido, Chile ha observado operaciones de préstamos entre empresas que conforman un mismo grupo económico con el objetivo de simular verdaderos aportes, tributar una tasa menor y beneficiarse con la deducción de los intereses. Se recomienda ver los [Links CH 14, CH 18 y CH 19](#).

Además, cuando en el caso a que se refiere el párrafo anterior, el endeudamiento es excesivo según las reglas establecidas por la legislación del mencionado país, los contribuyentes se encuentran obligados a oblar un impuesto más alto en concepto de intereses. En consecuencia, los sujetos residentes tienden a subvalorar la financiación o a ocultar la vinculación

preexistente con el acreedor extranjero, para tributar una tasa de impuesto menor. Se aconseja remitirse a los [Links CH 15](#), [CH 16](#), [CH 17](#) y [CH 20](#).

Así también, Chile ha constatado que los contribuyentes a través de la creación de entidades en países con regímenes tributarios privilegiados, obtienen beneficios impositivos mediante la triangulación de operaciones y en atención a la ausencia de acuerdos que permitan el intercambio de información con tales países. Para ampliar la información de las maniobras que se efectúan en este sentido, se sugiere ver el [Link CH 36](#).

Otra manera de reducir la carga tributaria a través del endeudamiento con sujetos del exterior, es obtener préstamos en condiciones distintas a las prácticas normales de mercado, especialmente en cuanto a tasas de interés, comisiones, seguros y otros gastos asociados. Se aconseja observar el ejemplo vertido en el [Link CH 31](#).

CAPITULO IV

LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS FRENTE AL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

IV.1. Introducción

Las Administraciones Tributarias tradicionalmente desarrollaban su competencia relativa a la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo, en la esfera nacional o doméstica.

Ahora bien, debido a la internacionalización de la economía mundial y a la complejidad de los negocios implementados por los contribuyentes en sus operaciones transfronterizas, las Administraciones Tributarias han debido afrontar una nueva realidad en la que su accionar no debe perder ni la eficiencia ni la eficacia que su misión les exige.

Cierto es que la tributación internacional tiene características propias, determinadas fundamentalmente por su especificidad y por la complejidad con que los negocios son desarrollados, por lo que frente a esta realidad necesariamente las Administraciones deben dotarse de medios idóneos que permitan equiparar las destrezas del Fisco con la de los contribuyentes.

Las problemáticas que se hallan inmersas en la fiscalidad internacional no pueden asimilarse a las domésticas pues las connotaciones e implicancias son de naturaleza distinta.

Al respecto adviértase que el ejercicio de las misiones y funciones de las Administraciones en el plano local permite ejercer el control de todos los integrantes del negocio ya que todos sus actores están alcanzados por el poder de verificación dispuesto por las normas nacionales, situación que es totalmente distinta en plano internacional.

La legislación aplicable en ese caso no excede a la que resulta vigente a nivel de la jurisdicción tributaria de que se trate.

Por el contrario, en el plano internacional las transacciones no se ven limitadas ni cercadas por las fronteras, mientras que los hechos imponible que de ellas se derivan deben ser controlados y verificados por Administraciones cuyas competencias sí se ven acotadas por los límites nacionales.

Es por ello, que no es escaso el desafío que dicho contexto impone a las Administraciones ya que se hace necesario utilizar mecanismos de control diferenciados, toda vez que resulta imprescindible:

1. Tener un acabado conocimiento de las modalidades con que los negocios son ejercidos en el plano internacional.

2. Aplicar normas y principios internacionales –v.g. convenios internacionales para evitar la doble imposición, normas de transparencia tributaria internacional, legislación comparada, normas contables internacionales, etc.-.
3. Aplicar procedimientos diferenciados de detección de supuestos de elusión y/o evasión mediante el estudio macroeconómico de los factores productivos y financieros internacionales y la respectiva definición técnica tributaria que no sólo precise los tratamientos impositivos aplicables sino que a su vez viabilice la elaboración de matrices especiales de riesgo para la fiscalización.

Todos estos aspectos ponen en evidencia la importancia de que el organismo tributario cuente con dependencias especialmente diseñadas para abordar la materia internacional por lo que es clara la conveniencia de estructurarlas de forma acorde a la especificidad y complejidad que caracteriza a dicha materia

Este tema será enfocado seguidamente desde dos aspectos importantes: la estructura organizacional y los recursos humanos asignables a ella.

IV. 2. Estructura organizacional

Pretender determinar de manera general y estándar cuál es la mejor opción que las Administraciones Tributarias pueden adoptar al determinar la forma en que definirán la estructura que tenga a su cargo la materia internacional, podría arrojar un resultado simplificado de la problemática.

Así podríamos hablar de tantos modelos de estructuras organizacionales como Administraciones Tributarias existentes.

No resultaría curioso que fuera de esa manera toda vez que la forma adquirida por cada jurisdicción tributaria, estará determinada por las características propias de cada Estado en cuanto a los objetivos legalmente asignados, las funciones legales impuestas, la cultura, la legislación tributaria interna, los tributos vigentes, la mayor o menor importancia de las operaciones internacionales en el contexto de la economía en su conjunto, el tipo y naturaleza de las transacciones extrafronterizas, la conducta de los contribuyentes, la formación profesional, los recursos disponibles, el nivel tecnológico alcanzado, etc. .

Tal vez la tipología del comercio y los negocios internacionales de cada país, sea el factor que deba considerarse más atentamente en oportunidad de diseñar la estructura administrativa que deberá encarar el control de las transacciones internacionales, ya que constituye el parámetro más ligado y oportuno en relación a la problemática que nos ocupa, para definir -en vistas a la obtención de los mejores resultados- tanto las características propias de esa estructura como los recursos asignables y las materias sobre las cuales se requerirá el mayor énfasis en la capacitación y especialización.

El aspecto que sí podría tener una meritución concreta es la de considerar las ventajas o desventajas de que la conformación de la estructura organizacional sea dispuesta de manera centralizada o descentralizada total o parcialmente, dentro de la Administración Tributaria.

IV. 2.1. Estructura centralizada

Adoptar una estructura centralizada implica la existencia de un único sector dentro de la Administración dedicado al control de los temas vinculados a la materia tributaria internacional.

Ese sector, así organizado podría tener a su cargo la totalidad de las tareas de:

- interpretación de normas, emisión de criterios y evacuación de consultas;
- realización de investigaciones tendientes a determinar maniobras, supuestos de elusión y/o evasión, así como el análisis del comportamiento de los contribuyentes a nivel general y particular;
- selección de casos para someter al proceso de fiscalización;
- fiscalización propiamente dicha sobre los casos concretos seleccionados;
- determinación y cobro de la obligación tributaria relativa a la fiscalidad internacional.

Las ventajas de esta modalidad de estructura organizacional estarían dadas por:

- Contar con un sector altamente especializado en la materia cuyo esfuerzo esté centrado en la tributación internacional lo que favorecería a su vez el mayor grado de conocimientos que permitan, incluso, anticipar situaciones de contingencia desfavorables para el interés tributario.
- Lograr unicidad de criterios ante la aplicación de las normas, en temas que de por sí son controvertidos.
- Lograr la definición de estrategias comunes de control, verificación y fiscalización uniformes ante situaciones similares y poder efectuar correcciones a partir de la experiencia adquirida.
- Realizar fiscalizaciones específicas limitadas a los temas de tributación internacional.
- Tomar conocimiento no sólo de la evolución de los negocios internacionales recientes sino advertir respecto de ellos el comportamiento de los contribuyentes para así poder reaccionar mediante los mecanismos de

control propicios o mediante la modificación de normas administrativas que desalienten la realización de maniobras perjudiciales al Fisco.

- Efectuar menores esfuerzos de capacitación pues la misma estaría dirigida exclusivamente al grupo que integra la unidad centralizada.

Por otra parte se advierte una serie de desventajas en adoptar una unidad central, las cuales deberían ser evaluadas en función de los objetivos perseguidos en las tareas de control de los aspectos relacionados con la fiscalidad internacional. Estas desventajas podrían sintetizarse de la siguiente manera:

- Falta de difusión de la temática internacional al resto de los equipos verificadores y fiscalizadores.
- Imposibilidad de integrar el control internacional a las demás tareas de la Administración.
- Limitación de la capacidad de control y fiscalización ya que sólo el equipo central tendría asignada esa tarea, con el inconveniente adicional que al tratarse de fiscalizaciones limitadas al tema internacional pueden no detectarse otras irregularidades generadoras de evasión en el plano local.

IV.2.2. Estructura descentralizada

Como contraposición a la postura anterior, la descentralización del control de las operaciones internacionales implicaría que cada unidad regional descentralizada y/o autónoma tuviera en su esfera de competencia integrada la temática de la fiscalidad internacional. De esta manera cada dependencia regional tendría autonomía en la verificación, control y fiscalización de los contribuyentes que concretan este tipo de transacciones.

En este esquema de diseño de la estructura organizacional se advierten las siguientes ventajas:

- Ampliación del radio de control, toda vez que será destinado un mayor número de agentes a las tareas de verificación internacional.
- Mayor cantidad de agentes capacitados en la materia internacional.
- Posibilidad de integrar los controles domésticos con los internacionales.
- Aprovechamiento de la regionalización en cuanto a la identificación de las particularidades de las actividades típicas de la zona bajo control, lo que redundaría en un mayor conocimiento del comportamiento de los contribuyentes comprendidos en la zona específica, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos.

- Posibilidad de acceder a un mejor direccionamiento de las operatorias a controlar en función a lo indicado en el punto anterior.

Sin perjuicio de ello también cabe mencionar algunas desventajas en este tipo de estructuras descentralizadas.

- Necesidad de efectuar mayores esfuerzos en capacitación debido a la mayor cantidad de agentes afectados al control internacional.
- Posibilidad de que el agente que deba efectuar el control doméstico e internacional -ante la complejidad de este último- no enfoque el tema con el esfuerzo que el mismo se merece.
- Posibilidad de que los procedimientos de control doméstico no resulten acabadamente compatibles con los relativos al control internacional, pudiendo perder eficacia el de naturaleza internacional.
- Posibilidad de que se generen distintos criterios de naturaleza técnica en cada jurisdicción con el riesgo de generar un debilitamiento en la tarea de control de toda la Administración Tributaria.
- Posibilidad de adoptar distintos criterios de fijación de prioridades en los temas a someter a la verificación y control, lo cual puede ocasionar una dispersión de esfuerzos.

IV.2.3. Alternativa combinada. Estructura organizacional parcialmente descentralizada.

Teniendo en cuenta las ventajas y desventajas enunciadas en los puntos anteriores cabría la posibilidad de tomar de cada una de ellas sus fortalezas e idear una estructura organizacional que combine parte de ambas posturas.

Así podría surgir como metodología de diseño una estructura que centralice todos los aspectos vinculados a:

- la fijación de estrategias de control generales;
- los estudios macroeconómicos para la determinación de los factores de riesgo;
- la detección de variables económicas y operativas de negocios generadoras de planificación tributaria nociva y/o de maniobras evasivas o elusivas en el plano internacional;
- las estrategias de fiscalización determinando los sectores y/o contribuyentes a ser fiscalizados;
- el diseño de procedimientos de fiscalización;

- la definición de criterios técnicos aplicables a la materia internacional;
- la coordinación central de los procedimientos de fiscalización a fin de lograr unicidad de criterios y procedimientos;
- la instrumentación de la capacitación en cuanto a su contenido y fijación de prioridades de los agentes que intervendrán en los procesos de investigación y fiscalización.

De esta manera se concretaría una unidad con todas las fortalezas de contar con los agentes más altamente capacitados en materia de definiciones estratégicas y técnicas, estudios especializados, coordinación y dirección de las tareas de verificación y control.

En esta alternativa, se descentralizarían:

- la selección de casos a fiscalizar a partir de la planificación general del equipo central;
- las tareas de verificación e investigación sobre casos concretos;
- las tareas de fiscalizaciones de contribuyentes de cada zona regional,
- la selección libre de casos cuyos supuestos de elusión y/o evasión estén directamente vinculados con las características particulares de las actividades y contribuyentes de cada zona regional, de manera de lograr los mejores resultados en vistas a las particularidades citadas.

En este esquema de estructura parcialmente descentralizada en definitiva, se contaría con un equipo altamente capacitado el que estaría en mejores condiciones de fijar las pautas de planeamiento estratégico y técnico proveyendo la logística y el apoyo necesario en todas las etapas del proceso de fiscalización para su abordaje frente a cada contribuyente, tarea esta última que sería desarrollada por los agentes de cada zona regional de manera de ampliar el campo de control y a su vez fortalecer la presencia de la Administración Tributaria en todo su territorio.

IV. 2. A. Estructura administrativa de la fiscalización de operaciones internacionales

ARGENTINA

Las tareas específicas de fiscalización externa son llevadas a cabo en forma descentralizada:

- 26 Direcciones Regionales diseminadas por todo el país, y la

- Dirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes Nacionales

A medida que se han ido incrementando las tareas de control de las operaciones internacionales, se formaron equipos especializados en la fiscalización de operaciones internacionales, principalmente en la Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales.

Existe en el Departamento Operaciones Internacionales (ver punto siguiente) una División que tiene a su cargo la elaboración de los procedimientos, normas, soportes y demás elementos a aplicar en las distintas tareas de fiscalización.

Se remite al punto siguiente para tener una visión completa de la estructura administrativa de la administración tributaria argentina.

BRASIL

En el ámbito de la Receita Federal de Brasil, las operaciones internacionales se tratan de manera parcialmente centralizada.

La Asesoría de Asuntos Internacionales es la responsable, entre otras atribuciones, de la negociación de los acuerdos tributarios y del procesamiento del intercambio de información con administraciones tributarias extranjeras. La Asesoría también participa de los estudios de las estrategias de fiscalización en el área internacional.

La elaboración de normas internas y la atención de consultas de los contribuyentes sobre las materias relativas a las operaciones internacionales son atribuciones de la Coordinación General de Tributación, que mantiene en la División del Impuesto sobre la Renta técnicos especializados en el área internacional.

En el ámbito de la Fiscalización, los trabajos relacionados con el área internacional están descentralizados, ya que los estudios y análisis se realizan en la sede de Brasilia. Las tareas de estudios de las conductas ilícitas y el establecimiento de las estrategias para la fiscalización de las operaciones internacionales son atribuciones de la Coordinación General de Fiscalización. El control y la evaluación de los procedimientos de fiscalización también se llevan a cabo en la unidad central.

En lo atinente a las operaciones internacionales, la Asesoría de Asuntos Internacionales, la Coordinación General de Tributación y la Coordinación General de Fiscalización trabajan en forma integrada y centralizada, ya que sus determinaciones y orientación alcanzan a todas las unidades descentralizadas.

A nivel nacional, los procedimientos de auditoría de las operaciones internacionales son conducidos por las 109 unidades de la Receita Federal. Cada unidad posee un cuerpo de auditores que actúa junto a los contribuyentes de la jurisdicción de cada órgano. Sin embargo, debido a la

concentración de las operaciones internacionales en el eje geográfico Río de Janeiro-San Pablo, se crearon unidades especializadas, compuestas por técnicos que trabajan exclusivamente con las operaciones internacionales. En Río de Janeiro, la auditoría de las operaciones internacionales es atribución de un Grupo de Fiscalización que actúa en la Delegación de Fiscalización de la Receita Federal. En San Pablo, donde se concentra la mayor parte de las empresas multinacionales, se creó en 1998 la Delegación Especial de Asuntos Internacionales, que es la mayor unidad descentralizada del país, cuyos trabajos son exclusivos del área internacional.

La selección de casos y la ejecución de los procedimientos son responsabilidad de las unidades descentralizadas, sin ninguna participación de la unidad central. No obstante, las unidades deben observar las pautas y directrices establecidas por la Coordinación General de Fiscalización.

CANADA

Organización del Programa de cumplimiento de la Agencia de Ingresos de Canadá

Agencia de Ingresos de Canadá

Ministro de Ingresos Nacionales

Comisionado, Agencia de Ingresos de Canadá

Sub-comisionado, Agencia de Ingresos de Canadá

Programa de cumplimiento - organización del día 1^a de enero de 2007

Comisionado Asistente

Sub-comisionado Asistente

Director General, Servicios Profesionales de Auditoría

Director General, Estrategia de Cumplimiento

Director General, Aplicación y Revelaciones de Información

Director General, Grandes Empresas e Internacionales

Director General, Gestión de Investigación, Riesgo y Administración

Director General, Investigación Científica y Desarrollo Experimental

Director General, Pequeñas y Medianas Empresas

Director, Desarrollo del Personal

Elusión Tributaria y Refugios Tributarios

El CRA (Agencia de Ingresos de Canadá), organismo responsable de administrar la Ley del Impuesto a las Ganancias, ciertas Partes de la Ley del

Impuesto al Consumo, y otras leyes Federales y Provinciales/territoriales, maneja un programa para combatir esquemas de evasión tributaria.

Los contribuyentes tienen el derecho a organizar sus negocios para reducir al mínimo sus gastos tributarios. La elusión impositiva ocurre cuando tales organizaciones socavan el propósito de las disposiciones impositivas y cuando los legisladores no contemplaron esas situaciones. Son contrarias al objeto y el espíritu de la ley y frustran su objetivo. A diferencia de los programas de gastos tributarios que otorgan beneficios a los contribuyentes que han cumplido con las condiciones que promueven los objetivos económicos o sociales específicos del gobierno, estos esquemas no se relacionan con ningún objetivo específico y raras veces han sido vistos como la fomentación del propósito general de la legislación.

El objetivo del programa de elusión tributaria es disuadir las prácticas abusivas de elusión tributaria. Sus principales actividades son: detectar y examinar arreglos o maniobras sospechosas a través de auditorías y desarrollar políticas y procedimientos para combatirlas. Las maniobras son usualmente complejas. Cuando una maniobra de elusión impositiva es identificada la agencia tributaria de Canadá toma acciones correctivas ya sea por el camino de la re-evaluación o por la recomendación de modificaciones en la legislación.

Elusión Tributaria

Es derecho de cada contribuyente organizar sus asuntos para pagar la menor cantidad de impuestos que la ley permite. El término "evasión tributaria" identifica las disposiciones que son contrarias al espíritu de la ley y engañan su objetivo.

La estrategia de la Agencia para tratar con la evasión tributaria es identificar y entender las transacciones abusivas lo más pronto posible, usar este entendimiento para identificar otras maniobras donde está siendo utilizados esquemas similares, revisar tales transacciones tan rápidamente como sea posible, y aclarar públicamente la posición de la Agencia sobre estas transacciones para prevenir más abusos.

Una de las principales herramientas que utiliza la CRA es la Norma General Anti-Elusión que permite a la Agencia cuestionar las transacciones, que al ser tomadas en contexto, son contrarias al espíritu y el propósito de la ley. Además, la agencia utiliza artículos específicos de la ley y trabaja estrechamente con el Ministerio de Finanzas para "cerrar" los vacíos legales.

Para combatir la elusión tributaria, es esencial una detección temprana. La mayoría de las veces, estos esquemas son complejos, creativos y se desarrollan rápidamente.

Una vez que un esquema de evasión tributaria abusivo es identificado y auditado, los datos del esquema son incorporados en modelos de evaluación

de riesgo. Otros beneficios que tienen características similares son revisados para identificar posibles abusos.

Refugios Tributarios (Inversión que disminuye o difiere parte del impuesto a las ganancias)

Los Refugios Tributarios deben ser registrados en la Agencia antes de ofrecerse para la venta. El sistema de registro provee a la Agencia con una temprana indicación de cada refugio. El sistema de registro identifica el refugio tributario y asegura un informe futuro apropiado incluyendo el acceso a libros y registros. El registro de ningún modo asegura el derecho a los beneficios que fluyen de un refugio particular. La agencia supervisa cada refugio, a la vez que revisa cada prospecto e informe de la comisión de valor.

En algunos casos, es posible identificar, en un primer momento, un refugio tributario abusivo potencial. En otros casos, esta determinación debe esperar las transacciones reales ya que frecuentemente existe una amplia divergencia entre lo que está dicho en un prospecto, y lo que realmente resulta.

Los refugios tributarios abusivos son aquellos en donde la actividad económica es falsificada o donde el valor de la deducción tributaria excede el valor del activo subyacente, queriendo decir que la deducción es demasiado alta. Un refugio abusivo tributario también puede ser aquel en donde el método de financiación permite a un inversionista poner poco dinero efectivo en riesgo mientras que reclama una deducción mucho más grande. En algunos casos, el activo que dice ser la base de un refugio tributario puede no existir. En estos casos, el Ministerio persigue investigaciones penales.

Las cuestiones de valoración pueden ser discutibles. La Agencia mantiene a los evaluadores expertos que juegan un papel clave en la aseguración de valoraciones apropiadas. La Agencia supervisa los registros de refugios tributarios y otra información para identificar aquellos refugios en donde la valoración es posible que sea una cuestión.

CHILE

La estructura administrativa de fiscalización se puede dividir en dos niveles:

Nivel central: encargado de la identificación de situaciones o figuras de evasión o elusión a controlar que surgen del estudio de la normativa que regula las operaciones internacionales, del tipo de actividad de los contribuyentes, seguimiento del comportamiento tributario, cruces de información. Este control o revisión se materializa a través de fiscalizaciones masivas o selectivas.

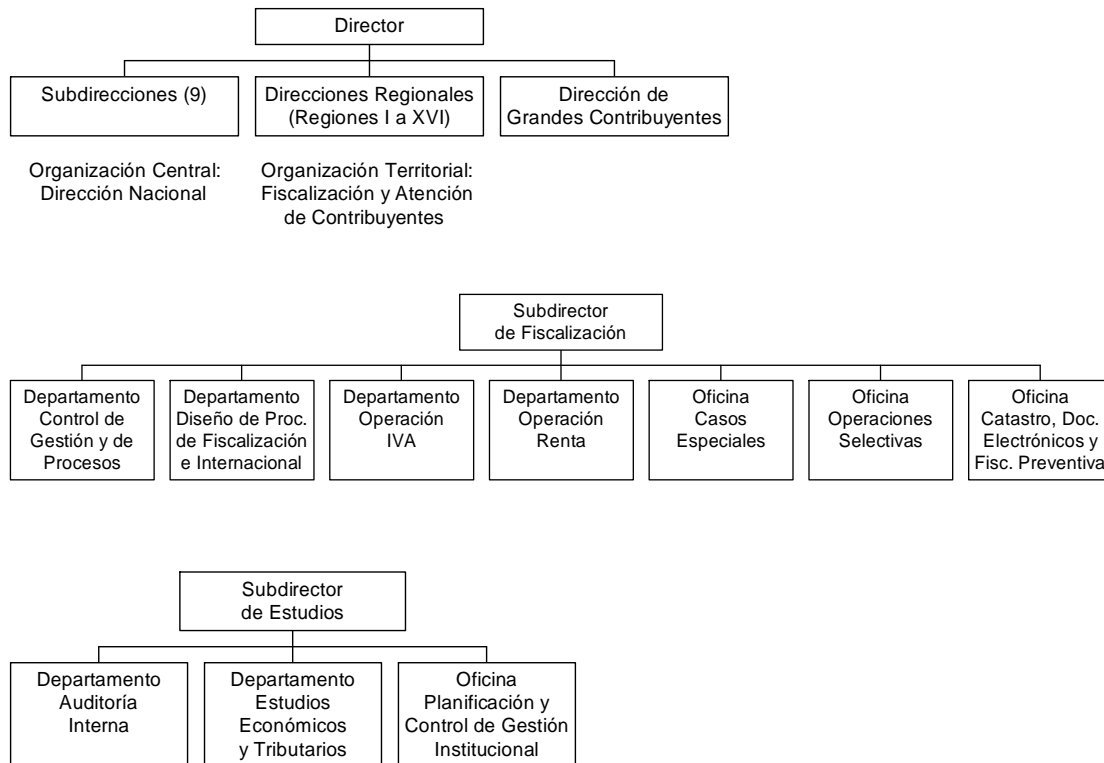
Nivel operativo: es el encargado del desarrollo de la fiscalización de acuerdo a las pautas que se hubieren definido en el nivel anterior.

Este nivel se subdivide en:

- 16 Direcciones Regionales, 4 correspondientes a la Región Metropolitana (Santiago) y el resto correspondiente a 12 regiones del país.
- 1 región especializada denominada Dirección Grandes Contribuyentes.

Acompaña un esquema del procedimiento de fiscalización, en el cual se describen 3 etapas:

1. Notificación, artículos 11 al 14 del Código Tributario.
2. Revisión de antecedentes, artículos 63 a 64 del Código Tributario.
3. Término de la auditoría.



MEXICO

El Servicio de Administración Tributaria a través de la Administración General de Grandes Contribuyentes realiza la fiscalización de las operaciones internacionales.

La Administración General de Grandes Contribuyentes cuenta con tres administraciones centrales que se especializan en operaciones internacionales:

1. Administración Central Jurídica Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes. Se encarga de resolver consultas y autorizaciones formuladas por los contribuyentes con relación a las operaciones internacionales que realizan, asimismo genera criterios normativos para las demás áreas y de esta forma uniformar la aplicación de las disposiciones tributarias en materia internacional. Aproximadamente 25 personas.
2. Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional. Tiene a su cargo la fiscalización del debido cálculo del impuesto sobre la renta causado por residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional, así como de sus establecimientos permanentes en México. Además revisa los créditos de impuestos pagados en el extranjero y el cumplimiento de las disposiciones en materia de Territorios con régimen tributario preferente, esta área también tiene encargado el intercambio de información. Aproximadamente 25 personas.
3. Administración Central de Precios de Transferencia. No opera aún formalmente, pero ya materialmente, está encargada de los acuerdos anticipados de precios (APA's) y de las auditorías para verificar el cumplimiento de los precios de transferencia. Aproximadamente 30 personas.

IV. 2. B. Estructura administrativa de estudios sobre elusión tributaria

La importancia de contar con una estructura que se dedique exclusivamente a la investigación de maniobras o mecanismos elusivos puede generar ventajas adicionales en los procesos de fiscalización y un mejor aprovechamiento de los recursos disponibles.

ARGENTINA

A inicios de 1998, cuando se estaba gestando la modificación legal que luego introdujera los cambios en materia de reglamentación en el impuesto a las ganancias de la renta mundial, de la transparencia tributaria internacional y de los precios de transferencia, no se contaba con una estructura específica destinada a la fiscalidad internacional.

En junio de 1999 se crea una nueva estructura dentro del área asesora técnica de la Dirección General Impositiva, incorporándose a la Dirección de Asesoría Técnica el Departamento Operaciones Internacionales.

De esta manera quedaban centralizadas las tareas de dirigir, coordinar y supervisar las acciones encaminadas a analizar, investigar y controlar en todo el país las operaciones realizadas por los contribuyentes y/o responsables con empresas constituidas en el extranjero o personas físicas radicadas en el

exterior que tuvieran incidencia en la tributación impositiva por medio de la aplicación, entre otras, de las normativas de precios de transferencia.

Las tareas específicas de fiscalización externa son llevadas a cabo por las dependencias operativas diseminadas en todo el país y por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, respecto de los contribuyentes que cada área posee en su jurisdicción.

El Departamento Operaciones Internacionales a través del desarrollo de sus tareas propias, constituye un verdadero instrumento de apoyo para el control y fiscalización de las transacciones transfronterizas y es la fuente de apoyo técnico no sólo en cuanto a la interpretación de las normas tributarias aplicables a los casos concretos, sino también en cuanto a desentrañar las operatorias complejas y así establecer tanto el tratamiento tributario aplicable como la metodología de precios de transferencia adecuada a las particularidades de cada caso.

Actualmente el citado Departamento pertenece a la Subdirección General de Fiscalización, dependiente directamente de la AFIP y trabaja de manera interrelacionada con las áreas operativas fiscalizadoras de todo el país, procesando y analizando información disponible, fijando estrategias de control, investigando operatorias y sus probables derivaciones, efectuando estudios sectoriales con información especial enfocada a la materia internacional y brindando capacitación en temas específicos de tributación internacional, todo ello a fin de efficientizar el accionar del Fisco en el control de las operaciones internacionales.

También tiene a su cargo la función de asesoramiento en materia de fiscalidad internacional a través de la emisión de dictámenes en los que determina el tratamiento técnico impositivo aplicable a casos concretos.

En la actualidad se han efectuado estudios sobre 1950 empresas que representan 73 sectores económicos del país, entre ellas se encuentra, por ejemplo, las 1000 exportadoras más importantes del país que concentran el 95% de la exportación nacional anual.

Estos estudios se encararon por rama de actividad y no sólo contienen información estratégica de cada sector económico, sino que también poseen la información completa de la liquidación del impuesto a las ganancias de todos los períodos fiscales no prescriptos de los contribuyentes de cada sector.

Esos estudios se complementan a su vez, con la determinación de una serie importante de ratios económicos y financieros e índices aplicables en materia de precios de transferencia y contienen un análisis pormenorizado de los márgenes de utilidad contable en comparación con los márgenes de utilidad impositivo. Para cada caso se analizan los desvíos y a partir de ellos se efectúa una selección primaria de investigación, sin perjuicio de destacar que los datos contenidos en dichos relevamientos son utilizados también para detectar otras dispersiones vinculadas al mercado local y seleccionar empresas comparables nacionales de cada sector.

Esta forma de estructura le ha permitido a la Administración Tributaria una mejor reasignación de los tiempos de fiscalización, ya que el inspector afronta cada caso particular con una serie de elementos y situaciones ya analizados en virtud a la investigación y la definición técnica realizada por el Departamento citado, permitiéndole al fiscalizador centrar su accionar en todos aquellos aspectos vinculados con las evaluaciones y relevamientos de las situaciones fácticas, la documentación respaldatoria y la real modalidad operativa desarrollada por los contribuyentes, elementos todos éstos que finalmente le permitirán determinar si la normativa tributaria ha sido debidamente aplicada y en caso contrario, establecer la magnitud de la materia imponible dejada de percibir por el Fisco.

A continuación se transcriben las misiones y funciones del Departamento Operaciones Internacionales.

SUBDIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

DEPARTAMENTO DE OPERACIONES INTERNACIONALES

ACCION

Entender en la emisión de dictámenes e informes técnicos en materia de precios de transferencia y de fiscalidad internacional y realizar las tareas que le requiera la Subdirección General de Fiscalización con relación a operaciones realizadas por los contribuyentes y/o responsables con sujetos del exterior y con relación a la temática de su competencia. Entender en la elaboración de normas y procedimientos para fiscalización y determinación de oficio, coordinando las acciones fiscalizadoras que se desarrollen en todo el país.

TAREAS

1. Emitir dictámenes e informes técnicos en los aspectos de orden tributario en materia de precios de transferencia.
2. Proponer el dictado de normas legales o criterios interpretativos que faciliten la correcta determinación de los precios de transferencia de las operaciones económicas internacionales.
3. Analizar y evaluar la información obtenida para orientar la toma de decisiones en las funciones de aplicación, recaudación y fiscalización de precios de transferencia.
4. Centralizar e intervenir en los procesos de intercambio de información con organismos nacionales e internacionales en temas de su competencia.
5. Evaluar y dar trámite a las solicitudes de intercambio de información internacional, desde y hacia el exterior, relacionadas con la materia de su competencia.
6. Entender en el desarrollo de los modelos de auditoría fiscal destinados a

facilitar y optimizar la realización de fiscalizaciones especiales a contribuyentes y/o responsables en sus operaciones internacionales.

7. Organizar y coordinar la elaboración de normas que regulen las tareas de fiscalización y de determinación de oficio, en el ámbito de su competencia.
8. Organizar y coordinar los estudios económicos que resulten necesarios a los fines del óptimo cumplimiento de las funciones asignadas al Departamento.
9. Coordinar y evaluar funcionalmente las fiscalizaciones de todo el país en materia de precios de transferencia y fiscalidad internacional.

DIVISION PROGRAMAS Y NORMAS DE OPERACIONES INTERNACIONALES

ACCION

Entender -con relación a operaciones internacionales- en la elaboración de normas y procedimientos a ser utilizados en las tareas de fiscalización y determinación de oficio, en el ámbito de su competencia, coordinando y analizando las actividades de la función fiscalizadora y determinativa emergente de tal cometido.

TAREAS

1. Desarrollar modelos de auditoría fiscal destinados a facilitar y optimizar la realización de fiscalizaciones especiales a contribuyentes y/o responsables.
2. Elaborar y proponer los procedimientos, normas, soportes y demás elementos a aplicar en las distintas tareas de fiscalización.
3. Entender en el desarrollo de técnicas para la fiscalización de contribuyentes y/o responsables.
4. Brindar la información y la asistencia necesaria para llevar adelante la acción fiscalizadora sobre los contribuyentes.
5. Interactuar en forma permanente con las áreas operativas de todo el país, con el objeto de maximizar el grado de eficiencia de las acciones de fiscalización de precios de transferencia.
6. Elaborar y proponer pautas de trabajo en materia de determinación de oficio.
7. Entender en la evaluación y análisis de los controles practicados y las informaciones obtenidas de los procesos de fiscalización con el fin de fijar metodologías de análisis y mecanismos de control.

DIVISION DICTAMENES Y EVALUACION TECNICA

ACCION

Proyectar dictámenes e informes técnicos en materia de precios de transferencia y efectuar los estudios de carácter económico y tributario que faciliten la correcta determinación de los precios de transferencia de las operaciones económicas internacionales.

TAREAS

1. Proyectar dictámenes e informes técnicos en materia de precios de transferencia.
2. Realizar los estudios necesarios para efectuar propuestas de modificaciones normativas o el dictado de criterios interpretativos que se le encomienden.
3. Administrar y explotar una base de datos que permita verificar el cumplimiento de las normas de precios de transferencia.
4. Compilar la información necesaria para evaluar resultados en materia de precios de transferencia determinando las posibles causales de desvíos y proponiendo los ajustes que se estimen conducentes.
5. Realizar estudios de carácter económico y tributario de distintos sectores de actividad en la materia que le compete y aplicar técnicas estadísticas para el relevamiento de datos.
6. Realizar estudios técnicos tributarios de los informes de precios de transferencia presentados por los contribuyentes y efectuar el análisis de las declaraciones juradas de las operaciones internacionales a fin de establecer mecanismos para facilitar la selección de los casos que serán sometidos a fiscalización.
7. Elaborar estadísticas sobre ajustes originados en las determinaciones de los tributos como consecuencia de la aplicación de precios de transferencia a fin de evaluar el comportamiento fiscal en la materia a través de la clasificación y categorización.
8. Evaluar, intervenir y tramitar las solicitudes de intercambio de información internacional desde y hacia el exterior.

BRASIL

En Brasil, los estudios de la legislación y de las conductas de los contribuyentes se realizan en forma centralizada en la unidad central de Brasilia. Actúan en conjunto la Asesoría de Asuntos Internacionales, la Coordinación General de Tributación y la Coordinación General de Fiscalización con el objetivo de verificar las lagunas en la legislación interna y

proponer medidas supletorias para combatir la práctica evasiva y elusiva en el plano internacional.

CHILE

A nivel central existe una unidad especializada, la Subdirección de Estudios, que debe realizar estudios económico-tributarios, preparar, estudiar e investigar las estadísticas de los ingresos tributarios, sus fluctuaciones y su relación con las distintas actividades económicas, para los efectos de interpretar y explicar sus variaciones.

Además, existe otra unidad a nivel central, la Subdirección de Fiscalización, que está encargada de la identificación de situaciones o figuras de evasión o elusión a controlar que surgen del estudio de la normativa que regula las operaciones internacionales, del tipo de actividad de los contribuyentes (giro), seguimiento del comportamiento tributario, cruces de información. Este control o revisión se materializa a través de fiscalizaciones masivas o selectivas.

MEXICO

Dentro del Servicio de Administración Tributaria no hay un área que realice formalmente la función de estudiar sobre la elusión tributaria, sin embargo todas las áreas a través del conocimiento que les de la revisión de los asuntos y su profundización han desarrollado una mecánica para detectar la elusión tributaria, sin lugar a dudas la presentación de consultas por parte de los contribuyentes es la principal fuente de información.

Al respecto, cabe señalar que el área de Grandes Contribuyentes ha instalado lo que se conoce como el Laboratorio de Ideas, a través del cual las diversas áreas que conforman la Administración General de Grandes Contribuyentes, exponen diversos temas u operaciones que podrían ser constitutivas de planeamiento tributario, incluyendo el que se refiere a operaciones internacionales, las cuales se analizan, discuten y de ser validadas las propuestas se instruye al área de programación de revisiones para que emita las órdenes de revisión respectiva.

Adicionalmente la Subsecretaria de Ingresos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuenta con un área que dentro de sus funciones tiene la de estudiar sobre la elusión tributaria.

IV.3 Recursos humanos asignables

Como se mencionara al principio de este Capítulo, la problemática inmersa en la fiscalidad internacional, su control y detección de planificación tributaria nociva son de naturaleza distinta a aquellas que se refieren al control doméstico.

De frente a la fiscalidad internacional no basta con el dominio y conocimiento de la legislación interna de cada país. Menos aún cuando se trata de analizar la planificación tributaria internacional para determinar si a partir de ella se han generado o no efectos nocivos para el fisco local.

Abordar el análisis y comprensión de la materia internacional requiere en primer lugar tener un acabado conocimiento de las modalidades operativas de los contribuyentes, de los negocios, de los medios de pago utilizados, de la localización de las partes contratantes, de los instrumentos o figuras legales utilizadas, etc.

En ese plano el agente tributario que tenga a su cargo el control de esta temática deberá contar con una serie de conocimientos especiales que le permitan comprender el amplio espectro de las operaciones internacionales.

No sólo deberá poseer los conocimientos propios de las normas locales destinadas a la fiscalidad internacional, sino que también su conocimiento deberá abarcar temas de legislación comparada, las normas contables y de auditoría especiales –nacionales e internacionales-, los mecanismos de detección de maniobras, habilidades en procesamiento y manejo de información, capacidad de análisis de la información. Deberá contar también con conocimiento y experiencia en estrategias de planificación tributaria utilizadas por los contribuyentes, la comprensión de operatorias complejas que en muchos casos implican verdaderas ingenierías de negocios, dominio de las operatorias financieras internacionales, capacidad de análisis macro y micro económico.

Todos estos requerimientos forman un perfil específico del agente dedicado al control internacional, demostrando la importancia de que el grupo dedicado a este control esté conformado por un conjunto de profesionales con capacitación adecuada y que a su vez sea un equipo multidisciplinario que, en consecuencia, esté preparado para enfrentar la multiplicidad y complejidad de los aspectos asociados a estas operatorias.

No escapa por lo tanto a cualquier consideración, el hecho de que la capacitación adopta un rol relevante en este contexto, estimándose que no serán pocos todos los esfuerzos por parte de las Administraciones Tributarias para proveer a sus agentes de la capacitación idónea para lograr contar con recursos humanos hábiles para la realización de la tarea encomendada.

Por otro lado, cabe advertir que es importante que en el momento de medir los esfuerzos en capacitación por parte de los organismos tributarios, sean consideradas no sólo la diversidad de temas, sino especialmente la magnitud de los valores económicos en juego y el interés tributario a ellos asociados.

En tal sentido, no puede desconocerse que por ejemplo el 60% del comercio mundial es realizado entre empresas vinculadas, que el crecimiento del PBI per cápita entre 1982 y 1999 -tasa promedio- mundial fue de 1,4%, mientras que para los paraísos tributarios dicha tasa alcanza el 3,3% (fuente: James R. Hines, "Do tax havens flourish?" Michigan University – Octubre 2004), lo cual

no deja lugar a dudas tanto respecto a la trascendencia del control de las operaciones extrafronterizas como a la posibilidad de planificación tributaria nociva que puede generarse a través de la intervención creciente de los paraísos tributarios.

IV. 4. Vinculación con otros organismos nacionales

Llevar adelante el control de las operaciones internacionales y su planificación, sin dudas requiere un fuerte aporte de información que permita desentrañar la modalidad con que son llevadas a cabo, los flujos financieros a ellas vinculadas y todo otro tipo de datos complementarios que permitan conocer acabadamente las particularidades de las mismas y los elementos del contexto en que se desarrollan, para eficientizar la labor de las Administraciones Tributarias.

En todos los países existen organismos, gubernamentales o no, que poseen información valiosa la cual, si no existen limitaciones legales que lo impidan, puede ser aportada a los Fiscos para el coadyuvar al cumplimiento de su cometido.

Por ello, para el cumplimiento de la misión y función asignada por las normas a las Administraciones Tributarias, muchas veces resulta de suma importancia contar con la colaboración de otros organismos que le provean información, asesoramiento y otro todo tipo de apoyo, de naturaleza variada v.g.: científico, de ingeniería, industriales, comerciales, etc.

En materia de fiscalidad internacional, con carácter general, se han identificado una serie de Entidades que coadyuvan, con el aporte de los datos que disponen, al conocimiento y control de la materia tributaria internacional, desde diversos planos, por lo que se estima que mantener vínculos estrechos con las mismas sin duda produce beneficios para los Fiscos.

Entre ellos podemos mencionar:

- Bancos Centrales. Estas entidades están en condiciones de brindar información financiera de todo tipo, desde movimientos financieros desde y hacia el exterior que permiten identificar los operadores intervinientes en las transacciones, como asimismo, entre otras, cotizaciones de préstamos, tasas de interés para empresas de primera línea, información ésta última que resulta de suma utilidad para analizar precios de transferencia.

Es valioso también el aporte de conocimientos sobre determinado tipo de operaciones, que resultan provechosos para contar con mayores elementos de juicio al momento de evaluar la naturaleza jurídica y económica de determinados instrumentos financieros, favoreciendo la delimitación del tratamiento tributario que merece asignárseles.

- Aduanas: Siendo las Aduanas los Organismos competentes en materia de importaciones y exportaciones, la información de que disponen resulta de

suma utilidad para confirmar operaciones, conocer los valores asignados, identificar el origen y destino de los productos, indagar sobre la posibilidad de triangulación de operaciones a través de traders o intermediarios en paraísos tributarios o no.

Algunas Administraciones Tributarias han adoptado la forma de Agencia Única de manera que tienen integrado el control tributario y aduanero. Este esquema les ha fortalecido el manejo y disponibilidad de información mejorando por ejemplo los cruces informáticos y la detección de zonas de riesgo para el control conjunto o separado. En este último sentido se tiene conocimiento de que la integración en Agencia Única les ha permitido incursionar en tareas de fiscalización conjunta y contemporánea que han producido resultados provechosos en el plano del interés tributario involucrado y en cuanto a la fuerte presencia del Ente recaudador frente a los contribuyentes.

- Bolsas de valores y Comisiones de Valores: Son entidades reguladoras de las actividades bursátiles que desempeñan funciones para asegurar el funcionamiento eficiente y regular de los mercados de la bolsa, evitar modalidades de fraude en la manipulación destinada a crear condiciones artificiales de oferta y demanda de los precios de los valores mobiliarios negociados en los mercados.

Pueden aportar información valiosa en cuanto a los tipos de operaciones, los operadores, e incluso en el caso de Argentina le proveen al Fisco los Balances trimestrales, anuales y consolidados de la empresas que cotizan.

- Entidades de control de actividades financieras: Es el caso de Brasil que a través del Consejo de Control de Actividades Financieras se persigue la finalidad de disciplinar y aplicar penas administrativas, examinar e identificar actividades ilícitas relacionadas con el lavado de dinero
- Organismos que ejercen funciones de superintendencia. Son organismos encargados de regular, controlar y fiscalizar determinadas actividades como por ejemplo seguros, gas, combustibles, etc.

Estos entes pueden brindar información valiosa en cuanto a la actividad en sí misma, como también de los proveedores y los clientes de los sujetos que nuclean.

- Cámaras empresariales: Estas entidades agrupan a empresas que se dedican a determinada actividad. La información que pueden aportar esencialmente es de mercado, de modalidad operativa del sector, de niveles de venta, de niveles de importaciones y exportaciones. Toda esta información es valiosa cuando se pretende conocer el accionar de determinado sector económico y constituye un elemento importante para el análisis de precios de transferencia.
- Institutos Nacionales de Estadísticas: Normalmente estos entes están obligados a guardar secreto estadístico, no obstante puede ser valiosa la

información de carácter general que pueden aportar, como por ejemplo, datos de tipo macroeconómico de niveles de actividad general o por sectores de la economía a nivel local e internacional, todo tipo de estadísticas relacionadas con el comercio internacional: productos exportados, destino de las exportaciones, importaciones, etc. Toda esta información puede resultar valiosa, junto con la información propia de la Administración Tributaria, para la toma de decisiones en cuanto a definir sectores a fiscalizar y más específicamente para determinar niveles de actividad internacional al momento de controlar precios de transferencia.

- Secretarías gubernamentales: Existen en algunos países unidades administrativas del poder central con facultades inherentes a determinadas actividades económicas que resultan de interés para los Estados. Por ejemplo, ganadería, agricultura, pesca, combustibles, etc.

Estas unidades administrativas concedoras de las actividades económicas que tienen bajo control pueden proveer información de importancia a los fiscos en materia de operaciones internacionales, modalidades en que son llevados a cabo los negocios, situaciones conflictivas de los sectores en materia comercial, financiera e incluso tributaria. Todos estos aspectos pueden constituir información de utilidad para desentrañar negocios, conocer los pormenores de la actividad, e incluso generar bases de datos que permitan cruzamientos con las bases de la Administración Tributaria en su tarea de control.

- Organismos de registros de propiedades industriales, tecnología, marcas, patentes, etc. Sin dudas estas entidades que en determinados países tienen a su cargo el registro de contratos de la naturaleza comentada y en otros no sólo el registro sino también la emisión de opinión sobre el contenido y alcance de los mismos, adquieren un significativo nivel de importancia en oportunidad de brindar información.

El conocimiento del tipo de contrato, los sujetos intervinientes, la naturaleza de las prestaciones involucradas, los montos y contraprestaciones pactadas, son datos relevantes al momento de analizar el encuadre tributario de la operación y proveen elementos de examen sustanciosos para: evaluar la veracidad y proporcionalidad de los gastos e ingresos derivados; analizar los precios de transferencia; determinar la efectiva prestación del servicio contratado; establecer pautas de control; determinar indicios de planificación tributaria nociva; y fijar, por la magnitud involucrada, la trascendencia de este tipo de operaciones en cuanto a si conforman o no actividades de riesgo para ser controladas.

- Organismos Migratorios. Atento que estas entidades tienen bajo su control la información de las entradas y salidas de personas, la información que al respecto puedan aportar a la Administraciones Tributarias resultan relevantes a fines de determinar todos los temas relacionados con la residencia de las personas para así establecer la asignación de materia imponible en los gravámenes que recaen sobre la renta.

Asimismo el aporte de datos del movimiento de personas puede aportar información valiosa al momento de determinar la veracidad del ingreso de personas al país para la prestación de servicios tecnológicos o de otro tipo que merezcan en la legislación interna o internacional convencional, un tratamiento tributario específico.

ARGENTINA

La administración tributaria argentina mantiene vinculaciones con otros organismos y entidades en apoyo a su misión específica.

En relación a las operaciones internacionales podemos mencionar

- Dirección General de Aduana (DGA): Si bien en Argentina la Dirección General de Aduana y la Dirección General Impositiva conforman un ente único –la Administración Federal de Ingresos Públicos-, se estima oportuno destacar la importancia que la actuación en conjunto tiene para el control de las operaciones a nivel del tema que nos ocupa. No sólo en cuanto a la utilización de las bases informáticas aduaneras sino en materia de fiscalización, habiéndose llevado a cabo procedimientos conjuntos que han resultado provechosos.
- Banco Central de la República Argentina (BCRA): provee todo tipo de información de los movimientos financieros, cotizaciones, tasas de interés para empresas de primera línea, etc.
- Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI): provee información sobre los registros de contratos de transferencia de tecnología celebrados con sujetos del exterior. En este sentido recordamos que si no se produce el registro de los contratos, el contribuyente no puede efectuar la deducción del gasto en su liquidación impositiva. También aporta asesoramiento en cuanto a la naturaleza de la tecnología adquirida.
- Secretaría de Industria, Comercio Exterior y PYME dependiente del Ministerio de Economía: Nos brinda información de los sectores económicos, estadísticas de operaciones de importación y exportación.
- Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca del Ministerio de Economía: nos provee valores de referencia sobre operaciones, estudios económicos, estadísticas y publicaciones técnicas.
- Ministerio de Relaciones Exteriores: índices locales y del exterior en materia de comercio internacional y datos económicos.
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC): Si bien este organismo está obligado a guardar secreto estadístico, nos aporta información de tipo macroeconómico de niveles de actividad por

sectores de la economía a nivel nacional e internacional, y todo tipo de estadísticas que nos han servido de utilidad para los estudios económicos sectoriales efectuados para detectar zonas de riesgo para fiscalización.

- Cámaras Empresariales: Nos hemos valido de su información para conocer las particularidades propias de las actividades que nuclean y en muchos casos conocer procesos industriales, mecanismos de explotación, niveles de rendimientos de producción, etc.
- Bolsas de Comercio: nos suministran los balances trimestrales, anuales y consolidados, de las empresas que cotizan en bolsa.
- Dirección Nacional de Migraciones del Ministerio del Interior: nos provee información sobre las entradas y salidas de personas, lo cual nos permite controlar no sólo temas vinculados a la residencia de personas físicas, sino también efectuar averiguaciones sobre personas que ingresan al país a prestar servicios tecnológicos, por ejemplo, de asistencias técnica, por contratos de transferencia de tecnología que debieron inscribirse en el registro respectivo.
- Unidad Funcional de Investigaciones Tributarias y Contrabando (UFITCO): Nos provee información complementaria sobre casos relevantes.

BRASIL

- COAF – Consejo de Control de Actividades Financieras creado por Ley N° 9613 del 3 de marzo de 1998, con la finalidad de disciplinar y aplicar penas administrativas, examinar, e identificar actividades ilícitas relacionadas con el lavado de dinero.
- SUSEP – Superintendencia de Seguros Privados, es un organismo encargado del control y fiscalización de los mercados de seguros, etc.
- CVM – Comisión de Valores Mobiliarios, desempeña funciones para asegurar el funcionamiento eficiente y regular los mercados de la bolsa, evitar modalidades de fraude en la manipulación destinada a crear condiciones artificiales de demanda y oferta de los precios de valores mobiliarios negociados en los mercados.
- BCB – Banco Central de Brasil.

CHILE

Organismos con los cuales el Servicio de Impuestos Internos mantiene vinculación:

- Servicio Nacional de Aduanas
- Banco Central de Chile
- Superintendencia de Valores y Seguros (SVS)
- Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (SBIF)
- Comisión Chilena del Cobre (COCHILCO)

MEXICO

Se tienen relaciones con las diversas áreas de Gobierno Federal que son necesarias para la obtención de información, como lo es la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Procuraduría Federal de Protección al Consumidor, Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, la Secretaría de Gobernación (Instituto Nacional de Migración), el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, entre otros.

Adicionalmente es muy importante la vinculación que tenemos con la paraestatal Petróleos Mexicanos dado que la información que de ella se recibe comprende proveedores de servicios generalmente de residencia en el extranjero.

IV.5. COOPERACION INTERNACIONAL

IV.5.1. Introducción

La capacidad de control de las Administraciones Tributarias en la materia internacional se tornaría muy limitada sin el apoyo que implica la cooperación internacional.

Frente a la realidad que plantea –como ya fuera dicho- contar con Administraciones Tributarias cuyas facultades se encuentra limitadas por sus fronteras, mientras las transacciones económicas son globalizadas y mundialmente integradas, controlar el cumplimiento tributario de los contribuyentes internacionalizados sin contar con la información adecuada y la asistencia mutua, resulta una barrera infranqueable.

Es por ello que se torna sumamente gravitante la necesidad de fortalecer la cooperación en todos sus estadios entre las Administraciones porque conforma un instrumento incuestionable en un mundo globalizado.

Al respecto debe tenerse en cuenta que la cooperación internacional es una herramienta que permite:

- Igualar destrezas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias.
- Favorecer el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Mejorar el control y desaliento de la planificación tributaria nociva.
- Conformar un método efectivo para que los países mantengan la soberanía sobre sus propias bases impositivas.

A su vez la trascendencia de este instituto está dada por el hecho de conformar un método efectivo para que los países mantengan su soberanía sobre sus propias bases impositivas y aseguren la correcta distribución de los derechos impositivos.

Por otra parte, resulta necesario contar con instrumentos jurídicos que otorguen la suficiente cobertura y establezcan las condiciones y procedimientos que garanticen la operatividad de las prácticas concretas, fundamentalmente en el intercambio de información internacional.

En cuanto a dicho intercambio, se estima oportuno resaltar que el CIAT ha diseñado su propio modelo de Acuerdo específico de intercambio de información que pretende superar las limitaciones e inconvenientes de una cláusula única en los convenios para evitar la doble imposición.

Ahora bien, la cooperación internacional cabe entenderla en dos esferas diferenciadas, sin por ello pretender fijar un orden de prioridad dada la importancia que cada uno de esos aspectos adquiere en el mejoramiento del accionar de los Fiscos.

En ese marco cabría diferenciar:

- La asistencia mutua
- El intercambio de información

IV.5.2. La asistencia mutua

Dentro de la cooperación internacional debemos considerar a la asistencia mutua entre las Administraciones Tributarias como una herramienta útil para potenciar el accionar de cada una de ellas.

En ese sentido las Administraciones deberían entender como beneficioso propender a:

- Intercambiar experiencias en cuanto a:

- El accionar de sus contribuyentes en la esfera de la tributación internacional identificando el tipo de maniobras evasivas –Vg. triangulación de operaciones a través de paraísos tributarios, giros al exterior de rentas encubiertos bajo la forma de gastos, maniobras de elusión y/o evasión comunes según la rama de actividad económica, etc.- que sin duda en muchos casos generan perjuicios a más de una Administración en las cuales pueden estar radicados los operadores involucrados en las modalidades de este tipo.
 - Los mecanismos de detección de zonas de riesgo de elusión y/o evasión. Las maniobras y modalidades transaccionales desarrolladas por los contribuyentes para minimizar la tributación.
 - Las medidas legales y operativas adoptadas para combatir la planificación internacional nociva y los resultados obtenidos de las mismas.
- Favorecer la asistencia mutua en cuanto a:
- Establecer estrategias de control y fiscalización para enfrentar problemáticas comunes.
 - Brindar capacitación en aquellos aspectos en los cuales la respectiva Administración haya obtenido resultados exitosos en materia de fiscalidad internacional.
 - Integrar bases de datos cuya utilización pueda ser compartida, con datos estadísticos y económicos de sectores y otra información de naturaleza tributaria o no, que puedan servir de utilidad para el control.
 - Evaluar los temas que pudieran requerir tratamientos legales específicos en defensa del interés tributario, para que cada Administración Tributaria promueva a través de las autoridades competentes, modificaciones legislativas o reglamentarias.
 - Definir procedimientos de control a afrontar por sendas Administraciones Tributarias para limitar el desarrollo de maniobras que las perjudiquen simultáneamente.

Sin dudas el presente trabajo es un claro exponente de los objetivos que intentan cumplirse a través de la asistencia mutua internacional.

Por otra parte cabe señalar que uno de los tópicos relevantes dentro de la asistencia mutua lo constituye la capacitación entre Administraciones Tributarias que tiene una connotación relevante toda vez que los agentes tributarios deben afrontar problemáticas comunes y sin duda la experiencia transmitida por agentes de otras Administraciones tiene la ventaja del abordaje de los temas desde una misma naturaleza de necesidades y es enriquecedora

porque incluso se está en condiciones de transmitir experiencias que obtuvieron el resultado esperado y los mecanismos de corrección utilizados.

ARGENTINA

En materia de capacitación, la administración tributaria argentina ha participado en cursos dictados por el CIAT, por la Administración Fiscal Española y en eventos organizados por el CIAT junto con la OCDE.

Asimismo cabe destacar que se han concretado pasantías en Argentina de funcionarios de otras administraciones integrantes del CIAT en materia de fiscalidad internacional, a fin de poner en conocimiento de los funcionarios extranjeros las metodologías adoptadas por el fisco argentino para el control de las operaciones internacionales.

Dichas pasantías están estructuradas de manera tal de informar sobre la legislación vigente en Argentina, la estructura administrativa adoptada, las bases informáticas desarrolladas, los mecanismos de investigación, las estrategias de control, el control de los precios de transferencia, el diseño de las matrices de riesgo para selección de casos a fiscalizar, los procedimientos de fiscalización, requerimiento de información a los contribuyentes y el comentario de casos específicos fiscalizados.

BRASIL

La Administración Tributaria brasileña aceleró la implementación de los mecanismos de asistencia mutua en el plano internacional. El incremento del intercambio de información con los países latinos es prioridad para la Administración.

Los técnicos brasileños participan sistemáticamente de los eventos de capacitación realizados en el ámbito del CIAT, del Instituto de Estudios Fiscales de España y de los seminarios conjuntos de CIAT y la OCDE.

CANADA

La CRA preside el "7 COUNTRY TAX HAVEN GROUP". (Canadá, Australia, Francia, Alemania, Japón, Reino Unido y los Estados Unidos de América) Una de las iniciativas claves de este grupo es compartir mejores prácticas a través de sesiones regulares de capacitación conjunta.

Además, Canadá es miembro de la "Joint International Tax Shelter Information Center" JITSIC (Centro de Información Conjunta Internacional sobre Refugios Fiscales), un grupo recientemente formado que compartirá las mejores prácticas para tratar con las jurisdicciones de prácticas tributarias nocivas y maniobras impositivas inapropiadas.

A continuación, encontrará un enlace al sitio del CRA que trata sobre el JITSIC y que provee más información sobre la iniciativa.

<http://www.cra-arc.gc.ca/newsroom/releases/2004/may/0503ottawa-e.html>

CHILE

La Administración Tributaria chilena ha participado en cursos patrocinados por el CIAT y la OECD, además de cursos patrocinados por la Administración Fiscal Española.

Por otro lado, el Servicio de Impuestos Internos organizó junto al CIAT y la OECD, dos seminarios internacionales en Santiago de Chile, uno sobre convenios para evitar la doble tributación, y otro sobre aplicación de precios de transferencia. Estos seminarios contaron con la participación de numerosos países miembros del CIAT.

Además se han realizado pasantías en Chile de funcionarios de otras administraciones integrantes del CIAT, con la finalidad de poner en conocimiento de funcionarios extranjeros las metodologías adoptadas por el Servicio de Impuestos Internos para la fiscalización.

MEXICO

El Servicio de Administración Tributaria tiene como intención la de acudir a cualquier curso que sea invitado por parte de otras Administraciones Tributarias mediante el cual se capacite a su personal, asimismo siempre ha ofrecido la mejor de las disposiciones para capacitar a cualquier otra Administración que así lo requiera o a participar junto con otras Administraciones en cursos de capacitación, enviando para ello a lo mejor de nuestros expertos.

En este punto es especialmente relevante, la coordinación que se ha tenido con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), con la cual se han desarrollado diversos cursos, como lo han sido en materia de negociación de Convenios y otro en materia financiera.

IV.5.3. El intercambio de información internacional

IV 5.3.1. Introducción

Ante el contexto mundial actual caracterizado por una creciente globalización que derivó en el incremento del comercio internacional, la apertura de los mercados, la evolución impensada en las comunicaciones y la informática, genera una realidad inevitable; las posibilidades del accionar de las Administraciones Tributarias consideradas individualmente al estar limitadas a

sus respectivas fronteras, se manifiestan insuficientes para abordar eficazmente el control de la materia tributaria cuando involucra transacciones de carácter internacional.

En este esquema, el intercambio de información internacional juega un rol preponderante y esencial cuando se trata de fijar la materia imponible en aquellos casos, entre otros, en que los hechos económicos total o parcialmente son llevados a cabo en el exterior, en los supuestos que corresponda atribuir rentas a personas domiciliadas en otros países e incluso definir la base de imposición sobre bienes localizados en el exterior.

Todas estas situaciones aunadas a la creciente movilidad de los factores de la producción, de los capitales y de las personas y las diferencias de regímenes tributarios en las distintas jurisdicciones, son proclives a generar hechos de evasión y/o elusión que serían imposibles de controlar sin la cooperación en el aporte de información confiable y oportuna.

En este contexto, los Estados han advertido la trascendencia de la herramienta fundamental de la cooperación internacional que es el intercambio de información extrafronteras.

A fin de una mayor comprensión de la disciplina que nos ocupa se considera oportuno citar a Profesor Pietro Adonnino (“El intercambio de información entre Administraciones Fiscales”).

Este autor señala que en la cooperación internacional entre las Administraciones Tributarias de diferentes países involucra diversos intereses que es útil poner de manifiesto.

En tal sentido señala que aparecen en primer lugar los intereses de los Estados y se verá que son éstos los intereses principalmente tomados en consideración por las diversas normas sobre el intercambio de informaciones: el interés fundamental para la correcta aplicación de las leyes impositivas –comprendidos los tratados contra la doble imposición- es el de asegurar la recaudación de los ingresos tributarios. Aparece luego la exigencia de preservar algunos peculiares caracteres de los diversos sistemas jurídicos nacionales (v.g.: tutela del secreto de determinadas garantías procedimentales), especialmente con referencia a valores fundamentales constitucionalmente garantizados; la exigencia de tutelar los intereses de la economía nacional y, por ende, excluir la comunicación de aquellas comunicaciones que pueden facilitar de cualquier manera la concurrencia extranjera; el interés (conexo a los principios generales de soberanía y eficiencia de la actividad administrativa) a limitar el empleo de personas y medios en el interés de una administración extranjera sólo en aquellos casos donde dicho empleo sea entendido como efectivamente justificado. Bajo este perfil se revelan las cuestiones relativas a la reciprocidad, el agotamiento previo de los medios instructorios internos, a las limitaciones puestas por la legislación y la práctica administrativa.

Continúa expresando el autor mencionado que en lo que respecta a los contribuyentes a la par del interés (concurrente con el interés de los Estados)

de evitar situaciones de doble imposición -o en general, de ilegítima imposición- aparece además el interés a que se garantice una correcta adquisición de las informaciones, la reserva de las informaciones intercambiadas, el interés a que no se intercambien informaciones que puedan alterar la concurrencia en el comercio internacional y el interés a una tutela eficaz contra un intercambio ilegítimo de información (en base a la norma internacional o a la normativa interna): intereses estos últimos que pueden también contrastar con el fundamental interés de los Estados al recíproco intercambio de las informaciones.

IV.5.3.2. Fuentes

Tradicionalmente la convención de realizar intercambio de información internacional proviene de las cláusulas dispuestas en los Convenio para evitar la doble imposición de carácter amplio.

Así, en cuanto respecta a los países miembros del CIAT cabe tener en cuenta los modelos de la OCDE, de las Naciones Unidas y el Pacto Andino.

La evolución e implicancias en las respectivas modificaciones de los textos respectivos al intercambio de información en esos modelos ha sido ampliamente analizada por el Dr. Claudino Pita en su artículo “Intercambio de Información y Administración Tributaria” – Seminario Internacional sobre “Aspectos de la Tributación Internacional en el Contexto Actual y doble Tributación” Santo Domingo, República Dominicana, 22 al 26/07/2002, cuya lectura se recomienda.

IV.5.3.2.1. Intercambio de información a partir del Modelo OCDE

La versión actual del ARTICULO 26 fue aprobada por el comité sobre asuntos fiscales de la OCDE el 1 de junio de 2004, cuyo texto se transcribe a continuación:

ARTICULO 26

“1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que sea necesaria para la aplicación de las disposiciones de este Convenio o para la administración o cumplimiento de las leyes internas relativas a los tributos de toda clase y descripción impuestos a los Estados Contratantes, o a sus subdivisiones políticas o autoridades locales, en tanto que la imposición de que se trate no sea contraria a este Convenio. El intercambio de información no está restringido por los Artículos 1 y 2.

“2. Cualquier información recibida por un Estado Contratante según lo establecido en el párrafo 1 será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo las leyes internas de ese Estado y será revelada

solamente a las personas o las autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) concernientes con la liquidación o recaudación de, la aplicación o el enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a los impuestos mencionados en el párrafo 1 de este Convenio, o el incumplimiento de lo antedicho. Estas personas o autoridades utilizarán la información sólo para estos propósitos. Podrán revelar la información en procedimientos judiciales públicos o en decisiones judiciales.

“3. En ningún caso, las disposiciones de los párrafos 1 y 2 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:

a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y la práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;

“b) suministrar información que no se puede obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;

“c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea al orden público (*ordre public*).

“4. Si la información es solicitada por un Estado Contratante de conformidad con este Artículo, el otro Estado Contratante utilizará sus métodos de recolección de datos para obtener la información solicitada, aún cuando el otro Estado Contratante pueda no necesitar tal información para sus propios propósitos impositivos. La obligación contenida en la oración anterior está sujeta a las limitaciones del párrafo 3 pero en ningún caso tales limitaciones serán interpretadas de modo que permitan a un Estado Contratante negarse a suministrar información sólo porque no tiene interés nacional en tal información.

“5 En ningún caso las provisiones del párrafo 3 serán interpretadas de modo que permitan a un Estado Contratante negarse a suministrar información sólo porque la información se encuentra en poder de una entidad bancaria, otra institución financiera, representante o persona que actúa en calidad de agente o fiduciario o porque la información está relacionada a los intereses de propiedad de una persona.”

IV.5.3.2.2 Intercambio de información a partir del Modelo ONU

El artículo 26 del Modelo de la ONU reproduce en general el texto del artículo 26 del Modelo OCDE con algunas incorporaciones. Se transcribe a continuación:

“1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas de los Estados Contratantes relativas a los impuestos cubiertos por el Convenio, en tanto que la imposición de que se trata no sea contraria la Convenio, en particular para la prevención del fraude o

evasión de tales impuestos. El intercambio de información no está restringido por el Artículo 1. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado. En todo caso, si la información es originalmente considerada como secreta en el Estado transmitente, ella será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos que son materia del Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información sólo para estos propósitos pero podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales. Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información, pudiendo, inclusive cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos.

“2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:

- a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;
- c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público).”

IV.5.3.2.3 Intercambio de información a partir del Modelo del Pacto Andino

Por su parte, en este Modelo el texto relativo al intercambio de información expresa:

“Las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

“La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.

“Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí”.

IV.5.3.2.3 Intercambio de información a partir de Acuerdos específicos de intercambio de información

Los intercambios de información internacional basados en las disposiciones de los Modelos de Convenio antes mencionados si bien son operativos y tienen plena vigencia en cuanto obligan a los Estados Contratantes a brindar los datos pertinentes pueden ocasionar inconvenientes en su ejecución, al no regular en forma detallada el intercambio por no contener previsiones específicas en cuanto al procedimiento y metodología a utilizar, plazos para producir y remitir la información, destino a otorgar a la información en función a los diferentes textos que a través del tiempo han tenido los artículos de intercambio de información dentro de los Convenios para evitar la doble imposición.

Por otra parte, se advierte con mayor efectividad la concertación de Acuerdos Específicos para el intercambio, no sólo por el hecho de poder establecer el alcance y el objeto de interés de las partes contratantes sino que también pueden fijarse todas las pautas, requisitos específicos y ampliar su cometido al posibilitar la incorporación de otras metodologías de cooperación como la asistencia mutua.

Ejemplo de estos avances lo constituyen el Modelo Específico de Intercambio de Información de la OCDE y el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información desarrollado por el CIAT. Este último está diseñado para poder ser suscripto tanto como complemento de los Convenios para evitar la doble imposición como asimismo por aquellos Estados que sin contar con los mencionados Convenios de doble imposición, puedan acordar solamente los relativos al intercambio de información, en la medida que sus legislaciones internas así lo admitan.

IV.5.3.3. Alcances del intercambio de información

Con carácter general y sin perjuicio de las particularidades de cada uno de los Modelos de Convenios para evitar la doble imposición antes enunciados y las condiciones especiales que cada Estado hubiera concertado en las negociaciones concretas, el intercambio de información internacional puede ser utilizado para:

1. Evitar la doble imposición internacional.
2. Aplicar correctamente las leyes internas en la medida que la tributación no sea contraria al Convenio, de esta manera la información podrá utilizarse en esas condiciones respecto de los gravámenes comprendidos o no en el Convenio.

3. Prevenir el fraude y la evasión tributaria en el territorio del Estado contratante, por lo cual con igual alcance que el descrito en el punto anterior abarca a los tributos comprendidos o no en el Convenio.
4. Ser divulgada en los procesos públicos de tribunales o decisiones judiciales.

Además, la información podrá estar referida tanto a personas residentes o no en el Estado Contratante de que se trate. Así la información a ser intercambiada no encuentra límite en cuanto a la nacionalidad o residencia del sujeto sobre el cual se proveerá la misma.

En tal sentido es importante destacar que puede existir un verdadero interés en lograr información de actividades desarrolladas en un Estado Contratante por no residentes.

IV.5.3.4. Límites al intercambio de información

Tal como se desprende de los artículos transcritos de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición, existen límites al intercambio de información en cuyo caso el Estado o Administración Tributaria requerida no está obligada a brindar información.

Ello es así cuando:

1. El tipo de requerimiento de información que se realizara implicara la utilización de medidas administrativas que no resulten acordes a la legislación y prácticas administrativas vigentes en ambos Estados. Esto resulta lógico pues el intercambio debe poseer el marco legal adecuado que a su vez garantice el procedimiento, dándole certeza jurídica y transparencia administrativa.
2. La información requerida no se pueda obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado contratante. Evidentemente el suministro de información no puede suponer la violación a la legislación vigente de los Estados Contratantes ni convalidar procedimientos administrativos que estuvieran vedados.
3. Para suministrar información se revelase secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria al orden público. Si bien esta limitación no resulta discutible, resultaría aconsejable que los Estados Contratantes por las vías que tienen previsto los Convenios especifiquen el alcance de estos secretos, las normas que las regulan y las situaciones específicas que quedarán comprendidas en este tipo de secretos a fin de evitar que bajo el amparo de este instituto se restrinja el intercambio en situaciones que no han sido especialmente protegidas.

IV.5.4. Principios que rigen el intercambio de información internacional

Existen principios que rigen en el intercambio de información internacional que están inmersos en los comentarios efectuados hasta aquí.

Estos principios son reconocidos a nivel internacional y se refieren a:

- Confidencialidad

Este principio significa trasladar los efectos del secreto tributario al otro Estado Contratante o Administración Tributaria.

En materia de intercambio de información el secreto tributario constituye la base de la mutua confianza y se convierte en una condición y requisito que condiciona una cooperación beneficiosa entre países.

A través de la confidencialidad se pretende evitar que la información intercambiada pueda tomar estado público y en consecuencia provocar una utilización inadecuada.

En los hechos a través de la confidencialidad se exige que la información sea mantenida en secreto de la misma forma que los datos logrados de fuentes internas.

La violación al resguardo del secreto tributario, trae aparejado la aplicación de las sanciones vigentes del país receptor de la información.

- Diligencia

Este principio se refiere a que el intercambio de información internacional debe llevarse a cabo mediante la utilización de todos los medios legales y administrativos disponibles en la Administración requerida y ésta debe desplegar sus mejores esfuerzos para ejecutar la solicitud.

Es por ello que si la información solicitada no está disponible en la Administración Tributaria requerida, ésta deberá desplegar los procedimientos legales y normativos con que cuenta para obtener la información pedida, teniendo en cuenta además que debe producirla aún cuando los datos requeridos no resultaran de su interés o necesarios para sus propios fines.

Ejemplo de ello sería el caso de una Administración Tributaria que pretendiera información respecto de algún tipo de operación que en la Administración Tributaria requerida estuviera exenta de tributación. Para esta última Administración la información a recolectar seguramente no le genera beneficio alguno, no obstante, no la libera de producirla y comunicarla a la parte interesada.

Es por ello que la parte solicitada debe suministrar la información aún cuando no necesite de la misma para la administración y el cumplimiento de sus propias leyes impositivas.

En tal sentido debe advertirse que un diligenciamiento eficiente y eficaz en la provisión de información al exterior redundará en la promoción de un trato igualitario por parte del Estado o Administración requirente, cuando sea necesario recurrir a ella para obtener información.

- **Oportunidad**

Para que la información sea útil debe ser oportuna, por lo tanto debe instrumentarse rápidamente porque de otra manera podría carecer de valor alguno.

Al igual que en el caso del diligenciamiento de la información la producción de información oportuna promueve la generación por parte del otro Estado o Administración Tributaria de datos también oportunos.

En muchos casos suele ocurrir que la necesidad de la información se genera en momentos más o menos cercanos al término de la prescripción. En estos casos es aconsejable que en el momento de efectuar el pedido de información se deje expresamente aclarada esta situación para que el equipo del exterior responsable de su producción pueda actuar en consecuencia, pues de otra manera la información podría obtenerse a destiempo.

- **Reciprocidad**

Obviamente cuando un Estado o Administración realiza esfuerzos especiales para generar información para otro Estado o Administración, pretende obtener un trato recíproco.

La reciprocidad puede entenderse en sentido estricto o en sentido amplio.

En sentido estricto supone una igualdad de elementos y de información a ser intercambiada, lo que supone en algunos casos efectuar un estricto control del volumen de intercambios producidos.

Esta modalidad genera dificultades y evidentemente puede tornar inoperante el intercambio de información.

Adviértase esta situación en el supuesto de Acuerdos de Intercambio celebrados entre Administraciones con logísticas de datos de muy diferente envergadura. Si la reciprocidad se midiera en cantidades de intercambios realizados es probable que la Administración Tributaria con menos recursos no tuviera acceso a información de la Administración Tributaria más desarrollada

porque no podría darse el equilibrio que exige la reciprocidad medida en sentido estricto.

En cambio si a la reciprocidad se le asigna un sentido amplio estos inconvenientes son superados porque implica evaluar el equilibrio de una forma balanceada en su conjunto, o mejor aún en función de la buena fe y la disposición que una Administración Tributaria pone al servicio de la otra aún cuando el volumen de información factible de ser intercambiado fuera diferente.

- **Deben haberse agotado los medios locales antes de efectuar un requerimiento de información a otra Administración Tributaria**

Efectivamente no puede desconocerse que el proceso de intercambio de información requiere un esfuerzo por parte de la Administración que debe suministrar la información, por lo tanto no es razonable que todo su andamiaje administrativo sea puesto en marcha cuando la propia Administración Tributaria que pretende se le brinde información, contara a través de sus propios medios con la posibilidad de obtenerla por sí misma.

IV.5.5. Tipos de intercambio de información internacional

IV.5.5.1 Intercambio Automático

Se trata del intercambio de información que se encuentra disponible y se obtiene, generalmente, en forma rutinaria por el país emisor. La información no está relacionada con un solo caso, es de carácter masivo.

Por lo tanto se trata del envío habitual y sistemático de datos sobre conceptos específicos, tales como: intereses, dividendos, regalías, pensiones.

Habitualmente en esta modalidad las partes contratantes acuerdan de antemano qué tipo de información desean intercambiar a través de este método, la frecuencia de la transmisión de los datos y los medios utilizados a tal fin.

IV. 5.5.2. Intercambio Espontáneo

Este tipo de intercambio se genera cuando una de las partes contratantes, en el transcurso de la administración de sus propios tributos toma conocimiento de una información que considera puede ser de interés para la otra Administración Tributaria.

En esas condiciones, la información es transmitida sin esperar que el país receptor la solicite.

La efectividad de este tipo de intercambio depende directamente de la habilidad del personal fiscalizador para identificar, en el transcurso de una investigación o fiscalización la información que pueda ser relevante para la administración impositiva extranjera.

Es esperable y beneficioso que la Administración que envió la información en forma espontánea obtenga respuesta del país que la recibió, a fin de conocer si los mismos resultaron de utilidad, situación que en caso afirmativo generará un incentivo para que los agentes fiscalizadores continúen suministrando información espontáneamente.

IV. 5.5.3. Intercambio a requerimiento

Este tipo de intercambio se produce cuando la autoridad competente de un Estado solicita información a la autoridad competente del otro Estado referida a un caso y contribuyente determinado, y por lo tanto involucra interrogantes concretos y específicos.

Bajo este esquema cuando se han firmado Acuerdos de intercambio de información específicos, las partes suelen acordar las condiciones en que se llevará a la práctica este tipo de intercambio, incluyendo la forma de efectuar el pedido, el acuse de recepción, los plazos de contestación, los supuestos de extensión de plazos, los casos en que no será posible emitir la información requerida y su fundamentación, etc.

IV. 5.5.4. Otros tipos de intercambio de información.

IV. 5.5.4.1. Intercambio amplio de información

Se produce cuando no concierne a un contribuyente específico sino a un sector económico en conjunto como por ejemplo datos de determinada industria, formas en que opera determinado sector económico, esquemas de financiamiento, precios de mercado, formas de fijar precios, las tendencias de evasión tributaria, pautas de control eficaz, etc.

IV. 5.5.4.2. Fiscalizaciones simultáneas

Es un procedimiento que implica un acuerdo entre las autoridades competentes de las partes contratantes con la finalidad de examinar en forma simultánea e independiente (cada Administración Tributaria en su propio territorio), los asuntos impositivos en los cuales el/los contribuyente/s poseen un interés común con vistas a intercambiar cualquier tipo de información que obtuvieran de esta manera.

Es una metodología especialmente útil para controlar un mismo conjunto económico en materia de precios de transferencia y también para identificar esquemas de evasión.

IV. 5.5.4.3. Fiscalizaciones en el extranjero o visitas de los representantes de las autoridades competentes

Se trata de situaciones en las que puede resultar de utilidad viajar a jurisdicciones extranjeras con el propósito de reunir información para un caso en particular.

Estas visitas deben ser autorizadas por la jurisdicción extranjera y estar permitidas por las leyes del país receptor, de lo contrario se produciría incumplimientos de soberanía.

Por lo tanto la decisión de autorizar o no dichas visitas, y en caso afirmativo, si la presencia de funcionario impositivo extranjero requiere el consentimiento del contribuyente, así como también otro tipo de términos o condiciones para dichas visitas, es responsabilidad única de cada país en particular.

Las presencias en el exterior pueden darse en diferentes ocasiones:

1. A pedido del país que necesita información, si considera que eso le facilitará la comprensión de la investigación o la reunión de información.
2. Como iniciativa de la autoridad competente a fines de reducir el costo que implica reunir la información.

En algunos países los representantes habilitados de las autoridades competentes de otro país pueden participar en una inspección impositiva y esto es generalmente útil para lograr una idea clara de las actividades comerciales y de otras relaciones que una persona residente de un país puede tener con sus asociados extranjeros.

ARGENTINA

La República Argentina ha celebrado 17 convenios internacionales para evitar la doble imposición respecto a los impuestos que recaen sobre la renta y el patrimonio.

Los países con los cuales se encuentran vigentes dichos acuerdos internacionales son:

- Bolivia
- Alemania
- Francia

- Austria
- Brasil
- Italia
- Chile
- España
- Canadá
- Finlandia
- Gran Bretaña e Irlanda del Norte
- Suecia
- Dinamarca
- Bélgica
- Países Bajos
- Australia
- Suiza

A través de esos convenios la administración tributaria tiene habilitado los mecanismos de intercambio de información, los cuales han resultado provechosos en algunos casos y no tanto en otros.

No obstante, los procedimientos de intercambio han mejorado en estos últimos años y han permitido obtener información que está siendo utilizada para la verificación de la renta mundial y los precios de transferencia, a través de la modalidad de intercambio a requerimiento y espontánea.

Además, la Administración Tributaria tiene un marcado interés en fomentar esta figura, debiendo señalarse que la Argentina ha participado en el grupo de trabajo del CIAT que elaboró el Modelo de Intercambio de Información que fuera aprobado hace poco tiempo.

En Argentina las fuentes legales sobre las que se sustenta el intercambio de información internacional están dadas por:

- La red de Convenios para evitar la doble imposición internacional
- La ley de procedimiento tributario que otorgó a la Administración Federal de Ingresos Públicos la facultad de levantar el secreto tributario para el caso de firmar acuerdos de cooperación internacional.

Hasta la modificación de la ley del impuesto a las ganancias producida por la Ley N° 25.063 que, entre otros cambios, reglamentó el criterio de renta mundial e incorporó el régimen de precios de transferencia, el intercambio de información no tuvo una real trascendencia, limitándose a los intercambios de información espontáneos y automáticos brindados por los países signatarios de los Convenios y algunos casos esporádicos de intercambio a requerimiento.

A partir de ese momento el intercambio de información transfronterizo asume un papel relevante para la administración tributaria argentina, fundamentalmente por su férrea decisión de realizar un control efectivo de

todos los aspectos vinculados a la operatoria internacional en resguardo del interés tributario involucrado.

En ese contexto y a partir de las nuevas facultades legales otorgadas a la AFIP, se han firmado recientemente con España, Brasil, Chile y Perú, Acuerdos Específicos de Intercambio de Información, los tres primeros complementarios al Convenio para evitar la doble imposición y el último en función a las facultades propias de la Administración Federal y el levantamiento del secreto tributario antes referido.

Todos estos Acuerdos específicos se negociaron en base Modelo CIAT de Intercambio de Información, que incluye los procedimientos para realizar fiscalizaciones simultáneas. Se encuentran en vía de negociación otros acuerdos más, incluso con países con los cuales no existe convenio para evitar la doble imposición, también a partir del Modelo CIAT.

Otro de los canales utilizados por la administración tributaria argentina para la obtención de información internacional a fines tributarios y en los casos de países con los cuales no existen convenios para evitar la doble imposición, es la red del servicio diplomático argentino en el exterior.

En muchas oportunidades la colaboración obtenida ha sido valiosa destacando, por ejemplo, un caso de relevancia en el que el servicio diplomático logró validar el contenido de una página de Internet en la que se habían localizado elementos de prueba valiosos para fundamentar la pretensión tributaria en el proceso de fiscalización de un contribuyente.

BRASIL

Brasil practica el intercambio de información con todos los países con los cuales mantiene acuerdos para evitar la doble imposición y también con Inglaterra y con los Estados Unidos de América que mantiene acuerdos de reciprocidad de tratamiento.

CANADA

Los programas de Intercambio de Información (EoI) son una serie de programas cuyo objetivo es facilitar los esfuerzos cooperativos y el intercambio de información entre la CRA y las administraciones tributarias extranjeras.

Las administraciones tributarias tienen 2 factores en común: las fuertes cláusulas de confidencialidad y el hecho que sus poderes están restringidos a sus territorios nacionales. Por medio de los procedimientos legislativos y administrativos, los Programas de Intercambio de Información aseguran el intercambio de datos del contribuyente con más de 80 compañeros del tratado, y prevén viajes a jurisdicciones extranjeras para propósitos de cumplimiento.

A Continuación se detalla una lista de los tipos de programa que al momento se están llevando a cabo, junto con una breve explicación de la colaboración que provee cada programa.

- Solicitudes específicas: La CRA puede solicitar a la administración tributaria extranjera información específica de un contribuyente determinado. Se le solicita a la jurisdicción extranjera que utilice sus facultades administrativas para obtener dicha información. La CRA tiene la misma obligación de responder solicitudes extranjeras.
- Intercambio automático: La CRA recibe archivos informáticos que contienen información sobre residentes en Canadá que reciben pagos en concepto de intereses, dividendos, pensiones, etc. informados a jurisdicciones extranjeras. La CRA envía información similar a 16 países que tienen convenio.
- Intercambio espontáneo: Entre los países con los que existen acuerdos, existe la obligación de identificar la información que podría ser útil para la jurisdicción extranjera durante el curso de sus inspecciones internas y de comunicarla a la otra jurisdicción en forma espontánea.

Estos intercambios pueden ser sobre contribuyentes individuales, pero recientemente este programa ha sido la fuente de información sobre maniobras de inversión abusivas.

- Inspecciones e investigaciones penales simultáneas: Este programa permite la inspección o investigación independiente pero coordinada de contribuyentes relacionados.
- Asistencia en la recaudación: La CRA tiene acuerdos con algunos países para proveer asistencia en la recaudación. El país extranjero recaudará deudas establecidas de ciudadanos Canadiense residentes en ese país.
- Viajes: Las Administraciones Tributarias deben obtener permisos de la jurisdicción extranjera antes de operar en el suelo extranjero. En general el contribuyente debe aprobar dicha visita, pero la jurisdicción hace el ofrecimiento de los servicios de sus auditores o investigadores en algunas circunstancias.

Resumen:

En combinación, los programas antes mencionados proveen una amplia gama de servicios que tienen en cuenta la colaboración entre países parte, a la vez que protegen los derechos de los contribuyentes y respetan toda la legislación subyacente.

CHILE

El artículo 6° del Código Tributario en su inciso 1°, encomienda al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias, con excepción de cualquier otra autoridad u organismo administrativo; y en sus incisos y letras siguientes establece atribuciones o facultades para el Director y Directores Regionales.

Dentro de las facultades del Director del Servicio de Impuestos Internos se contempla el mantener canje de información con servicios de impuestos de otros países para los efectos de determinar la tributación que afecta a determinados contribuyentes. Este intercambio de informaciones deberá solicitarse a través del Ministerio que corresponda y deberá llevarse a cabo sobre la base de reciprocidad quedando amparado por las normas relativas al secreto de las declaraciones tributarias.

Para el caso de convenios de doble tributación el intercambio se encuentra normado en el artículo 26 de los mismos.

Por otro lado, se han realizado experiencias de intercambio de información con algunos países con los que se tienen vigentes Convenios de Doble Tributación, aplicando el artículo 26 de los mismos.

Adicionalmente, Chile ha firmado dos acuerdos de intercambio de información, uno con España y otro con Argentina, el primero de los cuales se ampara en el artículo referente a intercambio de información del Convenio de Doble Tributación vigente entre ambos países, y el segundo tiene como base el artículo 6° inciso 1° del Código Tributario. Además, se encuentran en etapa de negociación convenios de intercambio de información con otros países.

Procedimiento de Intercambio de Información:

a. Intercambio a requerimiento.

- Solicitudes de Información

Ante la necesidad de obtener información tributaria de un contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos procede a solicitarla mediante reservado firmado por el Director de este organismo.

El reservado se dirige a la autoridad responsable definida por la contraparte y se señalan los antecedentes recopilados en Chile, el motivo del requerimiento y la información específica que se solicita.

- Respuestas a solicitudes de Información

Los requerimientos de información de administraciones tributarias extranjeras se reciben formalmente a nivel directivo de la administración tributaria chilena, es decir, a nivel de Ministro de Hacienda, Director del Servicio de Impuestos Internos o algún responsable designado por éste último para cumplir esta función.

El documento con la petición formal es derivado a niveles operativos, representados por el área Fiscalización Internacional del Departamento Diseño de Procedimientos de Fiscalización e Internacional, dependiente de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, y las Direcciones Regionales que tienen jurisdicción sobre el contribuyente en el que recae el requerimiento.

En el Área de Fiscalización Internacional se analiza el requerimiento de información y, de ser procedente, se diseña un plan de acción para que la Dirección Regional ejecute la auditoría, revisión o recopilación de antecedentes respectiva.

Las Direcciones Regionales reciben el plan de acción diseñado y desarrollan las actividades en un plazo determinado, tras el cual generan un informe con los resultados obtenidos y los antecedentes recopilados. Todos los documentos son timbrados por fiscalizadores tributarios.

El informe y los antecedentes recopilados se reciben en Fiscalización Internacional, donde se analizan para la confección de la respuesta o para generar actividades adicionales.

Una vez que se genera la respuesta, se dirige formalmente mediante documento reservado a la administración tributaria requirente.

b. Intercambio Automático

Respecto del intercambio automático no existe un procedimiento estándar para el traspaso de la información.

En la negociación para el establecimiento de un Acuerdo de Intercambio de Información, se define la información que será intercambiada de esta manera, pero el procedimiento propiamente tal se establece al momento del envío de la información.

En el caso de Chile, sólo se ha producido, a la fecha, un intercambio de información, con España. En dicho intercambio, cada administración tributaria genera un archivo computacional, tomando como base las recomendaciones del Manual de Implementación de Intercambio de Información de la OCDE, el que es enviado, encriptado, a su contraparte.

c. Intercambio Espontáneo

No se han producido intercambios espontáneos de información, sin embargo, el procedimiento a seguir en caso que se presentase, es similar a la finalización del procedimiento para intercambio en requerimiento.

Una vez recopilados los antecedentes por la Dirección Regional o el Área Fiscalización Internacional, se envían formalmente mediante documento reservado a la contraparte.

MEXICO

En materia de intercambio de información, México ha celebrado con los siguientes países acuerdos para el intercambio de información tributaria:

1.- Finlandia	10.- Singapur	19.- Chile
2.- Alemania	11.- Francia	20.- Canadá
3.- Irlanda	12.- Israel	21.- Ecuador
4.- Países Bajos	13.- Noruega	22.- Portugal
5.- Dinamarca	14.- España	23.- Polonia
6.- Japón	15.- Estados Unidos de América	24.- Luxemburgo
7.- Bélgica	16.- Reino Unido	25.- República Checa
8.- Italia	17.- Suecia	26.- Indonesia
9.- Suiza	18.- Corea	27.- Australia

En algunas ocasiones el intercambio de información es restringido, situación que se da cuando en el Convenio se limita el intercambio de información únicamente a la aplicación del mismo, sin que se permita a los Estados Contratantes consultar casos que no involucren la aplicación del Convenio. En el caso de los Convenios que tiene celebrados México, el intercambio de información es restringida en los siguientes países:

- 1.- Alemania
- 2.- Suiza
- 3.- Gran Bretaña
- 4.- Japón
- 5.- Luxemburgo
- 6.- Irlanda

En la práctica, México únicamente ha tenido intercambio de información efectivo con los siguientes países:

1.- Finlandia	7.- Italia	13.- Reino Unido
2.- Alemania	8.- Suiza	14.- Suecia
3.- Países Bajos	9.- Francia	15.- Corea
4.- Dinamarca	10.- España	16.- Chile
5.- Japón	11.- Estados Unidos de América	17.- Canadá
6.- Bélgica	12.- Portugal	18.- Polonia

El país con el que existe mayor intercambio de información es Estados Unidos de América.

Aunado a lo anterior, existe intercambio de información automática con los siguientes países:

- 1.- Estados Unidos de América
- 2.- Canadá
- 3.- Corea
- 4.- Dinamarca

CAPITULO V

PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACION PARA EL CONTROL DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

V.1. Introducción

Cuando nos referimos al planeamiento tributario internacional, la fiscalización de las operaciones extra frontera se torna en el procedimiento de mayor envergadura para atacar los efectos nocivos derivados del mismo.

En tal sentido, nos parece oportuno recordar lo expuesto en el Prefacio del CIAT al “Manual de Fiscalización. Fortalecimiento de la función de fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe” elaborado por el mencionado Organismo.

Allí se indica respecto a la fiscalización que: “Ella tiene un rol preponderante para la eficacia de la Administración, siendo un instrumento fundamental en el combate a la evasión para resguardar una equitativa aplicación del sistema tributario, un adecuado nivel de ingresos tributarios, así como para promover el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.”

En relación a la temática que nos ocupa, no puede desconocerse que la apertura económica internacional trae aparejada para las Administraciones Tributarias la necesidad de asumir la nueva dimensión e importancia de las operaciones internacionales y las consecuencias tributarias que de ellas derivan. Esta visión de la realidad las obliga a rediseñar las modalidades de acción que históricamente desarrollaron en su tarea a nivel nacional.

Como ya hemos percibido a lo largo de este trabajo, la velocidad y complejidad con que se desarrollan las transacciones mundiales, les ha permitido a los contribuyentes utilizar una mecánica de planificación tributaria que, desde la óptica de este análisis, ha favorecido el drenaje de base imponible, ya sea a favor de territorios de baja o nula imposición, o bien hacia jurisdicciones donde las ventajas tributarias vienen dadas por regímenes tributarios privilegiados o, incluso, por la carencia de acción del Fisco en el control certero de la operatoria internacional.

En este contexto, a través del control de las operaciones internacionales, los Fiscos podrán:

1. Resguardar la base tributaria nacional.
2. Desalentar la utilización por parte de los contribuyentes de la planificación tributaria nociva.

3. Limitar en los contribuyentes la posibilidad del desarrollo de maniobras evasivas, ante la percepción de riesgo objetivo de ser fiscalizados.
4. No generar un desequilibrio de trato entre contribuyentes que desarrollan su actividad en un plano solamente local, con aquellos otros que la ejercen de manera transfronteriza.
5. Adquirir, a través de la experiencia en el control de este tipo de operaciones, el conocimiento suficiente para poder anticipar contingencias que impliquen presunciones de elusión y/o evasión y adoptar en forma oportuna las normas reglamentarias y de auditoría más efectivas, que sirvan de herramienta para prevenir que se lleven a la práctica mecanismos o maniobras distorsivas de la obligación tributaria.
6. Alentar, finalmente, el cumplimiento voluntario por medio de una presencia fuerte de la Autoridad Tributaria en materia de control de las operaciones internacionales.

Todos estos objetivos adquieren un rol preponderante si nos referimos a la fiscalización de la planificación tributaria, porque se transforma en el eje fundamental para destrabar o desarticular maniobras y generar la conciencia de fuerte control y su riesgo consecuente, en relación a los administrados.

V. 2. Selección de casos

En este apartado se incluirán las metodologías, análisis y mecanismos utilizados para iniciar un procedimiento de fiscalización con relación a operaciones internacionales y la planificación tributaria a ellas asociadas.

De esta manera comenzaremos por el análisis de los indicios de utilización nociva del planeamiento y el análisis de riesgo específico para el control de las operaciones, como etapas previas a la ejecución de la fiscalización propiamente dicha.

V.2.1. Inventario de indicios de utilización nociva del planeamiento

Para la selección de casos a someter al proceso de fiscalización, contar con un inventario de indicios de utilización nociva del planeamiento, supone otorgar a dicha selección una mayor efectividad no sólo en cuanto a las operaciones que puedan ser sospechosas de generar perjuicios tributarios, sino también en el aprovechamiento eficiente de los recursos humanos y materiales destinados a la fiscalización.

La elaboración de dicho inventario requiere el conocimiento previo de determinadas situaciones a partir de las cuales el efecto nocivo del

planeamiento puede generarse y del universo de contribuyentes involucrados, para realizar una selección más efectiva por tipo de operación.

En ese sentido, resulta de utilidad para abordar la confección del inventario contar con los siguientes elementos:

1. Disponibilidad de información nacional e internacional sobre el giro de los negocios mundiales.
2. Sectores económicos más propensos a la utilización del planeamiento tributario nocivo.
3. Tipo de operaciones más comunes utilizadas para generar la planificación.
4. Conocimiento del mercado económico, financiero y comercial nacional y su interrelación con los mercados externos.
5. Relevancia de determinado tipo de operaciones del mercado local con sujetos del exterior.

Todos estos aspectos serán analizados con mayor profundidad en el punto siguiente, por lo tanto se agrega a continuación los inventarios de indicios aportados por las Administraciones Tributarias participantes en la elaboración de este Manual como guía para su identificación.

ARGENTINA

Si bien en Argentina no se ha efectuado un inventario de indicios específicos de aplicación generalizada para analizar la planificación tributaria internacional nociva, se han identificado situaciones que son prioritarias a fin de abordar el análisis e investigación de las operaciones internacionales.

En ese sentido cabe señalar los siguientes indicios:

En relación con los sujetos intervinientes:

-Contribuyentes locales operando con sujetos radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación.

-Contribuyentes locales operando con sujetos vinculados del exterior.

-Empresas locales que forman parte de un grupo multinacional cuyos resultados contables e impositivos son nulos o escasos (incluso con importantes pérdidas) mientras las principales empresas del grupo son altamente rentables.

-Representantes de empresas del exterior que realizan operaciones económicas en nuestro país, con la particularidad de que el ente en el país

de constitución carece de sustancia económica o su única actividad es realizar operaciones en Argentina.

-Exportadores locales con escaso rendimiento o pérdidas tributarias pertenecientes a determinados sectores económicos, cuando contribuyentes locales del mismo sector tienen resultados positivos o de magnitud diferente.

-No declaración de la pérdida de residencia argentina para lograr una tributación menor en relación a gravámenes patrimoniales argentinos que tienen para los no residentes disposiciones más gravosas.

En relación con el tipo de operación:

-Préstamos obtenidos de empresas vinculadas o entes situados en jurisdicciones de baja o nula imposición.

-Todo tipo de operaciones celebradas con sujetos en jurisdicciones de baja o nula imposición, fundamentalmente exportaciones.

-Cesión de intangibles.

-Operaciones de exportación documentadas a quienes no son los destinatarios de las mercaderías. Triangulación de operaciones.

-Operaciones con fideicomisos o trust internacionales.

-Operaciones internacionales con derivados financieros.

-Ventas de commodities con cobro anticipado y entrega –exportación- a muy largo plazo -8 a 10 años-, fijando precio al inicio.

-Migración de tecnología: marcas, patentes, asistencia técnica.

-Ocultamiento de vinculación con sujetos del exterior.

-Simulación de préstamos del exterior.

-Simulación de préstamos del exterior de sujetos vinculados que en realidad son aportes de capital. Generan deducción de intereses y diferencias de cambio improcedentes.

-Préstamos back to back.

-Retenciones practicadas en defecto a beneficiarios del exterior.

-Obtención de préstamos del exterior, cuando el dador internacional carece de capacidad económica prestable.

-Simulación de la pérdida de residencia, para evitar la tributación de rentas y patrimonios de fuente extranjera.

BRASIL

Las prácticas que se mencionan a continuación representan, para la Administración Tributaria brasileña, indicios confirmados de que los contribuyentes están actuando con la finalidad de reducir la imposición tributaria.

1. Operaciones comerciales y financieras con empresas off-shore situadas en países con tributación favorecida y rígidas reglas de secreto bancario y tributario.
2. Operaciones de importación y exportación entre empresas vinculadas situadas en países con tributación favorecida.
3. Operaciones de compra y venta de títulos del Tesoro Norteamericano (t-bills).
4. Operaciones de remesas e ingresos de divisas por un sistema alternativo, en desacuerdo con las operaciones cambiarias autorizadas.
5. Operaciones comerciales, financieras y patrimoniales realizadas por medio de personas interpuestas.

CANADA

La CRA ha trabajado intensamente hacia el alivio de los efectos de los esquemas tributarios nocivos e inapropiados. Nuestra participación en el "Joint Internacional Tax Shelter Information Centre (JITSIC) permitirá a la CRA compartir datos sobre estos esquemas y sobre quienes los promueven.

CHILE

Se indican algunas de las operaciones que hemos identificado y tenido en cuenta para detectar situaciones concretas de planificaciones tributarias nocivas:

- Existencia de operaciones con paraísos tributarios, donde se compromete gran parte de la producción con socios comerciales ubicados en alguno de los países integrados en la nómina chilena de jurisdicciones de baja o nula tributación.
- Situación de empresas con resultados sostenidamente negativos en el tiempo y socios nacionales o extranjeros que no realizan retiro de utilidades ni perciben dividendos o pagos de ninguna especie.

- Utilización de sociedad interpuesta ficticia situada en un Estado que permita invocar la aplicación de un Convenio de Doble Tributación favorable, simulando por lo tanto que las operaciones se realizan a través de esta sociedad interpuesta.
- Creación de agencias o establecimientos permanentes en paraísos tributarios que resultan responsables de la realización y administración de las inversiones del holding en el mundo.
- Simular endeudamiento a través de agencias o establecimientos permanentes en paraísos tributarios para obtener créditos en el exterior para la matriz evitando de esta forma pagos internos de impuesto al crédito y al beneficiario de la renta.
- Realización de operaciones de enajenación de empresas o reorganizaciones empresariales con el único objeto de obtener ventajas tributarias como utilización de sociedades con pérdidas.
- Utilización de residencia en el país o en países con los cuales Chile tiene Convenio de Doble Tributación vigente con el objeto de hacer uso de reducciones de tasas o exenciones establecidas en esos convenios.
- Ocultar la relación empresaria en operaciones de créditos con el objeto de no ser alcanzado por la norma de sobreendeudamiento chilena ("Thin Capitalization")
- Otorgamiento de créditos entre partes relacionadas en condiciones fuera de mercado, plazos de gracia excesivamente altos con el objeto de diferir el pago de impuestos indefinidamente en el tiempo, tasas fuera de mercado y cargo de comisiones no usadas frecuentemente o fuera de rangos generalmente utilizados.
- Prestación de servicios entre partes relacionadas. Es factible de detectar la inexistencia de dichos servicios, la falta de documentación que acredite la materialidad de las operaciones o la distorsión en los montos pactados.
- Abuso en el uso de franquicias como exenciones de impuestos, tanto por la vía de incumplimiento de requisitos como por la ausencia de documentación que acredite las operaciones.

MEXICO

Derivado de las consultas formuladas por los contribuyentes al área Jurídica se tiene un inventario de indicios que normalmente también se les da un seguimiento en auditoría.

También se ha detectado empresas en las que el ratio entre su deuda contratada con partes relacionadas y su capital social no resulta dentro de parámetros normales, tienen una deducción importante a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta por concepto de intereses, mermando la base imponible en perjuicio del erario público. Esto se advierte de la revisión del dictamen tributario, que contiene el estado de posición financiera y el estado de resultados, que –entre otros datos- contiene el pago de intereses al extranjero. Asimismo dicha situación se corrobora con las informativas de préstamos recibidos de residentes en el extranjero y con la de pagos de fuente de riqueza en territorio nacional.

El planeamiento mediante el cual se migran intangibles con el objeto de erosionar la base tributaria, se advierte en las empresas al comparar los pagos por concepto de regalías que tenían antes de la migración, con los realizados posteriormente evidenciando un incremento en estos últimos. Normalmente esto sucede con países con los que si bien tenemos Tratado para Evitar la Doble Imposición, poseen una baja tributación respecto de los ingresos de fuente de riqueza en el exterior. Los casos concretos son el de Suiza, Holanda y Luxemburgo. Esto se detecta en la informativa de pagos al extranjero y en la sub-cuenta de gastos que está contenida en el Anexo 5 del dictamen correspondiente.

Una fuente de información muy valiosa que nos da indicios de utilización nociva del planeamiento tributario son las informativas que presentan los contribuyentes, en ellas podemos detectar de manera relativamente sencilla, los pagos a regímenes tributarios preferentes a los que no se aplican las tasas correspondientes a dichas erogaciones, asimismo podemos fácilmente identificar conceptos de ingreso percibidos por residentes en el extranjero, por lo que no se hizo la retención correcta en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de los Convenios para Evitar la Doble Tributación.

V.2.2. Análisis de riesgo específico para el control de las operaciones

Cuando las Administraciones Tributarias deben asumir la tarea de fiscalización, la misma debe enmarcarse en la ejecución efectiva y eficiente. Para ello, es necesario que se adopte un proceso de selectividad, toda vez que sería impracticable someter a fiscalización a la totalidad de los contribuyentes a su cargo.

Ese proceso de selectividad se apoya fundamentalmente en la gestión del riesgo.

La gestión del riesgo ha sido definida como: "... un proceso sistemático en cuyo curso se emplean recursos humanos y materiales, en función de un análisis del riesgo y con miras a lograr un resultado óptimo", según puede apreciarse en el Manual de Fiscalización del CIAT.

Por otra parte, cabe tener en cuenta que la gestión de riesgo es un proceso continuo en constante movimiento debido a los cambios de naturaleza diversa que inciden en él. En nuestra temática, esos cambios podrían estar dados por nuevas alternativas de negocios a nivel mundial, avances tecnológicos que permiten concertar operaciones de manera distinta a la tradicional como ocurre con el e-commerce, modificaciones legales, modificaciones de criterios tributarios a nivel internacional, etc.

Esas fluctuaciones externas incidirán en mayor o menor medida en la determinación del riesgo ya sea generando uno nuevo o modificando los ya detectados por la Administración Tributaria.

Sin pretender extendernos en la profundización de la administración de la gestión del riesgo, sino más bien en la identificación de aquellos que se relacionan con la planificación fiscal nociva, se estima oportuno recordar los beneficios que aporta efectuar un proceso estructural de esta gestión, para lo cual volveremos a referirnos a los conceptos vertidos en el Manual de Fiscalización del CIAT.

Allí se identifican como beneficios los siguientes:

1. Igualdad de trato y confianza del público.
2. Posibilidad para la fijación de metas centrales.
3. La capacidad para ajustar entre sí los recursos y los riesgos.
4. Decisiones estratégicas eficaces.
5. Libera a los contribuyentes cumplidores de la carga de una auditoría tributaria.
6. Mejora el uso de recursos, con lo cual se pueden lograr mejores resultados.
7. Permite que se realice el trabajo de manera más sistemática.
8. Crea mejores posibilidades de comunicación y cooperación.
9. Las decisiones se basarán en análisis realizados de acuerdo con un enfoque científico.
10. Estudio de diversas medidas para influir en el comportamiento de cumplimiento.
11. Alternativas para reducir los riesgos y la relación entre las alternativas.
12. Análisis de riesgos y uso de recursos para lograr una óptima implementación de la ley.

Resulta importante identificar la existencia de procedimientos, pautas estandarizadas o mecanismos indirectos que detecten riesgos sobre los cuales encarar un proceso de fiscalización.

En ese aspecto, distintas modalidades pueden surgir con el fin de detectar los factores de riesgo para llevar a cabo auditorías y controles tributarios específicos. La evolución de los procesos informáticos ha contribuido a mejorar la calidad de las auditorías sobre temas concretos a través del cruzamiento de información, más aún en el caso de las operaciones internacionales donde la planificación tributaria de los contribuyentes es cada vez más compleja.

En muchos casos, también deben tomarse las precauciones necesarias dado que los mencionados cruces informáticos se realizan contando con la información aportada por los contribuyentes -ya sea informativa o determinativa del impuesto de que se trata-, con lo cual éste es un factor que debe tenerse en cuenta para evaluar la adecuada calificación de un factor bajo el concepto de riesgo.

Los estudios sectoriales de naturaleza económica y tributaria, que involucren los aspectos vinculados con las operaciones internacionales también aparecen como un punto esencial para la detección de riesgos, favoreciendo la toma de decisiones estratégicas en cuanto al control de las mismas.

En general esos estudios podrían aportar a partir de los distintos mecanismos de evaluación económica, financiera y patrimonial, datos valiosos en cuanto a la rentabilidad de cada sector o de cada empresa de un mismo sector económico, lo cual, entre otras posibilidades, favorece la detección de riesgos en materia de precios de transferencia.

Otro factor a tener en cuenta para medir el nivel de riesgo, es la conducta misma de cada contribuyente en general, su capacidad contributiva, el nivel de cumplimiento, la colaboración prestada ante requerimientos de la Administración Tributaria y la información aportada en auditorías realizadas en oportunidades anteriores.

Finalmente, cabe resaltar que ante la complejidad involucrada en el control y fiscalización de la planificación tributaria nociva, la gestión del riesgo en esta temática asume un rol preponderante en oportunidad de hacer más eficiente la selección de los casos a fiscalizar.

ARGENTINA

Los elementos y sistemas utilizados por la administración argentina para efectuar el control de las operaciones internacionales y determinar los casos a fiscalizar son los siguientes:

1. Estudios sectoriales de naturaleza económica y tributaria.

Tal como se mencionara en el punto III.2.B. se han realizado y se mantienen actualizados permanentemente los estudios de 73 sectores económicos que contienen información patrimonial, de resultados, financiera e impositiva de 5 a 7 años.

Estos estudios contienen información detallada de 1.950 empresas distribuidas en los 73 sectores mencionados.

A cada empresa se le han determinado ratios tales como: Resultado Bruto/Ventas; Resultado Final/Ventas; Resultado Impositivo/Ventas; Resultado Final/Patrimonio Neto; Resultado Final/Activo; Pasivo/Patrimonio Neto; Patrimonio Neto/Pasivo; Patrimonio Neto/Activo; Activo/Pasivo y los ratios indicadores de utilidad aplicables en el Método de Margen Neto de la Transacción.

Esos estudios comprenden empresas vinculadas e independientes.

Se analiza ratio por ratio el comportamiento de todas las empresas del sector, a fin de determinar las diferencias de comportamiento entre las empresas vinculadas y las independientes.

Toda esta información, más la correspondiente a los datos macroeconómicos de la actividad, nos permite detectar las primeras dispersiones y situaciones que merecen profundizar el análisis.

Estos análisis además dan lugar a detectar empresas independientes comparables, a fin de la aplicación del régimen de precios de transferencia.

2. Explotación de la base informática elaborada a partir de las declaraciones juradas complementarias de operaciones internacionales.

La explotación de la base de precios de transferencia nos permite identificar los volúmenes operados, por tipo de operación, los sujetos del exterior –incluidos los localizados en países de baja o nula imposición–, los métodos de precios de transferencia utilizados para la justificación y la existencia o no de ajustes a favor del fisco.

Los datos sobre los cuales se focaliza la investigación están dados por la magnitud de las operaciones, transacciones con sujetos en paraísos tributarios y rentabilidad tributaria asociada a la magnitud de operaciones internacionales concertadas.

Esta información agregada a los datos obtenidos de los estudios sectoriales, permiten tener una apreciación más concreta sobre los casos que merecen una profundización en el nivel de investigación.

Además esta base nos permite identificar operaciones que por su naturaleza son conocidas como probables generadoras de planificación tributaria nociva (préstamos, cesión de intangibles, marcas, etc.).

3. Explotación de las restantes bases informáticas existentes en la AFIP.

A fin de mejorar la investigación, como por ejemplo detectar operaciones internacionales no declaradas u otros elementos que favorezcan la selección de casos y pongan en riesgo al contribuyente, se efectúan cruzamientos de todas las bases disponibles en la AFIP, como por ejemplo bases de retenciones a beneficiarios del exterior, bases de declaraciones juradas de todos los impuestos, Sistema María (correspondiente a la operatoria aduanera), etc.

4. Estudios de precios de transferencia para fines tributarios.

A lo anterior se le agrega el análisis de la información que obra en el estudio de precios de transferencia a fines fiscales que los contribuyentes deben presentar -en papel- en forma concomitante con los estados contables. Ello permite analizar el entorno económico, financiero y tributario de la empresa, el análisis funcional, el análisis de comparabilidad, los ajustes a la comparabilidad y todos los demás elementos que conforman la aplicación del régimen de precios de transferencia.

Así se tiene una visión más clara y concreta sobre la existencia de interés tributario probable que justifique iniciar un proceso de fiscalización.

5. Información adicional.

Sin perjuicio de los análisis antes mencionados, también se evalúan situaciones externas no metodológicas como por ejemplo, reorganizaciones empresariales, situaciones de mercado (hubo un sector económico que en un período determinado se convirtió en el primer exportador mundial, los precios en dólares se triplicaron y las utilidades impositivas no se vieron modificadas en igual magnitud. Se efectuaron ajustes por precios de transferencia).

6. Información de empresas extranjeras.

Se utilizan como información complementaria para la investigación, datos de empresas extranjeras radicadas en Argentina o de empresas de capital mixto, a partir de los cuales se generan bases de datos adicionales.

7. Comportamiento del contribuyente.

Se incluye por último y como un dato complementario para la evaluación del comportamiento, una aplicación denominada SIPER, a la que tienen acceso las áreas de investigación de esta Administración.

La mencionada aplicación tiende a optimizar la información existente en el Organismo, utilizando las distintas herramientas informáticas disponibles.

Los agentes investigadores pueden acceder al detalle de los parámetros utilizados para arribar a una determinada calificación de comportamiento, que está comprendida entre las categorías A, B, C, D y E. La letra "A" hace

referencia a la categoría de contribuyentes con más bajo riesgo de fiscalización, incrementándose el nivel en las categorías siguientes.

Está previsto además que los usuarios internos con una jerarquía superior a la de consulta, puedan modificar la categoría de los contribuyentes que consideren que fueron mal categorizados y aporten los elementos que ameriten la modificación.

Para arribar a la categorización de los contribuyentes, se tomaron en cuenta desvíos formales y desvíos sustanciales.

Los procesos se actualizan mensualmente de acuerdo a un calendario operativo, que marca la fecha a la que se encuentra actualizada la información.

Los desvíos formales incorporados –entre otros- son los siguientes: Factuweb contribuyentes inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado que no han solicitado la impresión de comprobantes, a pesar de registrar cumplimiento formal en el Impuesto al Valor Agregado anual agropecuario.

Los desvíos sustanciales incorporados son los siguientes: Contribuyentes no fiscalizados, Fiscalizaciones preventivas (originadas exclusivamente en denuncias y otras cuyo motivo es distinto al indicado anteriormente), Juicios de ejecución fiscal, Juicios universales (concurados y quebrados) y Juicios contenciosos, diferencias de valor detectadas en DGA, calificación que otorga el Banco Central de la República Argentina.

BRASIL

Con la finalidad de verificar distorsiones en el cumplimiento de la obligación tributaria, por medio de criterios técnicos, objetivos e impersonales, la Administración Tributaria de Brasil viene perfeccionando el proceso de selección de los sujetos pasivos para procedimientos de fiscalización.

Los sistemas internos son alimentados por medio de una amplia recolección de informaciones por actividad, presentadas por el propio contribuyente y por terceros con quien él realiza operaciones. Las informaciones originadas en diversas fuentes componen una única base de datos, actualmente en la plataforma DataWarehouse, cuyas búsquedas y cruzamientos son efectuados electrónicamente, a partir de parámetros indicativos de posibles irregularidades tributarias.

El análisis de riesgo se realiza mediante la especificación de parámetros que a priori indican una anomalía en el comportamiento tributario del contribuyente. Estos parámetros, en verdad, son filtros elaborados aplicados al banco de datos que aparta los registros que satisfacen las condiciones por ellos establecidas.

Se detallan a continuación los principales mecanismos para la obtención de informaciones utilizadas en la selección de contribuyentes para procedimientos de fiscalización.

Sinco – Sistema Integrado de Recolección, que posibilita la recepción de archivos de notas fiscales (facturas) de entrada y de salida de las personas jurídicas. Por medio de este sistema se tramita el intercambio de informaciones originadas en las Administraciones Tributarias de los Estados.

DOI – Declaración sobre Operaciones Inmobiliarias, destinada a captar declaraciones de funcionarios de la justicia, responsables por registros de notas, de Registro de Inmuebles y de Títulos y Documentos, relativos a las operaciones inmobiliarias.

Dimob – Declaración de informaciones sobre actividades inmobiliarias, instrumentada para captar declaraciones de constructoras o incorporadoras que comercialicen unidades inmobiliarias por cuenta propia y de inmobiliarias y administradoras de inmuebles que realicen intermediación de venta o alquiler de inmuebles.

Decred – Declaraciones de operaciones con Tarjeta de Crédito, las administradoras de tarjetas de crédito prestan, por intermedio de Decred, informaciones sobre las operaciones efectuadas con tarjetas de crédito, incluyendo la identificación de los usuarios, de sus servicios y de los montos de los movimientos mensuales globales.

DCPMF – Declaraciones de contribución provisoria sobre Movimiento Financiero, este sistema, compuesto de cuatro declaraciones distintas, permite la recepción de movimientos de los recursos financieros en cuentas de depósitos mantenidas por las personas físicas en los Bancos situados en el país.

Derc – Declaración de Rendimientos Pagados a Consultores por Organismos Internacionales, este formulario electrónico permite captar los pagos efectuados mensualmente, a cualquier título, en concepto de prestación de servicios técnicos especializados y consultorías contratadas.

Sin embargo, para el área de fiscalización internacional, las informaciones disponibles no son suficientes para que se pueda determinar, sea en términos de probabilidades, la ocurrencia de evasión tributaria. La primera razón de este hecho es la limitación legal que impide el acceso, por parte de la Administración Tributaria, a los registros de operaciones de cambio, cuyo control y fiscalización es ejercido por el Banco Central de Brasil, órgano distinto de la Administración Tributaria del Brasil. La otra razón es la no identificación en los sistemas internos de los sujetos considerados no residentes en Brasil, aunque realicen operaciones en el país, sujetas a tributación.

Estos dos factores no permitieron que la Administración Tributaria de Brasil evolucionara en la creación de mecanismos para el análisis de riesgo relativo a las operaciones en el área internacional.

CANADA

La CRA ha utilizado un mix de indicadores para determinar el nivel de riesgo asociado con sectores específicos de la base tributaria canadiense. Estos indicadores generalmente están ligados a sectores individuales, y los cambios en los esquemas tributarios se tornan cada vez más sofisticados.

La CRA está incrementando el énfasis sobre el análisis de riesgo y actualmente reestructura sus operaciones para optimizar la tarea de evaluación y selección de contribuyentes para fiscalizar. Una nueva Dirección que centre sus tareas en la identificación de los factores de riesgo y el desarrollo de procedimientos y lineamientos aplicables para enfrentarlos.

La nueva Dirección se extenderá sobre el programa existente de evaluación de riesgos y desarrollará indicadores específicos para cada industria a través de proyectos y consultas en curso con el “personal staff” y con nuestros “socios internacionales” vía los numerosos foros de tributación internacional.

CHILE

Los criterios que se utilizan a efectos de iniciar una fiscalización son:

- Comportamiento tributario de los contribuyentes (irregular).
- Cruces de información proporcionada por los contribuyentes a través de declaraciones juradas.
- Denuncias.

A modo de ejemplo hemos controlado lo siguiente:

Respecto de Inversiones : Materialización de la Inversión, Formalidades administrativas de la constitución de la inversión en el exterior, Mayor valor obtenido en la enajenación de acciones o derechos, Crédito de Primera Categoría asociado con utilidades remesadas al exterior, Pago Impuesto Adicional correspondiente a remesas de utilidades, Resultado obtenido por inversiones en el exterior (Arts. 29 al 33 LIR) a través de agencias o establecimientos permanentes y Crédito por los impuestos pagados en el extranjero.

Respecto de Endeudamiento: Efectividad de las operaciones informadas a través de las declaraciones juradas, tasas de interés y gastos asociados, Pago del Impuesto de Timbre y Estampillas (Formulario N°

24), Pago Impuesto Adicional respecto de las remesas de intereses asociadas a las operaciones de créditos (Formulario N°50).

MEXICO

Estrategia de riesgos del Segmento y Subsegmentos de Grandes Contribuyentes.

1. Conformación del Grupo de Trabajo de Riesgos de Grandes Contribuyentes

El primer paso fue conformar un grupo multidisciplinario con los representantes de los subsegmentos de Grandes Contribuyentes. Los subsegmentos de Grandes Contribuyentes son:

- Empresas que Consolidan Fiscalmente.
- Intermediarios del Mercado de Valores.
- Casas de Bolsa Casas de Cambio.
 - Grupos Financieros (supervisados por las Administraciones de Auditoría a Intermediarios del Mercado de Valores y a Instituciones de Crédito).
- Instituciones de Crédito.
 - Bancos.
 - Inmobiliarias Financieras.
 - Sociedades Financieras de Objeto Limitado (SOFOLDES).
 - Administradoras de Fondos de Retiro (AFORES) y Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES).
- Intermediarios Financieros no Bancarios.
 - Aseguradoras.
 - Afianzadoras.
 - Otros Financieros no Bancarios.
- Grandes Contribuyentes Diversos (contribuyentes con ingresos acumulables mayores o iguales a 500 millones de pesos).
- Sector Gobierno.
- Auditoría Fiscal Internacional.
- Precios de Transferencia.

El propósito de esto fue aprovechar la experiencia de los representantes de cada subsegmento de Grandes Contribuyentes, como fiscalizadores especializados; es decir, empezar en la periferia con los que practican la auditoría o sea en la parte micro, para llegar después como sumatoria, a la parte macro.

2. Aprovechamiento del diseño del Modelo de Administración del Riesgo del Proyecto Plataforma del SAT

El SAT está desarrollando e implementando un proyecto denominado "PLATAFORMA" que consiste en interconectar todas las funciones de la Administración Tributaria, rompiendo los grandes silos existentes, para trabajar

en procesos, interrelacionando los sistemas y las bases de datos. Para llevar a cabo lo anterior, se tienen cinco estrategias principales:

- 1.- Mayor conocimiento del Contribuyente.
- 2.- Simplificación y automatización de trámites y procesos.
- 3.- Uso de técnicas de Administración de Riesgo.
- 4.- Desarrollo de capital humano.
- 5.- Desarrollo de infraestructura.

Dentro del componente de Inteligencia Tributaria, denominado Administración de Riesgos, los consultores externos desarrollaron un modelo de administración de riesgos, que se integra por dos partes principales:

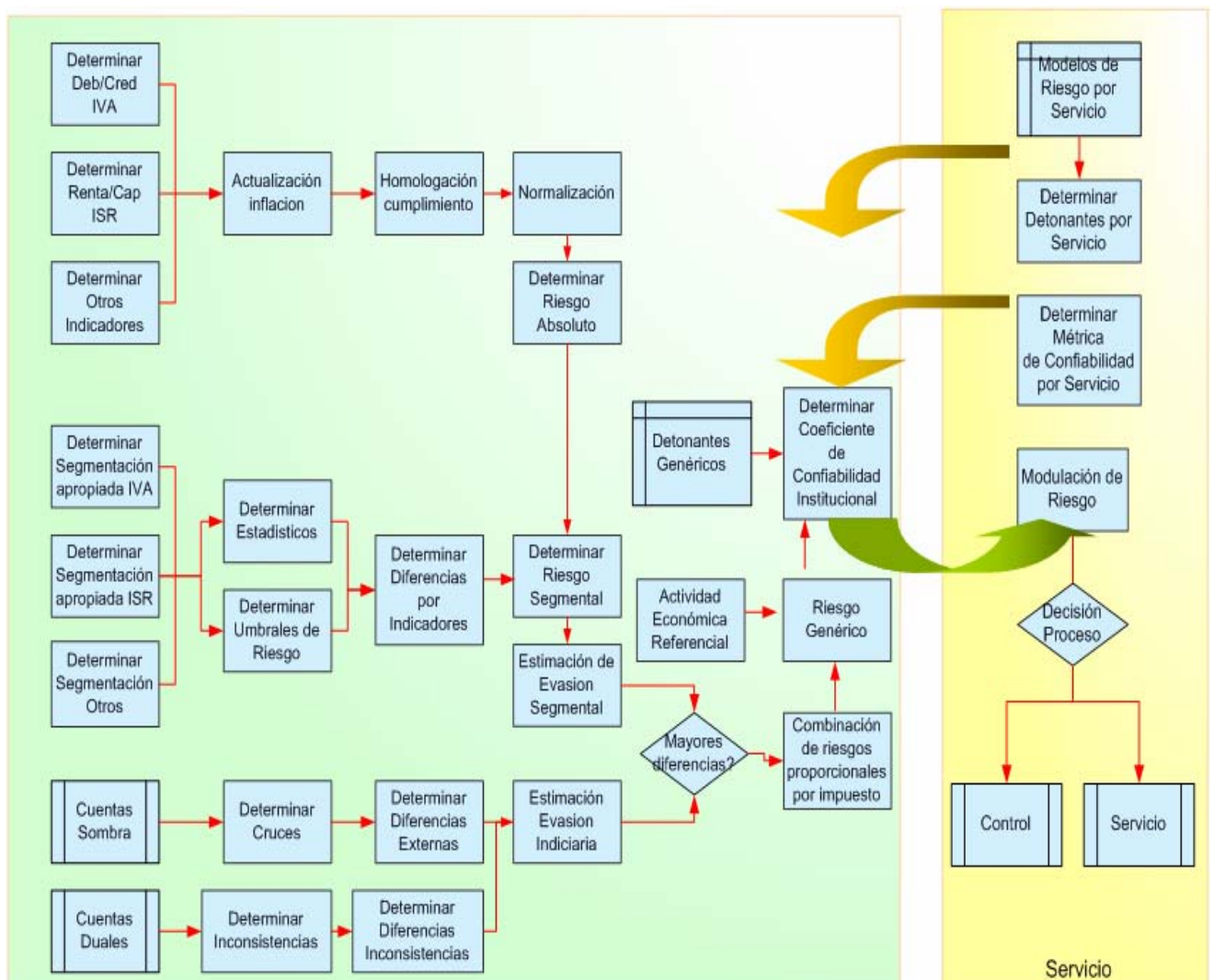
Indicadores Genéricos:

- Débito/Crédito (IVA).
- Renta/Capital (ISR).
- Otros.

Indicadores Específicos:

- Determinar segmentación apropiada IVA.
- Determinar segmentación apropiada ISR.
- Determinar segmentación OTROS.

El esquema general del Modelo de Administración del Riesgo del proyecto Plataforma es el siguiente:



En base a lo anterior la Administración General de Grandes Contribuyentes definió como segundo paso de su estrategia, utilizar este modelo, desarrollado a nivel macro, para tener un marco de referencia, que aunado a aprovechar la experiencia micro de los fiscalizadores específicos, diera como resultado la conformación de un modelo de riesgos propio, a la medida de Grandes Contribuyentes.

3. Acciones para el desarrollo del Modelo de Riesgos Específico para Grandes Contribuyentes

Cada subsegmento definió y propuso por medio de sus representantes, los indicadores de riesgo que se incorporaron al primer borrador del modelo de administración de riesgos de Grandes Contribuyentes. En esta primera parte se obtuvieron 94 indicadores, adicionales a los 14 de los modelos específicos de Verificaciones de Origen y de Precios de Transferencia.

Se clasificaron los indicadores en genéricos y específicos utilizando el esquema del Modelo de Administración del Riesgo del proyecto Plataforma.

Se hizo una primera depuración llegando a 84 indicadores y finalmente, en una segunda depuración a 62 indicadores que conforman el modelo actual.

4. Indicadores del Modelo de Riesgos de Grandes Contribuyentes

4.1 Indicadores Macro:

El modelo comienza con dos “indicadores macro” para todos los contribuyentes del SAT.

Débito/Crédito (IVA). Aquí se analiza la compras versus las ventas del gran contribuyente.

Renta/Capital (ISR). Aquí se analiza la utilidad fiscal versus el capital contable del gran contribuyente.

4.2 Indicadores Genéricos:

Se tienen definidos 27 indicadores genéricos para todos los subsegmentos de Grandes Contribuyentes, seis de IVA, nueve de ISR y doce de otros impuestos.

Los seis indicadores de IVA son:

- Cuatro para devoluciones:
 - Solicitudes de devoluciones de saldos fuera de rango.
 - Contribuyentes que no pagan IVA ni IEPS.
 - Solicitudes irregulares de devoluciones.
 - Devoluciones y compensaciones indebidas de saldos a favor.
- IVA acreditable indebidamente.
- IVA acreditable fuera de rango.

Los nueve indicadores de ISR son:

- No pago de ISR e IMPAC.
- Incremento en devoluciones.
- Pérdida o utilidad inflacionaria.
- Distribución de dividendos.
- Incremento de reserva de pensiones y jubilaciones.
- Disminución de reserva de pensiones y jubilaciones.
- Venta de activo fijo.
- Retenciones no enteradas.
- Impuestos por recuperar.

Los doce indicadores genéricos de otros impuestos, son:

- 9 indicadores seleccionados de Holanda y Australia.
 - Calidad de la administración de una Empresa.
 - Los sectores específicos de riesgo de una compañía.
 - Pagos provisionales y complementarios de IVA e ISR.
 - Regularidad del cumplimiento formal en los últimos 5 años.
 - Liquidaciones oficiales en los últimos 5 años.
 - Correcciones sustanciales en la fiscalización de campo y de gabinete.
 - Respuesta oportuna de información al SAT.
 - Fraude, notificado por Grandes Contribuyentes y servicios de investigación.
 - Historia de la planeación agresiva por parte de la empresa.
- IMPAC fuera de rango.
- Pagos provisionales menores al 50%.
- Declaraciones complementarias.

4.3 Indicadores Específicos:

Se tienen definidos 33 indicadores; ocho de IVA, veintiuno de ISR y cuatro de otros impuestos.

Los ocho indicadores de IVA corresponden a los siguientes subsegmentos:

- Uno a Casas de Bolsa.
- Uno a Grupos Financieros.
- Uno a Instituciones de Crédito.
- Uno a Inmobiliarias Financieras.
- Uno a AFORES y SIEFORES.
- Uno a Aseguradoras.
- Uno a Grandes Contribuyentes Diversos.
- Uno a Sector Gobierno.

Los veintiún indicadores de ISR corresponden a los siguientes subsegmentos:

- Tres a Mercado de Valores.
- Cinco a Casas de Bolsa.
- Uno a Casas de Cambio.
- Uno a Grupos Financieros.
- Uno a Instituciones de Crédito.
- Dos a SOFOLES.

- Tres a Aseguradoras.
- Uno a Afianzadoras.
- Uno a otros Financieros no Bancarios.
- Dos a Grandes Contribuyentes Diversos.
- Uno a Sector Gobierno.

Los cuatro indicadores de otros impuestos corresponden al subsegmento de Consolidación.

4.3.1. Indicadores de Riesgo Específicos por subsegmento (33).

Empresas que Consolidan Fiscalmente (Consolidación):

- Incorrecta reducción del Impuesto al Activo a nivel consolidado.
- Desincorporación de sociedades controladas.
- Confronta de utilidades y pérdidas fiscales de sociedades controladas.
- Confronta de valor del activo de sociedades controladas contra la determinación del Impuesto al Activo consolidado.

Intermediarios del Mercado de Valores:

- Indicadores Genéricos para intermediarios del Mercado de Valores:
 - Dedución de cuentas incobrables o quebrantos.
 - Retención menor al 20%, por sueldos y salarios, gratificaciones, bonos, aguinaldos y demás prestaciones.
 - Retención del 0.5% sobre los intereses pagados y el 5% sobre la utilidad en la enajenación de acciones por operaciones realizadas fuera de bolsa.
- Casas de Bolsa:
 - Saldos a favor de IVA superiores a un límite que se establecerá de acuerdo al análisis estadístico.
 - Pérdidas en la compra venta en el mercado de dinero.
 - Pérdidas fiscales en enajenación de acciones, cuya deducción exceda al monto de las ganancias por el mismo concepto.
 - Pérdidas fiscales a partir de 1999.
 - Pérdidas en operaciones financieras derivadas, (celebradas con residentes extranjeros) verificar si causan retención de impuesto.
 - Pérdidas contables en enajenación de acciones que representen más del 50% de las utilidades contables por ese mismo concepto.
- Casas de Cambio:
 - Pérdidas fiscales a partir de 2000. Ya que sus resultados contables, reflejan una recuperación por la estabilidad del peso contra el dólar y el incremento en las reservas de divisas.
- Grupos Financieros:

- Por tener en su mayoría contraprestaciones exentas o no afectas en materia del IVA, se considera un factor de riesgo el que exista impuesto acreditado.
- Recompra de acciones, verificar si se cumplió con las condicionantes establecidas en la legislación impositiva existente.

Instituciones de Crédito:

- Bancos:
 - Que su factor de acreditamiento en Impuesto al Valor Agregado sea superior al 50% y no cuente con amparo que le permita acreditar al 100%.
 - Deducción por reservas preventivas globales de cartera crediticia entre el total de cartera del banco.
- Inmobiliarias Financieras:
 - Enajenación de bienes cuyo destino sea otorgado, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto.
- Sociedades Financieras de Objeto Limitado (SOFOL):
 - Verificar que no deduzcan el incremento de la reserva creada para hacer frente a quebrantos originados por clientes morosos o créditos incobrables.
 - Relación quebrantos y el monto de la cartera, una relación alta puede sugerir que no se esté verificando la imposibilidad práctica del cobro.
- Administradoras de Fondos de Retiro (AFORES) y Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES):
 - Dado que los ingresos que obtienen este tipo de contribuyentes se encuentran exentos, es un indicador de riesgo el hecho de que exista alguna cantidad de Impuesto al Valor Agregado acreditado por el contribuyente.

Intermediarios Financieros no Bancarios:

- Aseguradoras:
 - Salvamentos. Aseguradoras que no están trasladando el IVA en la venta de autos siniestrados que provienen de personas físicas.
 - Ganancia inflacionaria diferida.
 - Ajuste anual por inflación deducible.
 - Reservas técnicas.
- Afianzadoras:
 - Reclamaciones. Cuentas incobrables.
- Otros Financieros no Bancarios (aseguradoras, afianzadoras, almacenadoras, arrendadoras financieras, empresas de factoraje y entidades de ahorro y crédito popular):
 - Deducción de cuentas incobrables o quebrantos.

Grandes Contribuyentes Diversos

- Exportación de servicios profesionales.

- Reservas de previsión social, Fondos de pensiones y jubilaciones.
- Régimen Simplificado, cambio de ley en el ejercicio 2002. Doble deducción en activo fijo.

Sector Gobierno

- Que la base gravable del IVA retenido, sea menor a la base gravable del ISR de las personas físicas con actividad empresarial - profesional. Servicios profesionales (honorarios).
- Que el impuesto anual, represente menos del 15% del total de las remuneraciones y prestaciones contenidas en el anexo 5 “análisis comparativo de las subcuentas de gastos”.

4.4. Indicadores Específicos del Sector Internacional:

Auditoría Fiscal Internacional:

- Pagos efectuados a partes relacionadas en el extranjero por concepto de Intereses.
- Pagos efectuados a partes relacionadas en el extranjero por concepto de Asistencia Técnica y/o Regalías.
- Indicadores de Verificaciones de Origen.
 - Identificar el producto.
 - Productos sensibles.
 - Quejas recurrentes de las diferentes Cámaras y/o Asociaciones relacionadas con la triangulación de los productos.
 - Desarrollo de un sistema que permita identificar productos sensibles adicionales.
 - Análisis durante 3 ejercicios.
 - Extracción de la información necesaria, del Sistema Aduanero Automatizado Integral (SAAI).
 - Sacar Estadísticas Universo Información.
 - Sacar estadísticas macro del universo, las cuales van a limitar el contenido de las muestras y la búsqueda de información adicional.
 - Información Adicional.
 - Información de fuentes distintas al SAAI.
 - Parametrizar Riesgo.
 - A partir de la experiencia interna y de otros países, dotar cada matriz de un valor de riesgo.
 - El riesgo de origen es igual al 100% y se divide en: producto = 40%, contribuyente = 25% y operación 35%. A su vez éstos se subdividen en:
 - Producto: Ad Valorem 25%; Cuota Compensatoria 30%; Dificultad Cumplimiento Regla Origen 25%; Capacidad Productiva País 17% y Estudio Histórico Fracción 3%.
 - Contribuyente: Comportamiento Impuestos Internos 45%; Antecedentes Judiciales 15%; Domicilio 15%; Antigüedad 15% y Tipo de Contribuyente 10%.

- Operación: Número de Unidades importadas 30%; Agentes Aduanales 10%; Valor Unitario 20%; País de Importación 10% y Ruta de Importación 30%.
- Análisis de Resultados.
 - Se programarán los primeros 100 contribuyentes para una revisión minuciosa, para ver si existe alguna excluyente de riesgo no ponderada ni medida.
 - Una vez determinados los contribuyentes, se programan para auditoría.
 - Con el resultado de las matrices se puede determinar inclusive si se verifica por medio de cuestionario o visita, tomando en consideración la relación costo-beneficio.

Auditoría de Precios de Transferencia:

- Resultados de estudios previos.
 - Se calculó el ISR corporativo del sector privado para los ejercicios 1998-2003.
 - Se reestimó la recaudación del ISR de grandes contribuyentes para 2003 a partir de la información de los dictámenes y se examinó su distribución.
 - Se formó una base de datos para 150 grupos multinacionales extranjeros en México y se comparó la recaudación de éstos con la de los 20 principales grupos nacionales.
 - Se analizan las operaciones de esos 150 grupos con partes relacionadas en el extranjero y se examina su situación tributaria individual de acuerdo a indicadores de riesgo.
- Evolución de los grupos multinacionales extranjeros, 1998-2003.
- Grupos multinacionales según su carga fiscal, 1998-2003.
- Carga fiscal y operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, 2002.
- Grupos con menor carga fiscal y mayor dependencia con empresas afiliadas en el extranjero, 2002.
- Carga fiscal en función del promedio del sector, 2002.
- Grupos con mayor deficiencia de carga tributaria respecto del promedio de su sector, 1998-2002.
- Evolución de la carga fiscal: trienio 1998-2000 vs. 2001-2003.
- Empresas con transacciones con afiliadas en paraísos fiscales, Holanda o Suiza y baja carga fiscal, 2002.
- Calificación de riesgo global de los principales grupos multinacionales en México.

5. Desarrollo de Indicadores de Riesgo de Grandes Contribuyentes

5.1 Definición de Algoritmos en las fórmulas de los indicadores:

Se definieron las fórmulas de cada uno de los 62 indicadores del Modelo de Riesgos de Grandes Contribuyentes, llegando a un algoritmo o una razón matemática.

5.2 Determinación de la información necesaria para la estadística de los indicadores:

Se definieron los campos de las declaraciones o del dictamen fiscal que son necesarios para materializar el indicador por medios informáticos.

6. Estrategia de Ponderación de los Indicadores de Riesgo en los Subsegmentos de Grandes Contribuyentes

Se definió el modelo-muñeco para determinar y ponderar la importancia de los indicadores genéricos y específicos en cada subsegmento y darle peso específico. El muñeco se compone así:

- Cabeza = Indicadores Macro (Compras/Ventas y Rentabilidad).
- Parte superior del tronco = Indicadores Genéricos de ISR.
- Brazo derecho = Indicadores Genéricos de IVA.
- Brazo izquierdo = OTROS impuestos Genéricos.
- Parte inferior del tronco = Indicadores Específicos de ISR.
- Pierna derecha = Indicadores Específicos de IVA.
- Pierna izquierda = OTROS impuestos Específicos.

Cada responsable de subsegmento elabora su modelo-muñeco, con los indicadores que le apliquen, determinando importancia y peso específico que tendrán.

Lo anterior con la finalidad de determinar discriminantes que permitan calificar el riesgo del grande contribuyente en todos los subsegmentos. Estos discriminantes y/o calificaciones del riesgo, servirán para la selección y programación de las auditorías de acuerdo a la capacidad instalada (recursos existentes).



V. 3. Ejecución de la fiscalización

V.3.1. Conformación de la prueba

En todo proceso en el que las partes pretenden hacer valer intereses contrapuestos, la conformación, validez y habilidad de la prueba constituye un ingrediente sustancial.

En la materia que nos ocupa la temática tiene además un ingrediente adicional, no menos importante, que es el hecho de que tratándose de operaciones internacionales, muchas veces la prueba a evaluar o a producir y los aspectos a documentar, serán de origen foráneo.

Es muy importante en este sentido compartir la experiencia adquirida respecto a los conflictos ocurridos y soluciones adoptadas en cuanto a la conformación de la prueba en materia de fiscalización internacional.

ARGENTINA

En la legislación argentina las disposiciones en materia de fiscalidad internacional tales como el principio de renta mundial, precios de transferencia y transparencia fiscal internacional son relativamente nuevos.

Por ello, todavía no hay experiencia en cuanto a discusiones que tengan por finalidad desvirtuar determinada prueba. En este sentido, cabe destacar que los casos fiscalizados, cuyos ajustes no han sido aceptados por los contribuyentes, se encuentran aún en discusión en sede administrativa, no habiendo derivado ninguno a la esfera judicial.

No obstante, en ninguno de los casos en discusión, el motivo de la disputa es la prueba.

Con carácter general, cabe señalar que según la legislación argentina la prueba es la demostración, conforme los medios que establece la ley, de un hecho o hechos del cual depende el reconocimiento de un derecho.

La ley de procedimiento tributario obliga al contribuyente a ofrecer en sede administrativa toda la prueba que haga a su derecho con excepción de los hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en dicha sede.

Toda persona que alegue un hecho debe probarlo; es decir tiene la carga de la prueba, situación ésta que cobra virtual importancia en materia de fiscalidad internacional, en el ámbito tributario argentino.

Los medios de prueba aceptados por la legislación argentina en el procedimiento tributario son los siguientes:

1. Prueba documental.
2. Prueba de testigos.
3. Prueba de peritos.
4. Prueba de informes.

Por otra parte, cabe señalar que, según la legislación vigente, la documentación del exterior para que sea admitida como prueba, debe estar en idioma español o debidamente traducida por traductor público nacional, y además deberá contar con la pertinente legalización ante el consulado argentino y, en caso de corresponder, con la Apostilla de La Haya.

BRASIL

La ley brasilera admite cualquier medio de prueba, en la medida que su obtención haya sido hecha por medios lícitos. Las reglas para la producción y utilización de pruebas en el proceso para exigir los tributos siguen lo establecido en la Ley Civil. Siguiendo esta ley, los documentos producidos en el exterior, para producir sus efectos dentro del territorio brasilero, necesitan ser traducidos por traductor matriculado y en algunos casos, registrados. Se los dispensa del registro cuando fueran autenticados por la repartición consular del país de origen.

La experiencia brasilera en el área internacional tiene relevado que no ha habido problemas para su obtención y la regular utilización como instrumento de prueba, apenas en los casos en que los documentos son presentados por el propio contribuyente, inclusive cuando se trata de documentos producidos en el exterior. Sin embargo, cuando los documentos no son espontáneamente presentados por el contribuyente, exceptuándose los países con los cuales Brasil mantiene acuerdo para el intercambio de informaciones, la Administración Tributaria no ha logrado éxito en la producción de la prueba que dependa de localidades con reglas rígidas de secreto bancario y fiscal.

La alternativa encontrada por la Fiscalización y permitida por la Ley es reunir en el proceso las evidencias y los indicios que convergen para que sea defendida por el fisco. Es lo que llamamos presunción relativa, cuando, no poseyendo la prueba directa de determinado hecho, se busca la compilación de diversos elementos que aislados no prueban algún hecho, pero unidos, convergen en el sentido de atestiguar que determinado hecho ocurrió.

Tanto en la esfera administrativa como en la judicial, los jueces tienen aceptada esta construcción jurídica permitida por el ordenamiento brasilero. Sin embargo, en muchos casos ya vividos por la Fiscalización, no fue posible producir no sólo la prueba directa, tampoco los elementos indicativos de la ocurrencia del hecho que se quería probar.

CHILE

Para efectuar la conformación de la prueba en un proceso de fiscalización con antecedentes extranjeros algunas de las herramientas a tener en consideración son:

- Intercambio de Información

En la actualidad, el Servicio de Impuestos Internos ha dado un fuerte impulso a la realización de intercambios de información con otras administraciones tributarias, en particular la directriz apunta a estructurar y fortalecer un efectivo intercambio automático de información.

Reconocemos al menos tres vías para efectos de fortalecer y ejecutar el intercambio de información con administraciones tributarias extranjeras:

- a) La primera nace de una facultad otorgada al Director del Servicio de Impuestos Internos por el Código Tributario, cuya base se sustenta en el principio de reciprocidad.
 - b) La segunda es partir del artículo referente a intercambio de información contenido en los Convenios para Evitar la Doble Tributación.
 - c) La tercera es la celebración de convenios de intercambios de información, donde en la actualidad se han dirigido esfuerzos importantes a fortalecer este tipo de convenios en miras de un intercambio automático más fluido y sistematizado con las Administraciones Tributarias de aquellos Estados con los cuales Chile mantiene vigente un Convenio de Doble Tributación.
- Certificados de Rentas y Residencia

Durante el año en curso, nuestro país ha desarrollado dentro de sus proyectos tecnológicos, un procedimiento que facilita el cumplimiento tributario de los contribuyentes, el cual consiste en la solicitud y emisión de certificados de residencia y de situación tributaria en Chile, con el fin de ser presentados ante autoridades tributarias de países.

Existen 2 tipos generales de certificados, aquellos que acreditan que un contribuyente es residente del país donde se emite el certificado y aquellos que acreditan las rentas recibidas y los impuestos pagados por el contribuyente en el país donde se emite el certificado.

Partiendo de la premisa que en general todas las administraciones tributarias cuentan con este tipo de certificaciones, desde el punto de vista de los procesos de fiscalización llevados a cabo por Chile, se ha ido incorporando de manera paulatina la obligación de mantener y presentar cuando sea requerida la documentación para efectos de acreditar la residencia en otros Estados o rentas de fuente extranjera obtenida por contribuyentes chilenos.

Una de las ventajas del sistema de certificación chileno, es que se trata de una modalidad de solicitud y emisión on-line y que de acuerdo a ciertas condiciones de la solicitud los certificados pueden ser emitidos y quedar disponibles de manera inmediata. Otro aspecto que cabe destacar es que cada certificado tiene un código de verificación que permite a la Administración Tributaria donde se presenten los documentos, verificar y constatar la autenticidad del certificado emitido a través del sitio web del Servicio de Impuestos Internos (www.sii.cl).

- Declaraciones de Rentas

Para maximizar y facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes el Servicio de Impuestos Internos ha implementado iniciativas de Gobierno Electrónico en el ámbito de la realización de declaraciones de impuestos, y recopilación de información por medio de declaraciones juradas de los contribuyentes. Este tipo de información permite a este organismo el análisis

oportuno de la correcta tributación de las rentas declaradas y facilita el desarrollo de auditorías practicadas al contribuyente. Adicionalmente es posible, con un número de folio y algunos antecedentes de las declaraciones juradas, chequear el contenido y veracidad de las declaraciones de renta, pudiendo de esta forma ser validada su emisión por cualquier administración tributaria extranjera.

- Información aportada por contribuyentes o proporcionados desde el exterior

En los casos en que se fiscalice la correcta declaración de los gastos incurridos por los contribuyentes nacionales en el exterior, éstos deberán acreditarlos por medio de los documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, los cuales deben contar con a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma y la correspondiente legalización de acuerdo a la normativa establecida en el Código de Procedimiento Civil. Además el contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos.

MEXICO

En materia de conformación de prueba, en el contexto internacional es necesario distinguir dos ámbitos, el primero que involucra la prueba de la procedencia del impuesto con base en la legislación nacional y el segundo la prueba de la aplicación de algún convenio internacional.

En el primero de los casos se debe de tener perfectamente demostrado la causa de la contribución, para lo cual a través de las facultades de comprobación se solicitan, entre otros documentos, contratos, estados de cuenta bancarios, solicitudes de transferencia electrónica bancaria, facturas, bitácoras de presencia en el lugar de prestación de servicios.

Eventualmente es necesario corroborar la información obtenida directamente del contribuyente por lo que se realizan compulsas con terceros a fin de demostrar la correspondencia de los pagos, entre los terceros figuran otros contribuyentes en territorio nacional, organismos gubernamentales del propio país, y de otros países a través del intercambio de información.

En algunas ocasiones y ante la imposibilidad material de que la autoridad consiga la información con sus propios medios, la legislación ha establecido algunas presunciones, que tienen el efecto de revertir al contribuyente la carga de la prueba, esas presunciones se manejarán en el punto siguiente, que trata precisamente de la utilización de presunciones.

En el caso de la aplicación de los convenios, toda vez que los mismos son normas de excepción, su prueba corresponde a aquel que afirme estar en ella, por lo que en materia de aplicación de convenios toda la prueba corre a cargo

del contribuyente, eventualmente y con la intención de corroborar algún dato, se recurre al intercambio de información.

V. 3.2. Utilización de presunciones

Por lo general los ordenamientos tributarios admiten el instituto de las presunciones como una herramienta facilitadora para las Administraciones Tributarias cuando deben determinar la obligación sujeta a imposición, sobre todo en aquellos casos en que en el ejercicio de esta tarea no existe una actitud de colaboración por parte de los contribuyentes de aportar los elementos que permitan medir con certeza la magnitud de dicha obligación.

Efectivamente, en la medida en que admitan el instituto, cada legislación establece cuáles presunciones y en qué supuestos son aplicables. Por ello, su utilización no implica un ejercicio voluntarioso o discrecional de las Administraciones Tributarias, toda vez que por su intermedio o bien se intenta reconstruir la materia imponible o sustituir la declarada por el contribuyente.

En esas condiciones, las presunciones además deben partir de un hecho cierto, y estar sustentadas sobre una base de razonabilidad ya que son instrumentos de aplicación delicada, toda vez que como fuera dicho son herramientas para cuantificar la obligación tributaria.

Estas presunciones pueden ser absolutas –sin admitir prueba en contrario- o relativas –admiten la prueba en contrario por parte de los contribuyentes-.

Este instituto puede resultar una metodología útil para desalentar la realización de determinados hechos que por sus características el legislador es conocedor de su capacidad de generar planificación tributaria con efectos nocivos.

ARGENTINA

La legislación argentina contiene una variedad de presunciones legales, algunas que admiten prueba en contrario y otras no.

No obstante, en materia de fiscalidad internacional y más precisamente como una herramienta para desalentar la planificación tributaria nociva, existe una única presunción que está incluida en la ley de procedimiento tributario la cual determina que cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en

su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

Esta norma tiene una gran importancia pues si no es demostrado por el contribuyente el requisito dispuesto, los ingresos provenientes de jurisdicciones de baja o nula imposición, no sólo serán gravados en el impuesto a las ganancias, sino también en los impuestos a los consumos, lo que implica suponer que derivan de ventas omitidas de la tributación.

BRASIL

La legislación tributaria brasilera, respecto a las operaciones en el área internacional no adopta de manera amplia la figura jurídica de la presunción legal. En el caso específico de la tributación sobre base mundial, la única presunción legal existente es la que trata sobre el adelantamiento de recursos efectuados por la controlada o vinculada del exterior a cuenta de ventas futuras cuya liquidación por la remesa del bien o servicio vendido ocurra en un plazo superior al ciclo de producción del bien o del servicio.

Sin embargo, en el control de los precios de transferencia la ley brasilera insertó una especie de presunción al predefinir márgenes de beneficios utilizados en los métodos de determinación del ajuste del resultado imponible. Con excepción de los métodos denominados PIC –precios independientes comparados- y PVEX –precios de venta en la exportación-, los demás incluyendo aquél que establece la práctica de precios de transferencia en los pagos o ingresos de intereses, se utilizan márgenes predefinidos, o sea, márgenes de beneficio presumidos por el legislador.

Se trata de una presunción relativa, porque el contribuyente puede probar lo contrario. En la hipótesis de que su actividad trabaje con un margen distinto de aquél estipulado en la ley, le faculta, por vía administrativa, a solicitar la disminución del referido margen, en la medida que presente informaciones técnicas suficientes para demostrar el menor porcentaje de ganancias.

Está en estudio una modificación legislativa que introducirá otras presunciones legales, con la finalidad principal de invertir la carga de la prueba en los casos en que las operaciones son realizadas en países con reglas estrictas de secreto bancario y fiscal.

CHILE

En la legislación chilena se contemplan algunas presunciones que guardan relación con el ámbito internacional, entre ellas para efectos de la aplicación de normas sobre precios de transferencia, se presume la existencia de relación respecto de empresas que pacten contratos de exclusividad, acuerdos de actuación conjunta, tratamientos preferenciales, dependencia financiera o económica, o depósitos de confianza. Además se presume relación cuando las operaciones se hagan con empresas que se encuentren constituidas en un país o territorio incluido en el listado chileno de paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales.

Para efectos de las normas de Thin Capitalization se presume relación y por lo tanto quedan sujetas a la norma de sobreendeudamiento aquellas operaciones celebradas con acreedores constituidos en un país o territorio incluido en el listado chileno de paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales.

MEXICO

La prueba sólo se utiliza cuando la legislación nos autoriza a emplearla y su finalidad esencialmente está dada en revertirle al contribuyente la carga de la prueba.

En materia de inversiones en territorios con régimen tributario preferente, es donde se encuentran varias presunciones partiendo de la base que dichos países no tienen intercambio de información y la misma, si no es brindada por el contribuyente, la autoridad en principio, no tendría posibilidad de obtenerla, razón por la cual dichas presunciones están plenamente justificadas.

Además, se encuentra la relativa a la fuente de riqueza en prestación de servicios personales independientes, que señala que se presume que la totalidad del servicio personal independiente se prestó en México si se acredita que una parte se prestó en este país.

V. 3.3. Prácticas existentes en fiscalizaciones

En este apartado se incluye una descripción de los casos de fiscalizaciones llevadas a cabo por las Administraciones Tributarias participantes a fin de llevar a conocimiento las metodologías utilizadas en el procedimiento y los resultados obtenidos.

ARGENTINA

La mayor experiencia de la Administración Tributaria argentina en materia de control de operaciones internacionales es en materia de precios de transferencia.

Las investigaciones comenzaron a partir de analizar las transacciones pactadas con sujetos radicados en jurisdicciones de baja o nula imposición (paraísos fiscales).

El proceso de selección de los casos se efectuó a partir de los análisis sectoriales y del cruce de datos informáticos, especialmente los de naturaleza aduanera, que permitieron detectar la triangulación de exportaciones de commodities a través de paraísos fiscales.

Todas las fiscalizaciones resultaron exitosas en cuanto a que en todas ellas se determinó interés tributario en una magnitud significativa.

Además a partir de esas fiscalizaciones se introdujeron modificaciones legislativas tendientes a desalentar esa modalidad de concertación de exportaciones y fundamentalmente se logró modificar el comportamiento de los sectores involucrados que mejoraron su nivel de tributación y cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También fueron sometidos al proceso de fiscalización de precios de transferencia empresas de la industria automotriz, laboratorio, tabacaleras y pesqueras, en todos los casos (100%) se determinó materia imponible a favor del Fisco argentino.

BRASIL

Las principales fuentes de actuaciones han sido el control de los precios de transferencia y la verificación de variaciones ocurridas en las participaciones societarias que las empresas fiscalizadas mantienen en el exterior. En el caso de precios de transferencia la confrontación de los datos obtenidos de los contribuyentes con aquellos relevados por los auditores han comprobado la práctica de la transferencia de recursos por medio de los precios pactados. Vale decir que prácticamente el 80% (ochenta por ciento) de las fiscalizaciones efectuadas por la Delegación son cerradas con resultado.

CANADA

A todos los contribuyentes canadienses con afiliados extranjeros, derechos de usufructo en ciertos *trusts* no-residentes y/ o derechos de usufructo en trusts discrecionales no- residentes se les solicita que respondan las preguntas respecto de las declaraciones juradas del impuesto a las Ganancias, tales como las que se detallan a continuación:

Contribuyentes individuales

(i) ¿Fue usted, titular de alguna sociedad extranjera controlada en algún momento del año?

(ii) ¿Tuvo usted u otra sociedad extranjera controlada suya, o cualquier sociedad o *trust* con los cuales usted está vinculado, derechos de usufructo en trusts discrecionales no- residentes en algún momento durante el año?

Personas Físicas

(i) ¿Fue la sociedad, en algún momento del año, titular de alguna sociedad extranjera?

(ii) ¿Tuvo la sociedad u otra sociedad extranjera controlada, o cualquier sociedad o *trust* con los cuales la sociedad está vinculada, derechos de usufructo en trusts discrecionales no- residentes en algún momento durante el año?

Trusts

(i) ¿Fue el *trust*, en algún momento del año, titular de alguna sociedad extranjera controlada?

(ii) ¿Tuvo el *trust* u otra sociedad extranjera controlada, o cualquier sociedad o *trust* con los cuales el *trust* está vinculado, derechos de usufructo en trusts discrecionales no- residentes en algún momento durante el año?

Si el contribuyente responde afirmativamente a cualquiera de estas preguntas, se le solicita que presente una planilla adicional. Por ejemplo, si una sociedad contestó que fue titular de una sociedad extranjera durante el año, la sociedad debe suministrar el nombre completo y la dirección de cada una de esas sociedades extranjeras. Si la pregunta se refiere a un *trust* no-residente, el nombre completo y la dirección de cada *trust* y de los fiduciarios de ese *trust* serán requeridos.

Además, anualmente el contribuyente canadiense debe incluir los estados financieros de una sociedad extranjera controlada en su propia declaración jurada sobre el impuesto a las ganancias.

Se transcribe a continuación un fallo aportado por la Administración Tributaria de Canadá.

Saipem Luxembourg SA. v. Canadá (CRA)

[1] A través de este recurso se solicita la revisión del Requerimiento efectuado por la CRA a Saipem Luxembourg SA para que proporcione información y documentación del exterior. El Requerimiento fechado el 6 de Diciembre de 2001 solicita que el recurrente presente, de acuerdo con la sección 231.6 (4) de la Ley de Impuesto a la Renta, RSC 1985, c. 1 (5to. Supp.) con sus modificaciones (la "Ley"), lo siguiente:

"... información, y la presentación de todas las facturas, correspondencia, acuerdos, contratos con sus enmiendas, estados financieros, libros y registros contables, informes, memorando, agendas, papeles de trabajo, minutas de

reuniones, télexes, faxes y otros documentos referidos a Saipem Luxembourg SA por los ejercicios fiscales al 31/07/2000 y al 31/07/1999.”

[2] El recurrente solicita se deje sin efecto el Requerimiento por irrazonable según los siguientes motivos:

A) El Requerimiento como está redactado es claramente irrelevante para la aplicación o ejecución de la “Ley”. El recurrente no es un residente de Canadá y no tenía un establecimiento permanente en Canadá durante el período involucrado.

B) En subsidio, que el Requerimiento como está redactado es irrazonable y constituye una expedición de pesca y sobrepasa totalmente los procedimientos sentados en el Convenio Fiscal entre Canadá y el Gran Ducado de Luxemburgo

[3] El recurrente se constituyó en Luxemburgo en 1998 y a los fines impositivos, es un residente de Luxemburgo. Sus actividades consisten en la construcción de tuberías submarinas.

[4] El recurrente posee y opera varios buques incluyendo el S7000, el único y probablemente el más poderoso buque draga del mundo; diseñado para el trabajo en aguas profundas y ultra profundas

[5] El 4 de agosto de 1998, el recurrente realizó un contrato de prestación de servicios con Saipem Limitada del Reino Unido ("SUK"), una compañía vinculada, a fin de completar una parte de la Fase 2 de un contrato que esta última había firmado con Mobil Oil Properties de Canadá para realizar la ingeniería del Proyecto Sable. El monto involucrado en el contrato era de 10.5 millones de libras esterlinas del Reino Unido.

[6] El Proyecto Sable Offshore Energy está localizado en Nueva Escocia, Canadá, así como en la región offshore de Nueva Escocia. Este incluye tanto instalaciones offshore como onshore necesarias para producir y procesar productos de hidrocarburo para eventualmente transportarlo al mercado.

[7] El trabajo relativo a la Fase 2 fue realizado en Canadá en septiembre y octubre de 1998. Duró un periodo de 53 días, después de ello, el buque dejó aguas canadienses para realizar otros contratos de trabajo para terceras partes localizadas en otros lugares del mundo. En ese momento, alega el recurrente que su relación contractual con SUK, en lo que concierne a actividades canadienses estaba terminada.

[8] Asimismo, se alega que en el otoño de 1998 SUK y los propietarios del proyecto consultan al recurrente sobre la disponibilidad del S7000 para ser utilizado en la Fase 3 del proyecto que esperaban fuese concluido en agosto de 1999.

[9] Como resultado, SUK y el recurrente realizaron un nuevo contrato fechado el 14 de diciembre de 1998 para completar el trabajo de la Fase 3.

[10] El trabajo de la Fase 3 fue realizado entre el 15 de Agosto de 1999 y el 16 de Septiembre de 1999, durante ese tiempo el S7000 estuvo presente en aguas de Canadá. Luego el buque dejó aguas canadienses y ninguna otra actividad fue realizada en Canadá.

[11] El 17 de Agosto de 1998, el recurrente realiza una petición para obtener una exención en relación a las regulaciones 102 y 105 de las Reglamentaciones del Impuesto a la Renta. Por cartas fechadas el 17 de septiembre de 1998, la CCRA otorga la exención en lo que concierne a ambas regulaciones (exención de la retención del impuesto).

[12] El recurrente manifiesta que el Convenio Fiscal entre Canadá-Gran Ducado de Luxemburgo prevé el intercambio de información entre las autoridades competentes de ambos Estados, en la medida que sean necesarias para aplicar las cláusulas del convenio, para subrayar que en ningún momento los funcionarios de la CCRA se comunicaron con las autoridades tributarias de Luxemburgo con respecto a ningún asunto relativo a las actividades del recurrente.

[13] El punto en discusión es si el recurrente está o no obligado a revelar los ingresos obtenidos en Canadá si se considerara que tiene "un establecimiento permanente" conforme al Artículo V del Convenio Fiscal entre Canadá y el Gran Ducado de Luxemburgo. El término "establecimiento permanente" comprende particularmente según la sección 2 (g) lo siguiente:

"Una obra o una construcción, o un proyecto de instalación si su duración excede de doce meses."

[14] Se alega que los dos contratos llevados a cabo por el recurrente que involucran al buque S7000 eran separados y distintos, uno habiendo sido emprendido en septiembre y octubre de 1998 y el otro en agosto y septiembre de 1999.

[15] En subsidio, el recurrente pide a la CCRA que proceda a determinar en base a los hechos y a las normas estipuladas en la sección 173 de la Ley del Impuesto a la Renta; si el recurrente tenía un establecimiento permanente en Canadá; que es obligatorio que la CCRA proceda así antes de que pueda someter a un contribuyente no canadiense a una inspección a gran escala de sus asuntos a nivel mundial.

[16] La subsección 173 (1) de la Ley del Impuesto a la Renta dice según se expone a continuación:

"173 (1) Cuando el Ministro y un contribuyente acuerden por escrito que una cuestión de derecho, hecho o mixta de derecho y hecho que surja por la aplicación de esta Ley, con relación a cualquier ajuste, propuesta de ajuste, determinación, propuesta de determinación, debería ser determinada por el Tribunal Fiscal de Canadá, aquella cuestión será determinada por aquel Tribunal."

[17] Finalmente, el recurrente alega que el Requerimiento es demasiado amplio en su alcance considerando lo extenso de sus actividades a nivel mundial.

[18] La demandada objeta las alegaciones del recurrente en cuanto a la duración de sus actividades en Canadá y alega que no tiene ninguna forma de verificar la información sin realizar una inspección de los libros y registros del recurrente.

[19] La demandada además argumenta que los funcionarios de la CCRA no se comunicaron con las autoridades impositivas de Luxemburgo dado que no existe tal exigencia conforme al Tratado, ni existe ninguna obligación que requiera que la CCRA aplique técnicas adicionales de recolección de información previamente a emitir el Requerimiento.

[20] Es asimismo adelantado por la CCRA que la aplicación de la subsección 173 (1) la cual requiere un acuerdo por escrito sobre los hechos no puede ser establecida sin una apropiada inspección. La CCRA no está en posición de verificar ninguno de los hechos alegado por el recurrente sin el acceso a sus libros y registros.

[21] La sección 231.6 de la Ley fue presentada en 1988 para brindar normas que habiliten al Ministro a obtener información o documentación del exterior cuando sea necesaria para permitir una evaluación apropiada a los fines tributarios canadienses.

[22] En la causa Merko v. Canadá (Minister of National Revenue -M.N.R.) [1991] 1 F.C. 239, Cullen J. de este Tribunal sostuvo:

"Es clara la letra de la norma, supra, que el Parlamento intentó dar a la Administración Tributaria Canadiense poderes fuertes, amplios y de gran alcance para asegurar 'la información o documentación del exterior'. La sección 231.6, al definir 'información o documentación del exterior', señala 'cualquier información o documentación que está disponible o localizada fuera de Canadá'. Para asegurar esta información o documentación la Administración Tributaria Canadiense sólo tiene que ser capaz de demostrar que 'es relevante para la Administración o para la aplicación de esta Ley'.

[23] Así, el punto a ser probado no es si la información solicitada será relevante en la determinación de la obligación tributaria canadiense del recurrente, sino si la información es relevante para la aplicación de la Ley.

[24] En este caso, la demandada busca información a fin de realizar una auditoría general de los asuntos del recurrente respecto de los períodos fiscales de 1999 y 2000 con el objetivo de determinar su obligación tributaria canadiense. Es obvio que uno de los objetivos de una inspección es verificar información. Es irrelevante el hecho de que cierta información sea provista por el contribuyente o que pueda estar disponible de otra fuente.

[25] La CCRA tiene el deber de verificar la obligación tributaria del recurrente lo que necesariamente requiere que el recurrente ponga a disposición sus libros y registros. Si después de ser examinados, ellos no tienen ningún impacto sobre la obligación tributaria canadiense y si alguna información recogida en la auditoría demuestra ser irrelevante, será tratada como tal, pero, antes de que tal apreciación pueda ser hecha, los libros y los registros deben estar disponibles.

[26] En conclusión sólo necesito referirme al sumario de Merko v. Canadá (Minister of National Revenue -M.N.R.), supra:

"El Parlamento tuvo la intención de otorgar poderes amplios al Ministro bajo la sección 231.6 para obtener la información disponible fuera de Canadá. El Ministro sólo debe demostrar que dicha información es relevante para la aplicación o ejecución de la Ley. El contribuyente está protegido del empleo abusivo de esta norma a través del poder de un juez para revisar el requerimiento. El requerimiento de la demandada no constituyó un abuso del proceso ni tampoco constituyó una petición irrazonable."

[27] Como fuera sentenciado por la Corte Suprema de Canadá en McKinlay Transport Ltd. v. Canadá, [1990] 2 C.T.C. 103, el requerimiento para proporcionar información, aunque amplio en sus términos, no constituye un abuso del proceso.

[28] El recurso por la presente es rechazado.

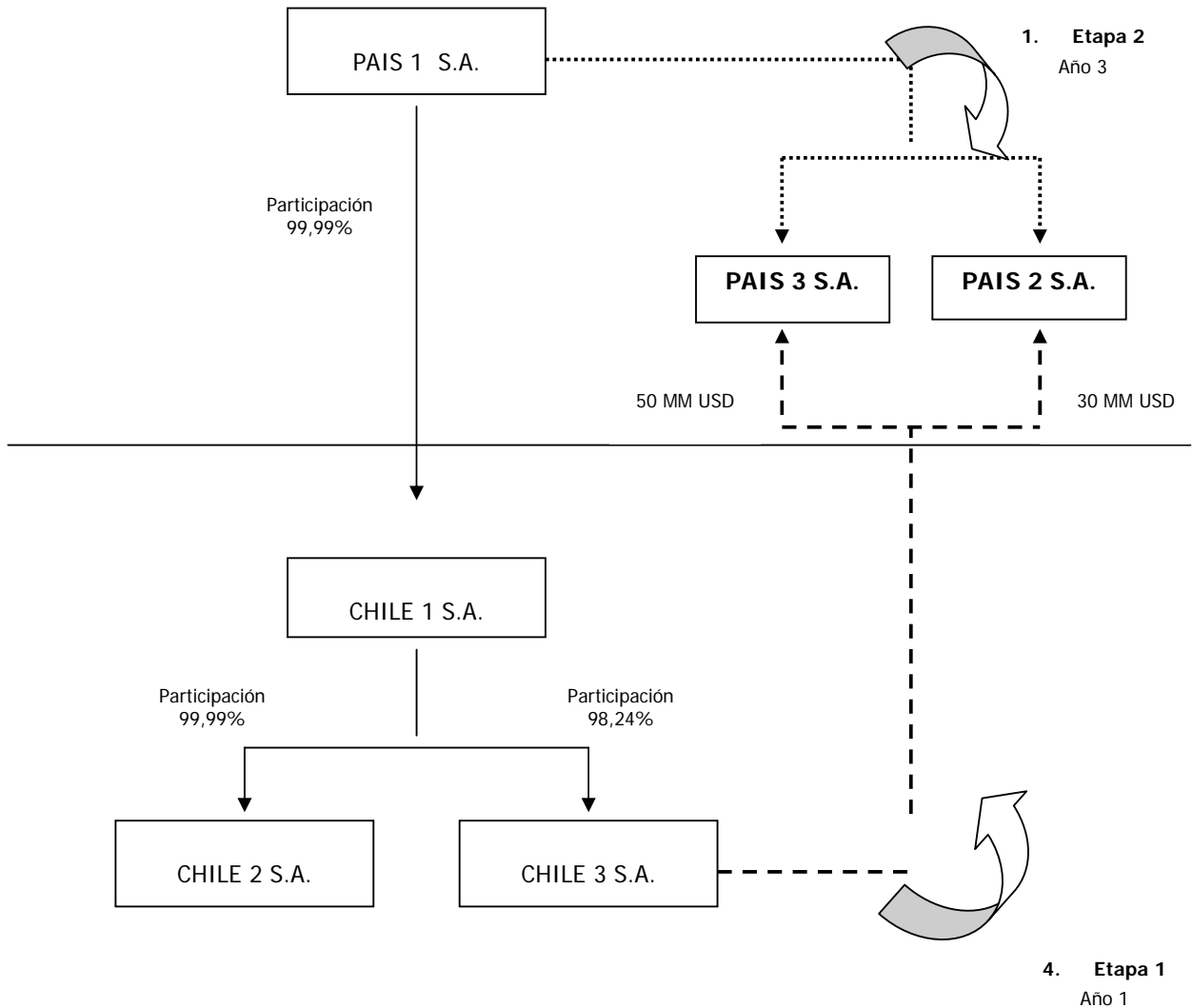
Juez

Ottawa, Notario
26 de Enero de 2004

CHILE

CASO Generación de pérdidas tributarias a través de la venta de acciones entre empresas relacionadas.

A. Estructura Organizacional



B. Operaciones efectuadas por el contribuyente sujeto a revisión

1.1. Año 1.

CHILE 3 S.A. realiza las siguientes operaciones de compra a empresa relacionada en Chile:

1. Adquiere participación en empresa argentina PAIS 3 S.A. por 50 MM USD.
2. Adquiere participación en empresa brasileña PAIS 2 S.A. por 30 MM USD.

1.2. Año 2.

CHILE 3 S.A. no realiza inversiones durante este año.

1.3. Año 3.

CHILE 3 S.A., vende las acciones de la empresa PAIS 2 S.A. y PAIS 3 S.A. a PAIS 1 S.A., generando una pérdida financiera por 6 MM USD y 50 MM USD respectivamente. Cabe notar que PAIS 1 S.A. y CHILE 3 S.A. son empresas relacionadas a través de CHILE 1 S.A.

C. Observaciones al costo de adquisición de las acciones

Respecto de la adquisición de acciones de PAIS 3 S.A. y PAIS 2 S.A., las que en un principio habrían sido adquiridas a un precio superior a los valores de mercado o valor contable, se solicitó al contribuyente aclaración respecto de lo siguiente:

- a) Acreditar los elementos que se tuvieron en cuenta para fijar el precio de las acciones compradas de PAIS 2 S.A. y PAIS 3 S.A. y se solicitó aportar documentación fehaciente que permita determinar con exactitud el precio de mercado de las acciones de las empresas PAIS 2 S.A. y PAIS 3 S.A., a la época de su adquisición.
- b) Por otro lado se solicitó aclarar, justificar y documentar las razones de los negocios que se tuvieron en cuenta para efectuar la venta de las acciones de PAIS 2 S.A. y PAIS 3 S.A. a su relacionado principal PAIS 1 S.A., considerando que ambas operaciones generaron considerables pérdidas en el ámbito tributario. De igual manera se solicitó aportar documentación fehaciente que permita determinar con exactitud el precio de mercado o precio justo de las acciones de las empresas PAIS 2 S.A. y PAIS 3 S.A., a la época de su enajenación.
- c) Una vez analizados los antecedentes aportados por el contribuyente, y como el caso en discusión trataba sobre sociedades anónimas abiertas, se pudo constatar los precios de cotización de las acciones a las fechas de adquisición y enajenación en los respectivos países 2 y 3, determinándose una fuerte sobrevaloración en los precios correspondientes a la operación de adquisición. Los fundamentos legales entregados por la administración fueron los referentes a precios pactados entre empresas relacionadas, se realizaron los respectivos ajustes, y la empresa aceptó la impugnación, ingresando en las arcas tributarias los impuestos, reajustes, intereses y multas respectivas.

V.3.4. Cooperación administrativa para la realización de fiscalizaciones simultáneas y fiscalizaciones en el exterior

Como ya fuera desarrollado en oportunidad de tratar el intercambio de información internacional, una de las alternativas para llevarlo a la práctica es a través de fiscalizaciones simultáneas o conjuntas en el exterior.

Los Acuerdos de Intercambio de Información tienen por objeto prestarse asistencia mutua basándose en la reciprocidad, para facilitar el intercambio de información en todas sus modalidades, a fin de asegurar la correcta determinación de los tributos, a efectos de prevenir y combatir dentro de sus

respectivas jurisdicciones, el fraude, la evasión y la elusión tributarias, y, además, establecer mejores fuentes de información en materia tributaria.

Resulta importante citar el Convenio de fiscalización simultánea suscrito entre los países nórdicos.

En este acápite se incluyen los comentarios de los países en relación a las experiencias que pudieran existir en sus respectivas Administraciones Tributarias.

ARGENTINA

El Fisco Argentino no tiene experiencia en fiscalizaciones simultáneas.

BRASIL

No ha habido fiscalizaciones desarrolladas en conjunto con otros Fiscos ni tampoco existen fiscalizaciones realizadas por la Administración Tributaria del Brasil en el exterior con la anuencia de los Fiscos locales, ni tampoco se efectuaron en el país por Fiscos extranjeros con la anuencia de la Administración Tributaria brasilera.

CANADA

La CRA ha impulsado activamente crear oportunidades para realizar auditorías simultáneas ya sean bilaterales o multilaterales, más específicamente con los Estados Unidos, Japón, Australia, el Reino Unido, Francia, y Alemania, a través de nuestra incursión en la iniciativa “7 Country Tax Haven”. No obstante, hemos obtenido un pequeño éxito por muchas razones, el más prominente es el hecho que jurisdicciones diferentes están a menudo auditando años diferentes.

El programa de Intercambio de Información (EOL) consiste en una serie de programas pensados para facilitar el intercambio de información entre la CRA y las Administraciones Tributarias extranjeras.

A continuación Canadá detalla una lista de tipos de programas que han sido tenidos en cuenta.

En relación al tema que aquí nos ocupa se señala:

- Inspecciones simultáneas e investigaciones criminales simultáneas: Este programa permite compartir información relevante entre las dos jurisdicciones fiscales de contribuyentes relacionados.
- Asistencia en la recolección de datos: La CRA tiene acuerdos con algunos países para proveer asistencia en la recolección de datos.

- Viajes: Las Administraciones Tributarias deben obtener permisos de la jurisdicción extranjera antes de operar en el suelo extranjero. En general el contribuyente debe aprobar dicha visita, pero la jurisdicción hace el ofrecimiento de los servicios de sus auditores o investigadores en algunas circunstancias.

CHILE

Si bien, hasta la fecha no se han tenido experiencias de fiscalizaciones simultáneas con otras Administraciones Tributarias, en los acuerdos de intercambio de información que se han firmado y que se están negociando, se incluye un artículo que define el procedimiento a seguir en caso de desarrollar fiscalizaciones simultáneas.

MEXICO

Efectivamente se utiliza el intercambio de información como ha quedado señalado en este trabajo.