



CONTENIDO

• Marco conceptual y Normativo de los Tribunales Tributarios. Naturaleza y Particularidades.

Magistrada Isis Ortiz Miranda

- Panamá -

• Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional.Maestro René Antonieta Villagra
Cayamana

- Perú -

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO**Presidente:**Dr. Emilio Pujalte Méndez - Leite.
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.**Consejeros:**Dr.a Delfina Amparo de León
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de República Dominicana.
Dr. Luis María Benítez Riera
Representante de la Sala Plena de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.**Secretario Ejecutivo:**Mag. Rafael Anzures Uribe.
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.**Cualquier correspondencia, dirigirla a:**SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, piso 14, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.**Correo electrónico:**

scontreras@aitfa.org

Elaboración:Sonia Laura Contreras Miranda
scontreras@aitfa.org

EDITORIAL

Respetados lectores:

En el presente número, continuamos presentando artículos de las ponencias desarrolladas durante el Tercer Congreso Internacional de Derecho Tributario, dentro de los días 9 al 11 de junio de 2014, organizado por el Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, país miembro de la Asociación.

En primer lugar, se encuentra la ponencia de la Magistrada Isis Ortiz Miranda, otrora Presidenta del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, quien presenta el tema: “Marco conceptual y Normativo de los Tribunales Tributarios. Naturaleza y Particularidades” en el cual analiza a qué se deben las denominaciones que utilizan los Tribunales especializados en materia administrativa en Centro y Sudamérica, distinguiendo entre Derecho Fiscal y Derecho Tributario. Posteriormente, analiza las facultades y competencia de algunos tribunales tributarios en países como Costa Rica, México, Bolivia, Argentina; y por supuesto, Panamá. Mencionando de éste último, la naturaleza jurídica y particularidades del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá.

En segundo lugar, contamos con la participación de la Maestra René Antonieta Villagra Cayamana, con el artículo de título: “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional” en el cual como su nombre lo indica menciona que debido a la globalización y la integración internacional, sumado al progreso tecnológico es que se ve afectada la capacidad de recaudación de los estados y la distribución de la carga impositiva; por lo que los países se han visto en la necesidad de incluir en sus

ordenamientos jurídicos normas contra la elusión fiscal. Es por ello, que a lo largo del artículo analiza las medidas antielusivas en la fiscalidad internacional, contempladas en la legislación comparada, enfatizando de este modo, el tratamiento otorgado por los países de la región, haciendo mención de México, Estados Unidos de América, España, Venezuela y países integrantes de la Unión Europea.

Señala que a efecto de controlar la tributación de contribuyentes relacionados o vinculados con empresas no residentes, usualmente subsidiarias y establecimientos permanentes de multinacionales, existe en diferente grado de regulación la figura de los precios de transferencia, utilizando para ese efecto las Directrices o Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

Mag. Rafael Anzures Uribe
Secretario Ejecutivo

MARCO CONCEPTUAL Y
NORMATIVO DE LOS TRIBUNALES
TRIBUTARIOS . NATURALEZA Y
PARTICULARIDADES.

Magistrada Isis Ortiz Miranda¹
- Panamá -

I. Reflexiones Introductorias, Concepto y Marco Normativo de los Tribunales Tributarios.

La aplicación de las normas jurídico - tributarias conlleva un sinnúmero de vínculos, nexos y situaciones entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo; y es esa pluralidad de vínculos y situaciones lo que tradicionalmente se ha denominado relación jurídico tributaria².

Por su parte, la Administración Tributaria se manifiesta y hace efectiva su voluntad a través de Actos Administrativos³, afectando 1 Magistrada del Tribunal Administrativo Tributario, anteriormente Presidenta de dicho Organismo.

2 ...esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. Giannini, A.D. (1957). *Instituciones De Derecho Tributario*, traducción española. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, (p. 28).

3 Los actos administrativos son las manifestaciones de voluntad de la administración tendientes a modificar el ordenamiento jurídico, es decir, a producir efectos jurídicos. Riascos Gómez, L. O. (2003). *El Acto Administrativo*. Bogotá, Colombia: Grupo Editorial Ibáñez, (p. 204).

La normativa panameña define acto administrativo, como la declaración emitida o acuerdo de voluntad celebrado, conforme a derecho, por una autoridad u organismo público en ejercicio de una

positiva o negativamente los derechos de las personas naturales o jurídicas y que a su vez son parte en la relación jurídica tributaria.

Ampliamente reconocido es que los actos administrativos son susceptibles de ser revisados; y es que cuando se origina una discrepancia o desacuerdo se presenta la necesidad de recurrir a organismos revisores independientes cuya función esencial sea la resolución de controversias entre la administración y el administrado. Es aquí donde surgen los tribunales especializados en materia tributaria.

El Modelo de Código Tributario⁴ del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), a nuestro modo de ver, uno de los principales referentes para los países latinoamericanos, en su artículo 182 precisa como mecanismo para revisar las actuaciones de la administración, los recursos ante los tribunales fiscales.

“Artículo 182:

Los actos administrativos de naturaleza tributaria y, en particular, las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, las de gestión recaudatoria, las que impongan sanciones o las que nieguen el reintegro o devolución de tributos podrán revisarse mediante:

a) Los procedimientos especiales de revisión.

b) El recurso de reconsideración

c) El recurso ante los Tribunales Fiscales Administrativos.”

función administrativa del Estado, para crear, modificar, transmitir o extinguir una relación jurídica que en algún aspecto queda regida por el Derecho Administrativo. Ley 38 de 31 de julio de 2000. Procedimiento Administrativo General. Publicado en la Gaceta Oficial No. 24,109 el 2 de agosto de 2000. Panamá.

4 La segunda versión del Modelo de Código Tributario del CIAT data de 2006, fue el producto del Grupo de Trabajo que auspiciaron la Agencia Española de Administración Tributaria y el CIAT. Este grupo de trabajo estuvo integrado por los siguientes países: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, España y México.

...(el resaltado es nuestro)

Desde nuestro punto de vista, las motivaciones que dan lugar a los tribunales tributarios son sustanciales e indiscutibles. A lo largo de nuestra exposición se confirmará la necesidad de estos tribunales con función revisora.

A continuación procedemos a explorar las diferentes denominaciones que algunos Estados han conferido a estos particulares organismos. Resaltando en este apartado el hecho de que en algunos países se ha denominado tribunal fiscal y en otros, tribunal tributario.

Por citar algunos ejemplos, se ha adoptado el concepto Tribunal Fiscal en Argentina (Tribunal Fiscal de la Nación); Costa Rica (Tribunal Fiscal Administrativo); México (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa); Perú (Tribunal Fiscal), entre otros.

Otros países han determinado utilizar la denominación Tribunal Tributario y Aduanero (Chile y Nicaragua); o Tribunal Administrativo Tributario (Panamá), verificándose variaciones de país a país.

Del mismo modo, observamos denominaciones que no se asemejan a las anteriormente mencionadas, tales como la Autoridad de Impugnación Tributaria en Bolivia y el Tribunal de Apelaciones de Impuestos de El Salvador.

En este punto surge la interrogante ¿existe alguna motivación para que en algunos Estados hayan denominado a la institución tribunal fiscal y en otros tribunal tributario?

Con el objeto de procurar una respuesta a la interrogante planteada, realizaremos una abreviada pero necesaria revisión de las nociones “Derecho Fiscal” y “Derecho Tributario”.

Como punto de partida, dejamos por sentado, que la doctrina ampliamente ha reconocido que ambas disciplinas pertenecen al Derecho

Público. También dejamos establecido que compartimos la orientación que destaca el hecho que el Derecho Tributario está comprendido dentro del Derecho Fiscal, el primero es específico y el segundo es general.

El Derecho Fiscal surge producto de la necesidad de estudiar las normas que regulan los ingresos públicos⁵, sean estos ingresos tributarios o ingresos no tributarios, sin exclusión, debido a que el Derecho Administrativo no contaba con las normas especiales para este fin⁶.

Entendemos entonces que el Derecho Fiscal en adición a las normas que regulan los ingresos tributarios, también comprende el estudio de las normas reguladoras de los ingresos generados por la venta de bienes y servicios del Estado, ingresos provenientes del cobro por el incumplimiento de contratos e ingresos producto de las rentas de inversiones, entre otros ingresos.

Por su parte, el Derecho Tributario⁷

⁵ En cuando a los ingresos públicos, pueden ser de varias clases. En primer lugar, los tributarios, exigidos de manera coactiva o unilateral... Existen también los ingresos que el Estado y los restantes entes públicos obtienen mediante el recurso al crédito: la Deuda pública y, en general, los ingresos resultantes de operaciones de crédito. Están en tercer lugar, los ingresos patrimoniales, que el Ente público obtiene en su condición de propietario de bienes de su patrimonio o accionista de empresas públicas o privadas. Existen finalmente otros ingresos de Derecho Público no tributario, como p. ej. los precios públicos. Pérez Royo, F. (2011). Derecho Financiero y Tributario. Parte General (21a. ed.) España: Aranzadi, (p. 35).

⁶ ...el derecho administrativo no disponía de normas específicas para dar solución a una problemática jurídica muy especial, derivada de las relaciones entre el Estado y los particulares por razón de la actividad financiera del Estado. Nace así el Derecho Financiero o Derecho Fiscal. Gnazzo, E. (1997). Principios Fundamentales de Finanzas Públicas. Panamá: A Sarita. (p. 30-31).

⁷ El Derecho tributario es el sector del Derecho público cuyo objeto de estudio son las normas que disponen los tributos en todas

circunscribe su objeto al estudio de las normas que establecen los tributos y las relaciones jurídico-tributarias. En definitiva, su ámbito de estudio es más restringido.

Luego de extrapolar la definición de ambos conceptos⁸, fiscal y tributario, a lo que originó el repaso realizado, que era procurar determinar la motivación de los Estados para denominar a sus organismos o tribunal fiscal o tribunal tributario, ahora nos surge una nueva interrogante: ¿cabe la posibilidad de que ciertos Estados que hayan adoptado la denominación tribunal fiscal posean dentro de sus facultades el conocer reclamaciones de ingresos no tributarios?.

Confrontados estos conceptos estimamos que la determinación de cada Estado de optar por una denominación u otra no en todos los casos obedece propiamente a la definición de fiscal y tributario, sino más bien pareciese atribuirse a la práctica del uso habitual de los términos de modo indistinto. La tesis anterior será fortalecida más adelante, cuando en el

sus especies, las relaciones que se originan por ellos entre el Estado y los contribuyentes y obligados, particularmente las normas relativas a la aplicación y cumplimiento de los tributos, a la verificación y fiscalización del cumplimiento del obligado al pago del tributo y a las normas que regulan las relaciones jurídicas complementarias a la obligación tributaria. Altamirano, A. C. (2012). Derecho Tributario. Teoría General. Argentina: Marcial Pons. (p. 28).

8 ...el Derecho fiscal quiere, ante todo, enfatizar la disciplina de la actuación del Fisco, aquí entendido como la persona que ejerce la pretensión tributaria. Su tónica reside en la actividad de control y recaudación de los tributos, en cuando que la promueve el Estado – Administración. El nombre sugiere y acentúa la participación del sujeto activo, aunque, indirectamente, se desdoble para alcanzar al sujeto pasivo y toda la relación que se instala con el acontecimiento fáctico. Fuera de dudas su dimensión es más angosta que la de Derecho Tributario, que no polariza en ninguno de los sujetos el foco principal de las investigaciones, con lo que abre así la posibilidad de que veamos, con amplitud, toda la fenomenología, impositiva. De Barros Carvalho, P. (2007). Curso de Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, (p. 36).

siguiente apartado de esta ponencia se realice un examen a las facultades y competencias de algunos tribunales latinoamericanos.

Luego de revisadas algunas cuestiones introductorias, consideramos oportuno examinar el marco normativo y específicamente, el nivel que ocupan las normas encargadas de establecer los tribunales tributarios, dentro de la jerarquía de las normas.

¿Para qué sería necesario determinar el nivel de la ordenación jerárquica de las normas que crean los tribunales tributarios? ¿Por qué sería necesario determinar si este tipo de organismo es creado mediante leyes o si está contemplado en la Constitución Política de un Estado?

Hemos estimado necesario indagar en torno al marco normativo de los tribunales tributarios, con motivo de que en la mayoría de los casos han sido establecidos por medio de leyes o normas con rango de ley y no se encuentran contenidos en la Carta Magna de los Estados.

Se destacan tribunales de comprobada trayectoria como lo son el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina⁹, con más de 50 años de haberse establecido; y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México¹⁰, con más de 70 años de funcionamiento, los cuales fueron creados mediante leyes, solo por brindar algunos ejemplos.

Desde nuestra perspectiva, luego de repasar el proceso evolutivo de los tribunales tributarios a nivel latinoamericano, consideramos que ya ha sido superado el debate en torno a la constitucionalidad o no de estas instituciones.

9 Ley 15.265 de 29 de diciembre de 1959. Creación del Tribunal Fiscal de la Nación. Publicada en el Boletín Oficial No. 19145 el 27 de enero de 1960. Argentina.

10 Ley de Justicia Fiscal en 1937. Actualmente regulado por la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el DOF 6 de diciembre de 2007. Última reforma DOF 03-06-2011. México.

Adicionalmente, no escapa a nuestra atención, la gran cantidad de Estados que han optado por el establecimiento de tribunales tributarios fuera de la órbita del Órgano Judicial, lo que a nuestro juicio debe motivar un análisis posterior para establecer cuáles han sido las motivaciones que han provocado esta situación, ejercicio que resultaría muy prolífico, tomando en consideración que cada Nación cuenta con sus propias realidades y circunstancias complejas y heterogéneas.

II. Facultades y Competencias de algunos tribunales tributarios en América Latina.

Al profundizar en la normativa que dispone el marco regulatorio de los tribunales tributarios en Latinoamérica, verificamos un proceso evolutivo, el cual va en algunos casos dirigido a la ampliación de sus competencias y en otros casos se observa una disminución de las mismas, sin poder concluir marcadas tendencias regionales hacia la desconcentración o hacia la centralización, evidenciándose nuevamente que las competencias dadas por ley se concilian con las características y necesidades particulares de cada Estado.

El artículo 192 del Modelo de Código Tributario del CIAT establece un patrón en cuanto a la competencia de los tribunales fiscales.

“Artículo 192. Competencia de los Tribunales Fiscales.

Los Tribunales Fiscales resolverán en única instancia, según los criterios de distribución de competencia que se determinen, los recursos que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración tributaria que corresponda, en función de la asignación de competencias que se realice con criterios de ámbito territorial o de cualquier otra naturaleza.”

Apreciamos el caso de la República de Costa Rica, en la cual el Tribunal Fiscal Administrativo es el competente para el conocimiento de las impugnaciones contra

los actos administrativos de determinaciones de impuestos, establecimiento de sanciones administrativas por incumplimiento de deberes formales y obligaciones de carácter sustantivo o material, peticiones y consultas que realizan las Administraciones Tributarias del país¹¹, reservándose así al Tribunal Aduanero Nacional el conocimiento y decisión de las controversias que surjan producto de la administración de impuestos aduaneros.

Por su parte, el *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa* en México establecido como un tribunal de lo contencioso administrativo posee competencia para conocer y resolver controversias surgidas por la administración de impuestos internos, multas y sanciones por infracciones administrativas, prestaciones sociales de dependientes del Estado, responsabilidad patrimonial del Estado y exportaciones, entre otras¹².

La *Autoridad de Impugnación Tributaria* de Bolivia es competente para conocer y resolver los Recursos de Alzada y Jerárquicos interpuestos por los contribuyentes que impugnan actos administrativos de la Administración Tributaria, entiéndase Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y Gobiernos Municipales.

El *Tribunal Fiscal de la Nación* en Argentina cuando fue creado por la Ley 15.265 en el año 1960, inicialmente tenía competencia para conocer y resolver los conflictos en materia de impuestos internos y posteriormente en el año 1963 se extendió su competencia a la materia aduanera.

En el caso de Panamá, son dos normas las que establecen las competencias del *Tribunal Administrativo Tributario*.

11 Ley No. 4755 (artículos 156 y 158). Código de Normas y Procedimientos Tributarios (1971). Colección de Leyes y Decretos: Año: 1971, Semestre 1, Tomo 3, Página 782. Costa Rica.

12 Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 6 de diciembre de 2007, reformada DOF 03-06-2011, en sus artículos 14 y 15. México.

El Artículo 156 de la Ley 8 de 2010, señala que este tribunal tendrá competencia para:

- Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Ingresos y de las Administraciones Provinciales de Ingresos a nivel nacional, que resuelven reclamaciones de devoluciones de tributos nacionales, a excepción de los aduaneros; resoluciones relativas a liquidaciones adicionales, resoluciones de multas y sanciones; así como cualquier otro acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de tributos bajo competencia de dichas entidades en forma cierta o presuntiva.
- Conocer y resolver de los recursos de apelación en contra de reclamaciones no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria.
- Conocer y resolver de los recursos de apelación contra los actos administrativos o resoluciones que afecten los derechos de los contribuyentes y de los responsables.
- Resolver los recursos de apelación que presenten los contribuyentes contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o que infrinjan lo establecido en el Código Fiscal y/o demás legislación tributaria aplicable.
- Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzguen necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria.
- Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.

En tanto el artículo 14 de la Ley 33 de 2010, adiciona el Artículo 1247-F del Código Fiscal, que indica que el Tribunal Administrativo Tributario conocerá:

- En única instancia, de las tercerías, incidentes, excepciones y nulidades que sean presentadas en los procesos ejecutivos por cobro coactivo, correspondiéndole sustanciarlas y resolverlas.

Las referidas normas legales precisan el ámbito de competencia del Tribunal Tributario de Panamá a conocer y resolver las reclamaciones relativas a impuestos internos nacionales, excluyendo de su órbita de acción el conocimiento de las reclamaciones aduaneras, tributos municipales y contribuciones a la seguridad social.

Sobre este punto es importante destacar, que el Anteproyecto de Acto Constitucional elaborado por la Comisión Especial de Consulta de las Reformas a la Constitución Política de la República de Panamá¹³, finalizado en enero de 2012; sí incorpora entre las competencias del Tribunal Administrativo Tributario a las reclamaciones por impuestos, tasas o contribuciones de naturaleza aduanera, municipal, comarcal y de seguridad social.

Por lo que de implementarse en un futuro estas recomendaciones en la modificación a la Constitución que se propone realizar con la Asamblea Constituyente Paralela, se podría ampliar considerablemente el ámbito de competencias de esta institución, además de elevar el Tribunal a rango constitucional, cualidad que han considerado necesaria los honorables miembros de la Comisión Especial, en orden a organizar de mejor forma esta vía gubernativa.

III. Naturaleza Jurídica y Particularidades del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá

Panamá ha iniciado un proceso de incorporación de instituciones ya ampliamente reconocidas y establecidas hace décadas en otras latitudes y en contraste con la necesidad que tenía el país de contar con un tribunal independiente que conociera en segunda instancia las controversias emanadas de la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, existieron quienes se avocaron a sembrar por años en la 13 Creada mediante el Decreto Ejecutivo 209 de 26 de abril de 2011, modificado por el Decreto 517 de 7 de septiembre de 2011; donde el Presidente de la República designa a un grupo de notables juristas panameños(as) para la elaboración del mismo. Panamá.

conciencia de muchos la idea e importancia de materializar este pensamiento.

A través de la Ley 8 de 15 marzo de 2010, en sus artículos 156 y siguientes, se creó el Tribunal Administrativo Tributario, como un ente autónomo y especializado, con competencia para conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las decisiones de la Administración Tributaria.

Tal y como su nombre lo indica, su naturaleza es de un organismo de carácter administrativo, y posee competencia para conocer y resolver las controversias que surjan producto de la relación jurídica entre el sujeto pasivo y activo de la obligación tributaria, específicamente en materia de tributos internos.

No es el único ni el primer tribunal administrativo de nuestro país, pues comparte su especial situación con otros tribunales tales como el Tribunal Administrativo de Contrataciones Públicas¹⁴, encargado de dirimir los conflictos que surjan producto de la contratación pública en Panamá y con el Tribunal de Cuentas¹⁵, y que fue creado para juzgar las cuentas de los agentes y empleados de manejo del Estado.

Como se ha mencionado, el principal marco legal del TAT está dado por la Ley 8 de 2010, norma que tan solo posee 12 artículos que desarrollan su creación, estructura y competencias, lo cual hace que la regulación en cuanto al régimen organizacional del tribunal sea limitada.

A pesar de esta limitación, procuraremos extraer de la normativa las principales características del organismo.

¹⁴ Ley 22 de 27 de junio de 2006. Ley de Contrataciones Públicas. Publicado en la Gaceta Oficial No. 26829 el 15 de julio de 2011. Panamá.

¹⁵ Ley 67 de 14 de noviembre de 2008. Tribunal de Cuentas. Publicado en la Gaceta Oficial de No. 26169 el 20 de noviembre de 2008. Panamá. Con rango Constitucional según el artículo 281 de la Carta Magna de Panamá.

- a. Es una institución autónoma.
- b. Es un organismo colegiado, compuesto por dos abogados y un contador y sus decisiones se toman por mayoría.
- c. Su ámbito de competencia es la materia tributaria.
- d. Sus decisiones agotan la vía gubernativa.
- e. Sus decisiones son susceptibles de ser revisadas por el Órgano Judicial, debido a que el contribuyente puede recurrir a la vía contencioso-administrativa en la forma prevista en la Ley 135 de 1943, dando paso al control judicial de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

IV. Conclusiones y Principales Retos.

Conclusión en cuanto a la Denominación.

La denominación que se le otorgue a cada tribunal varía de un Estado a otro, pero debe ser consecuente con su base legal y estructura organizacional. Sea cual fuere su denominación, tribunal fiscal o tribunal tributario, es ampliamente reconocida su importancia como entes especializados con facultades de revisión de los actos administrativos en materia tributaria, su establecimiento repercute en el mejoramiento del clima de seguridad y confianza en la gestión estatal, siempre y cuando sus actuaciones se den en el marco de la legalidad, transparencia e imparcialidad. Y finalmente, sus decisiones son consultadas, comentadas y sirven como base para la realización de debates, enriqueciendo el desarrollo académico de los Estados.

Conclusión en cuanto a la Evolución Institucional.

Los tribunales tributarios de Latinoamérica han experimentado a través de los años múltiples reformas institucionales implementando transformaciones y surgiendo figuras novedosas en algunas jurisdicciones, que para instituciones de reciente creación como el Tribunal Administrativo Tributario merecen especial atención. Solo por mencionar algunos ejemplos la Institución de la Queja¹⁶, la 16 Son atribuciones del Tribunal Fiscal de Perú atender las quejas que presenten los deudores tributarios contra la Administración Tributaria, cuando existan

Jurisprudencia de Observancia Obligatoria¹⁷ y la de Defensor del Contribuyente¹⁸ todas estas en Perú; y el Instituto de Estudios sobre Justicia Administrativa¹⁹ en México.

actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan de acuerdo con la Ley General de Aduanas su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable. Artículo 101 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013 EF.

17 Las resoluciones del Tribunal Fiscal de Perú que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102^o, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial. Artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013 EF.

18 El Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero debe garantizar los derechos de los administrados en las actuaciones que realicen o que gestionen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal conforme a las funciones que se establecen mediante Decreto Supremo. Decreto 953-2004, que modifica artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

19 Son facultades de la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México, autorizar los programas permanentes de capacitación, especialización y actualización en las materias competencia del Tribunal para los servidores públicos, que elabore el Instituto de Estudios sobre Justicia Fiscal y Administrativa. Artículo 41 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de diciembre de 2007. Texto vigente. Última reforma Diario Oficial de la Federación 03-06-2011.

Conclusión en cuanto a la Autonomía.

En algunos países de América estos organismos funcionan eficientemente como una dependencia del Ministerio de Economía o Hacienda, caso del Tribunal Fiscal de Perú y el Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica. En otros casos están ubicados dentro del Órgano Judicial, como sucede en la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Ecuador. Algunas corrientes propugnan por un órgano extra poder, en el cual su base legal expresamente no establece su dependencia a la esfera de uno de los poderes clásicos del Estado.

Conclusiones en cuanto a Principales Retos.

La principal pretensión de los tribunales tributarios debe estar orientada a la concentración de esfuerzos para agilizar la resolución de las controversias disminuyendo el tiempo de decisión y en el mejoramiento de las funciones orientadas al servicio de las partes en el proceso.

Conclusión en cuanto a uniformidad de criterios.

Con el perfeccionamiento, desarrollo y sistematización de los tribunales tributarios se pretende en gran medida, lograr acrecentar la uniformidad de criterios, y así procurar la certeza en el sentido de las normas jurídico tributarias, produciéndose menos dudas, conjeturas e incertidumbre en la aplicación práctica de las mismas.

Las decisiones emitidas por los tribunales tributarios están llamadas a proferirse con respeto al principio de previsibilidad¹⁹ de sus decisiones, y así propiciar un clima de seguridad jurídica, y de este modo coadyuvar a la disminución de tropiezos y dificultades que experimentan tanto el contribuyente como la propia Administración Tributaria, pudiendo estos anticipar y prever la forma y sentido en que serán resueltas las controversias.

LAS MEDIDAS ANTIELUSIÓN EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

MTRA. RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMAN²⁰

- Perú -

1. Introducción

La globalización y la consiguiente integración internacional, sumadas al progreso tecnológico, han afectado la capacidad de recaudación de los estados y la distribución de la carga impositiva. En tal sentido, en la actualidad todos los países, en mayor o menor medida, incluyen en sus ordenamientos jurídicos normas contra la elusión fiscal.

Por su parte, estas medidas pueden ser de carácter general, o de carácter específico. Dentro del último grupo, hasta hace muy poco, se ubicaban como medidas defensivas unilaterales para solucionar o enfrentar los problemas derivados de la fuga o deslocalización de bases imponibles²¹:

- La transparencia fiscal internacional.
- Las operaciones de vinculadas y los precios de transferencia.
- La subcapitalización.
- Los “exit tax” o impuestos de salida²².

20 L.L.M. en Tributación por la Universidad de Florida. Docente de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Consultora en Tributación Internacional y Precios de Transferencia.

21 Eduardo Sanz Gadea, desde la perspectiva española incluye dentro de estas medidas a la fiscalidad de las instituciones de inversión colectiva extranjeras. Sanz Gadea, Eduardo. Transparencia Fiscal Internacional. Manual de Fiscalidad Internacional. IEF 2004. Página 619.

22 En el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) llevado a cabo en Roma el año 2010 se identifican como las medidas antiabuso más frecuentes a los “exit taxes”, los regímenes CFC y a las reglas de subcapitalización. Cahiers de droit fiscal international. Volumen 95^a. Reporte General,

Hoy en día, esta gama se ha extendido al FATCA -iniciales del *Foreign Account Tax Compliance Act*²³- régimen muy criticado y cuestionado por temas de soberanía que obliga a las entidades financieras no estadounidenses a llegar a acuerdos con el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos (IRS) para proporcionarle información relevante respecto a las cuentas financieras mantenidas por sus ciudadanos²⁴.

En el presente trabajo se analiza las medidas antielusivas en la fiscalidad internacional contempladas en la legislación comparada, enfatizando en el tratamiento otorgado por los países de la región.

Para un adecuado análisis se recurre a la doctrina, incluyendo fuentes de mucha actualidad, entre otras la nueva versión del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la Organización de las Naciones Unidas, en adelante ONU; así como su Manual Práctico de Precios de Transferencia para países de vías de desarrollo publicado el 2013, los reportes de los últimos Congresos de la Asociación Fiscal Internacional IFA, incluyendo el reciente llevado a cabo en agosto del 2013 en Copenhague; así como el novedoso Plan de Acción BEPSA (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE.

Considerando que las operaciones entre

elaborado por Van Weeghel sobre “Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions”, Sdu Uitgeversm The Hague, Holanda, página 23.

23 [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA))

24 El profesor Lawrence Lokken sostiene que el único objetivo es la obtención de información de los contribuyentes norteamericanos con inversiones fuera de su país y no la aplicación de la retención del 30% ante el incumplimiento. Ponencia sobre el FATCA en el Seminario de Tributación Internacional organizado por IFA Chile y la Universidad de Florida en Santiago de Chile el 23 de mayo de 2012.

partes vinculadas o empresas asociadas ha sido objeto de numerosos estudios, he visto por conveniente analizar en profundidad el régimen de la transparencia fiscal internacional; para después aludir al régimen de precios de transferencia y finalmente a la subcapitalización enfatizando su tratamiento en los países latinoamericanos.

Finalmente cabe señalar que si bien existe una amplia gama de medidas unilaterales que las legislaciones han adoptado con relación a los países de baja o nula imposición, cabe señalar que las más importantes están relacionadas con la transparencia fiscal internacional que está directamente vinculada a este tipo de países, al igual que el régimen de precios de transferencia. Finalmente se expondrá el problema de la subcapitalización de las empresas y las reglas que los países han incorporado en sus legislaciones para afrontarla.

2. La transparencia fiscal internacional o reglas CFC²⁵

El régimen de transparencia fiscal internacional (TFI), conocido como CFC por las iniciales en inglés de *Controlled Foreign Corporation*, no constituye una medida novedosa en el mundo, por el contrario, su origen se remonta a más de medio siglo atrás cuando en 1962 en Estados Unidos se introduce la Subparte F del Código de Rentas Internas (Sección 951). En aquella oportunidad, el Comité del Senado norteamericano sustentó la introducción de tales reglas en el diferimiento de las rentas de fuente extranjera obtenidas por sus residentes en “paraísos fiscales”, en tanto éstas no eran gravadas en su país sino hasta que los dividendos fueran recibidos por las matrices norteamericanas o por sus accionistas²⁶.

25 Basado en la Investigación: “Análisis crítico del régimen de transparencia fiscal internacional vigente en el Perú a partir del 2013”. Revista THEMIS 64, PUCP. Lima – Perú, páginas 51-81. Enero 2014.

26 Así lo reconoció el Comité de Finanzas del Senado de Estados Unidos en la Explicación General de su Reforma de 1987, citado por Bittker, Boris y Lokken,

Con posterioridad, tal régimen, que no está exento de cuestionamientos de orden constitucional y de soberanía, con diversos matices fue adoptado por muchos países, principalmente por los desarrollados, industrializados²⁷ y exportadores de capital. En Latinoamérica el régimen de transparencia fiscal internacional está recogido por la ley en Argentina, Brasil, México, Perú, Uruguay y Venezuela.

De acuerdo al Glosario de términos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en adelante OCDE²⁸, la legislación CFC está diseñada usualmente para combatir el refugio de las utilidades de las compañías residentes en jurisdicciones de baja o nula imposición. Una de las características esenciales de tales regímenes es que atribuyen una proporción de la renta refugiada en tales compañías a los accionistas residentes en el país y que, generalmente, sólo ciertos tipos de renta caen en el ámbito de la legislación CFC, como por ejemplo las rentas pasivas tales como dividendos, intereses y regalías.

La misma OCDE en su conocido Reporte *Harmful Tax Competition – An emerging Global Issue* publicado el año 1998, emitió como su primera recomendación para hacer frente a los países o territorios de baja o nula imposición, la adopción de reglas CFC. Es preciso notar que la segunda recomendación de la OCDE, a efecto de contrarrestar las prácticas que constituyen competencia tributaria dañina, fue que los países consideren la adopción de las reglas de Fondos de Inversión Extranjera o Foreign Investment Funds²⁹ o FIF.

Lawrence. *Fundamentals of International Taxation*. Segunda Edición. Warren, Gorham y Lamont. Boston 1997. Página 68.27.

27 Cosín Ochaita califica a este régimen como “formula muy potente y generalizada en los países industrializados”. En *Fiscalidad de los Precios de Transferencia*. CISS Wolters Kluwer España S.A. Valencia, España 2007. Página 240.

28 <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

29 OCDE. *Harmful Tax Competition – An emerging Global Issue*. Paris, 1998. Páginas

El razonamiento tras la sugerencia es que las reglas CFC se aplican solamente a empresas extranjeras controladas por accionistas residentes que tienen un interés significativo en la empresa (por ejemplo el 10% o más); no obstante en la práctica es posible diferir el impuesto adquiriendo acciones en fondos mutuos que pertenecen a una amplia cantidad de propietarios, los cuales no son controlados por un grupo pequeño de accionistas residentes, ni en los que los accionistas residentes poseen un interés significativo. En tal situación los residentes no serían sujetos a las reglas CFCs.

Por su parte, en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) llevado a cabo en Roma el año 2010 se reconoce a la legislación CFC como el régimen más difundido y frecuente para el tratamiento de la renta “*off shore*” de las compañías base; y se identifica un gran número de elementos comunes en las distintas legislaciones, al igual que a las reglas vinculadas a los “*exit taxes*” y a la subcapitalización³⁰.

En general uno de los objetivos originales del régimen de TFI es evitar el beneficio del diferimiento de las rentas de fuente extranjera; no obstante, en la actualidad el régimen se ha abierto a más supuestos, en tanto se parte de la presunción de que la localización de rentas a través de entidades residentes en países de baja imposición y que no derivan de actividades económicas, se debe al deseo de localizar artificialmente beneficios y rendimientos en países de baja imposición³¹.

Se considera que la motivación para generar renta móvil a través de corporaciones

42 y 43.

30 Cahiers de droit fiscal international. Volumen 95^a. Reporte General del Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) llevado a cabo en Roma el año 2010, elaborado por Van Weeghel sobre “Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions”, Sdu Uitgeversm The Hague, Holanda, páginas 23 y 24.

31 “Todo Fiscal 2012”. Impuesto sobre Sociedades. España, Madrid. Página 1480.

extranjeras, en lugar de corporaciones domésticas, se justifica frecuentemente en los beneficios tributarios que se esperan conseguir utilizando tales vehículos corporativos foráneos; en tal sentido, desde la perspectiva del Estado resulta justificado eliminar los beneficios tributarios de esa transacción, colocando en la misma situación a las opciones de inversión nacional y foránea a través de las reglas CFC, fomentando así el uso del capital de forma más eficiente³².

A nivel internacional, los diferentes países que han adoptado la legislación de transparencia fiscal internacional, continuamente la modifican y perfeccionan, por ejemplo en Estados Unidos constituye uno de los temas de debate permanente, incluso a nivel político³³. Otro ejemplo lo constituye el Reino Unido donde las últimas modificaciones en el régimen de las CFC se llevaron a cabo con el único propósito de facilitar las adquisiciones y fusiones con entidades extranjeras, con el fin de elevar la competitividad de sus empresas³⁴. Entre ellas, cabe resaltar la incorporación de la Exención a Territorios Excluidos (ETE)³⁵ bajo cuyo sistema simplificado se excluye del tratamiento de CFC a Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón y Estados Unidos.

Por su parte, es preciso notar en el contexto internacional, como uno de los recientes acontecimientos vinculados a las reglas CFC, que su flexibilización respecto a intereses responde en gran medida al requerimiento de

32 Así lo reconoció el Congreso de Estados Unidos en la Explicación General de su Reforma de 1987, citado por Bittker, Boris y Lokken, Lawrence. Taxation of Income, Estates and Gifts. 1999 Cumulative Supplement N° 3 Text. Warren, Gorham y Lamont. Boston 1999. Página S67A-2.

33 Willens, Robert. “Unchecking the Box” Could Lead to Fierce Debate. The Economist.com. 2009. <http://lexisnexis.com>.

34 El detalle de la propuesta de modificaciones se encuentra en http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate_tax_reform_part3a_cfc_interim_improvements.pdf

35 Excluded Territories Exemption (ETE). http://www.hm-treasury.gov.uk/controlled_foreign_companies.htm

liquidez por parte de los diferentes Estados. En tal sentido, en cuanto a la ficción de gravar los intereses otorgados por una CFC como renta de fuente propia, en la actual coyuntura internacional de crisis crediticia y financiera, entran en conflicto dos intereses del Estado, por un lado la necesidad de atraer capital o liquidez a los Estados el cual se materializa a través de préstamos provenientes de partes vinculadas de paraísos fiscales, y por otro, la urgencia de desalentar las inversiones fuera del Estado tratando de someterlos a gravamen según las reglas de la transparencia fiscal.

Tal conflicto generó, entre otros, que el Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (IRS) en octubre de 2008 emitiera una norma para “facilitar la liquidez” flexibilizando los períodos en los que los intereses por créditos de corta duración procedentes de CFC a su empresas vinculadas en Estados Unidos no se consideraban como renta gravada (como si hubiesen sido repatriados), en tal sentido, el período de 60 días (Notice 2008-91, I.R.B. 2008-43) en el que no operaba la ficción de considerarlo gravado fue extendido a 180 días³⁶.

Respecto a la tendencia mundial del régimen de las CFC, cabe resaltar el Caso *Cadbury Schweppes* en cuyo fallo la Corte de Justicia de la Unión Europea negó la consideración como renta de fuente Británica a la procedente de subsidiarias que operaban en Irlanda dentro del régimen de las Centro Internacional de Servicios Financieros (IFSC) de Dublín. Tal fallo fue interpretado como una manifestación de que las reglas CFC no empeorarían en el futuro en la Unión Europea³⁷; no obstante, es preciso notar que la Corte indicó que podrían aplicarse las reglas CFC para “arreglos totalmente artificiales”, resaltando que en el caso *Cadbury Schweppes* la empresa contaba con infraestructura, maquinaria y personal.

36 Willens, Robert. “Court Precedent Looms over IRS “Crisis” Fix”. The Economist.com. 2008. <http://lexisnexis.com>.

37 O'Brien, Conor. “Carbury ruling saved our tax regime”. The Irish Times 2006. <http://lexisnexis.com>.

Al respecto, el Reporte General del Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) del 2010 da cuenta que las legislaciones de algunos países, entre ellos Dinamarca, Alemania y Portugal, fueron modificadas como consecuencia del fallo antes citado; no obstante, se plantea la interrogante de si las enmiendas son suficientes para conciliar la libertad de establecimiento con las reglas CFC³⁸.

Entre las críticas al régimen de transparencia fiscal se encuentra su complejidad difícilmente justificable, así como la incertidumbre jurídica originada por la apertura del régimen a cada vez más supuestos³⁹. También se ha calificado al régimen como injusto, por obligar al contribuyente a tributar por una renta que aún no ha percibido⁴⁰ y se le responsabiliza, en cierta medida, por la “desaparición” de las matrices antes situadas en los países exportadores de capital.

Respecto a lo antes afirmado, cabe señalar que el fenómeno de empresas “invertidas o revertidas” (*inverted companies*) ha crecido notablemente en los últimos años, ocasionando que se deje de tributar por la aplicación de las reglas CFC en circunstancias en las que procedería el gravamen a los dividendos u otras rentas (figura del de-controlled de CFC). Las empresas invertidas o revertidas son aquellas que originalmente tenían matrices situadas países desarrollados que gravan las rentas de fuente mundial y que aplican las reglas CFC y que por efecto de la inversión o reversión (entendida como modificación o transformación) dejan de

38 Cahiers de droit fiscal international. Volumen 95^a. Reporte General del Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) llevado a cabo en Roma el año 2010, elaborado por Van Weeghel sobre “Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions”, Sdu Uitgeversm The Hague, Holanda, páginas 30 y 55.

39 Rosembuj, Tulio. Fiscalidad Internacional. Instituto de Fiscalidad Internacional. Marcial Pons. 1998. Madrid. Página 65.

40 Altamirano, Alejandro. Transparencia Fiscal Internacional. Revisa del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) Vol. N° 43, Agosto 2005. Página 34.

tener la obligación de tributar por tales rentas⁴¹.

El Plan de Acción BEPSA *Base Erosion and Profit Shifting* diseñado y publicado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) recientemente (2013) ha identificado al fortalecimiento de las reglas CFC como la tercera (de un total de quince) acción prioritaria para luchar contra la erosión de las bases tributarias y el desvío de utilidades; igualmente considera que el trabajo para limitar la erosión de las bases vía intereses y otros pagos financieros debe ser coordinado con las reglas CFC⁴².

No obstante la reciente posición de la OCDE, en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional llevado a cabo en Copenhagen en agosto de 2013, que trató el tema del gravamen de las rentas pasivas de los grupos empresariales, se llegó a una conclusión muy interesante, y quizás no novedosa para los países que cuentan con la legislación CFC hace tiempo, y es que si bien la citada legislación tiene el objetivo de prevenir la elusión fiscal, raramente es aplicada en la práctica⁴³.

El RTFI es de aplicación a los contribuyentes propietarios de entidades controladas no domiciliadas (ECND) respecto a sus rentas pasivas obtenidas en países de baja o nula imposición, siempre que se encuentren

41 Kun Orsolia realiza un análisis exhaustivo de la inversión o reversión de empresas; así como de sus modalidades, en el artículo "Corporate Inversions: The interplay of tax, corporate, and economic implications" publicado en el Delaware Journal of Corporate Law, el año 2004. <http://lexisnexis.com>.

42 OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> <http://www.oecd.org/ctp/BEPActionPlan.pdf>

43 Wiman, Dahlberg. Reporte General del Congreso del 2013 llevado a cabo en Copenhagen "The taxation of foreign passive income for groups of companies". Cahiers de droit fiscal international. Volumen 98a. Página 55.

sujetos al Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente extranjera. La consecuencia del RTFI es el gravamen de las rentas imputadas de entidades no domiciliadas, incluso en los casos en los que tales rentas no son distribuidas.

Usualmente las rentas de fuente extranjera provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior se imputan al ejercicio gravable en que se perciban; sin embargo bajo el régimen de TFI, se observan dos consecuencias, la desconsideración de la sociedad o ente del extranjero y el gravamen de las rentas generadas por la entidad del extranjero, aunque no hayan sido percibidas por sus propietarios.

Conforme lo explica Rosembuj, el régimen de transparencia fiscal desmonta la heterogeneidad subjetiva entre la sociedad no residente y sus socios, desencadenando como efecto principal la imputación directa del beneficio obtenido a la matriz⁴⁴. Adicionalmente, el otro efecto igualmente importante, es, precisamente, considerar como percibidas en todos los casos, las rentas generadas por la entidad del extranjera.

En cuanto a la propiedad requerida de contribuyentes residente, el régimen establece que se entiende que la ECND es de propiedad de un contribuyente domiciliado en el país, por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, cuando tengan una participación, directa o indirecta, ascendente a más del ciento (50%) del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en ésta.

Esta diversidad de criterios (porcentaje del capital, de los resultados, de los derechos de voto, o de una opción de compra de participación) se debe a la variedad de entidades no domiciliadas que pueden existir, en tanto es posible, por ejemplo, no contar con participación en el capital o derecho a voto, y sin embargo participar en los resultados, o a la inversa.

44 Rosembuj, Tulio. Fiscalidad Internacional. Instituto de Fiscalidad Internacional. Marcial Pons. 1998. Madrid. Páginas 63 y 64.

En Estados Unidos, por ejemplo, en virtud a la sección 951 b) del Código de Rentas Internas, se considera que una empresa extranjera⁴⁵ constituye una Compañía Extranjera Controlada (CFC) si más del 50% de sus acciones son de propiedad de accionistas norteamericanos; no obstante esta última calidad la poseen sólo las personas norteamericanas que son propietarias de por lo menos 10% del accionariado, directa, indirectamente o por ficción.

La legislación española no sólo requiere una participación igual o superior al 50 % en el capital, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última; sino que la participación igual o superior al 50% se aplica a “los fondos propios”, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última. Los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, están considerados como rendimientos íntegros del capital mobiliario y constituye un concepto previamente definido por su ley⁴⁶.

Con relación a los criterios que determinan la existencia de control en la legislación española, José Rodríguez Ondarza y Juan José Rubio Guerrero señalan que el criterio que primaria sería el de la participación en los resultados frente a los fundamentados en la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto, los cuales constituirían criterios subsidiarios⁴⁷.

La legislación española prevé que la renta se atribuye al ejercicio gravable en que la entidad no residente concluye su ejercicio

social, que a estos efectos no podrá tener una duración superior de doce (12) meses; excepto el caso en que opta por imputarlos al período de aprobación de las cuentas, siempre que no hayan transcurrido más de seis (6) meses de la conclusión del mismo y se mantenga esta opción por tres años.

En algunos países se otorgan exclusiones con el ánimo de fomentar alguna conducta, en el caso particular de Israel, a efecto del cómputo del porcentaje mínimo de tenencia, las posesiones de inmigrantes nuevos o residentes senior de regreso no se toman en cuenta⁴⁸.

Para evaluar la propiedad requerida para configurar una ECND se toma en cuenta al contribuyente solo o en conjunto con sus partes vinculadas o empresas asociadas.

El efecto de la TFI es que las rentas netas pasivas que obtengan las ECND sean atribuidas a sus propietarios residentes. En tal sentido, los propietarios domiciliados, a quienes se les atribuye la renta, se encuentran en la obligación de incluir la misma en la base imponible del impuesto a la renta y de tributar por ella en su declaración jurada anual. Al respecto cabe señalar que en España, la normatividad es clara en tanto prescribe expresamente que los sujetos pasivos “*incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español (...)*”⁴⁹.

Es preciso notar que el control no está exclusivamente vinculado al poder de voto, sino también, por ejemplo al valor de la participación; así lo reconoció la legislación norteamericana que recién el año 1986 se modificó para incorporar como criterio para identificar el control al valor, con el objetivo de disminuir las posibilidades de manipulación⁵⁰.

48 Sección 75b de la Ordenanza del Impuesto a la Renta (Income Tax Ordinance ITO).

49 Artículo 107° del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de España.

50 Bittker, Boris y Lokken, Lawrence. Taxation of Income, Estates and Gifts. 1999 Cumulative Supplement N° 3 Text. Warren, Gorham y Lamont. Boston 1999. Páginas

45 En virtud a la Sección 7701 (a)(5) del Código de Rentas Internas, una empresa se considera extranjera si se ha organizado bajo la legislación de una jurisdicción distinta a la de los Estados Unidos de Norteamérica, un Estado de Estados Unidos o el distrito de Columbia.

46 Artículo 23 de la LIRPF.

47 Rodríguez Ondarza, José Antonio y Rubio Guerrero, Juan José. La Transparencia Fiscal Internacional: Protocolos para su aplicación. Crónica Tributaria N° 96. Madrid, 2000. Página 128.

Los efectos de la TFI son dos, por un lado la desconsideración de la sociedad o ente del extranjero y, por el otro, el gravamen de las rentas generadas por la entidad del extranjero, aunque no hayan sido percibidas por sus propietarios; procede analizar la situación del establecimiento permanente.

En España aparentemente el tema no amerita discusión ya que su legislación requiere, a efecto ser incluidos en el régimen de transparencia, que los contribuyentes residentes en ese país participen en una entidad “residente en el extranjero”⁵¹ y según algunos tributaristas, entre los que se encuentran Almudí Cid⁵², José Rodríguez Ondarza y Juan José Rubio Guerrero⁵³, tal condición no puede atribuirse al establecimiento permanente perteneciente a una entidad española. Tal argumento, a mi entender, podría debilitarse ante legislaciones como la peruana, que otorgan calidad de domiciliado al establecimiento permanente⁵⁴, de esa forma, el establecimiento permanente de una empresa española tendría la condición de residente o domiciliado en el Perú.

S67A-6 y S67A-7.

51 El Artículo 107 señala: “(...) 1. Los sujetos pasivos incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, (...)”.

52 Almudí Cid, José Manuel. El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional. Las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional. Monografías Fiscalidad Internacional dirigida por Fernando Serrano Antón, Ediciones CEF, 4º Edición. Madrid 2010. Página 1,072.

53 Rodríguez Ondarza, José Antonio y Rubio Guerrero, Juan José. La Transparencia Fiscal Internacional: Protocolos para su aplicación. Crónica Tributaria N° 96. Madrid, 2000. Páginas 123-147.

54 El artículo 7º de la Ley del Impuesto a la Renta prevé: “Se consideran domiciliadas en el país: (...) e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana. (...)”.

En Venezuela, por lo menos con relación a las sucursales, que constituyen una modalidad de establecimiento permanente, no habría discusión ya que su ley la menciona textualmente, al indicar que están sujetos al régimen los contribuyentes que posean inversiones, entre otros, en sucursales ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal⁵⁵. Asimismo, se refiere a entes con o sin personalidad jurídica; se cita fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, y se añade “*así como en cualquier otra figura jurídica similar*” creada o constituida de acuerdo con el derecho extranjero ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Por su parte, la misma norma legal expone una gama supuestos en los que se considera que una inversión está “ubicada” en una jurisdicción de baja imposición fiscal⁵⁶.

En México se alude a entidades o “figuras jurídicas” extranjeras en las que participen, directa o indirectamente; así como entidades o figuras jurídicas que sean “transparentes en el extranjero”⁵⁷.

Finalmente, es preciso señalar que la discusión de la consideración o no el EP como ECND podría parecer inútil considerando que el régimen de TFI se focaliza en la atribución

55 Artículo 100º de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

56 Artículo 102. “Para efectos de lo dispuesto en este Capítulo, se considera que una inversión está ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos: 1. Cuando las cuentas o inversiones de cualquier clase se encuentren en instituciones situadas en dicha jurisdicción. 2. Cuando se cuente con un domicilio o apartado postal en esa jurisdicción. 3. Cuando la persona tenga su sede de dirección o administración efectiva o principal o cuente con un establecimiento permanente en dicha jurisdicción. 4. Cuando se constituya en dicha jurisdicción. 5. Cuando tenga presencia física en esa jurisdicción. 6. Cuando se celebre, regule o perfeccione cualquier tipo de negocio jurídico de conformidad con la legislación de tal jurisdicción”.

57 Artículo 212º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

de rentas pasivas, en cuya generación usualmente se prescinde de un lugar fijo de negocios en el que se lleva a cabo total o parcialmente la actividad, lo cual constituye básicamente un establecimiento permanente. Sin embargo, el alcance del establecimiento permanente es más amplio, en tanto, por ejemplo las sucursales o *branch* constituyen la primera modalidad de establecimiento permanente al margen de consideraciones geográficas.

Con relación a los impuestos que deben de tomarse en cuenta a efecto de la comparación en España, Sanz Gadea señala que ésta no “parece limitarse a los impuestos satisfechos en la jurisdicción en donde reside la entidad controlada, de manera tal que impuestos satisfechos a otras jurisdicciones, en particular los denominados *withholding*, también deberán ser tomados en consideración”⁵⁸.

En México la discusión no existe, ya que la comparación se circunscribiría a un porcentaje en particular, en tanto su Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del veintiocho por ciento (28%).

La comparación no está exenta de dificultades, ya que requiere un conocimiento que no se limita a la tasa nominal del impuesto a la renta en un tercer país. Cabe notar además que los criterios de sujeción que utilizan los países corresponden exclusivamente a su soberanía tributaria, manifestada por la voluntad del legislador.

3. Precios de Transferencia

A efecto de controlar la tributación de contribuyentes relacionados o vinculados con empresas no residentes, usualmente subsidiarias y establecimientos permanentes de multinacionales, las legislaciones internas de los diferentes países recogen, 58 Sanz Gadea, Eduardo. *Transparencia Fiscal Internacional. Manual de Fiscalidad Internacional* dirigido por Teodoro Córdón Ezquerro. IEF 2004. Página 626.

con diferente grado de detalle, normativa destinada a regular la figura de los precios de transferencia.

En cuanto a precios de transferencia, la OCDE ha liderado indiscutiblemente el tema, demostrando que tal problema constituye un perjuicio igualmente negativo para países desarrollados y en vías de desarrollo. A la fecha ningún otro organismo ha desarrollado una metodología alternativa y casi todos los países han adoptado al principio de libre concurrencia en su legislación interna como el apropiado para la determinación de los precios de transferencia.

Cabe señalar que el 2013 la ONU ha publicado un trabajo sobre Precios de Transferencia denominado “Manual Práctico de Precios de Transferencia para países de vías de desarrollo”; sin embargo, el mismo no se aleja de la metodología de precios de transferencia de la OCDE⁵⁹.

En tal sentido, los países de los diferencias continentes, han adoptado el principio de libre concurrencia en sus legislaciones de precios de transferencia para la determinación de los precios entre empresas asociadas y para efecto de la interpretación recurren a las Directrices o Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

A través de los precios de transferencia es posible desplazar o deslocalizar bases imponibles del impuesto a la renta de una jurisdicción a otra mediante una política de precios de compra y venta entre sociedades relacionadas o vinculadas. Sin embargo, cabe destacar que algunos países utilizan la metodología de precios de transferencia también para las operaciones con paraísos fiscales o países de nula o baja imposición, bajo la presunción de que la celebración de operaciones a través de entidades residentes en tales países facilitan el desvío de utilidades.

Es preciso señalar que la última situación

59 ONU. “Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries”. Nueva York, 2013.

antes descrita, no es recogida por la OCDE en sus Directrices de Precios de Transferencia ya que éstas se limitan a las operaciones entre partes vinculadas.

Conforme lo explica la OCDE en sus Directrices, cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transferidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transferencia o de la prestación). Sin embargo, cuando las empresas asociadas negocian entre sí, es posible que las fuerzas externas del mercado no afecten de la misma manera a sus relaciones comerciales y financieras aunque, a menudo, las empresas asociadas pretendan reproducir en sus negociaciones la dinámica de las fuerzas del mercado⁶⁰.

La OCDE ha desarrollado una metodología a efecto de evitar el desvío de utilidades basada en el principio de libre competencia, conocido también como de libre concurrencia o principio arm's length. Tal principio es utilizado para la determinación de los precios de transferencia con fines fiscales.

En el artículo 9 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE el principio de libre competencia es enunciado de la siguiente forma: *“Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia”*.

En tal sentido, la regulación de precios de transferencia establece la potestad de la Administración Tributaria para realizar un ajuste en la valoración de las operaciones en 60 OCDE. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Introducción, numeral 1.2.

los casos en los que el valor declarado implica una menor tributación o un diferimiento de la renta.

Tratándose de operaciones internacionales lo teóricamente lógico es que se realice un ajuste bilateral, de forma que el resultado sea una correcta valoración de la operación considerada en su conjunto.

Cuando los sujetos implicados en las operaciones objeto de comprobación son residentes en distintos países, la Administración actuante solo tienen potestad sobre aquél sujeto implicado en la operación que reside en su país, por lo que sólo se puede practicar el ajuste unilateral. No obstante, para evitar la doble imposición económica que significa el ajuste hecho por un país, los Estados incluyen en los convenios para evitar la doble imposición la posibilidad de solucionar esa doble tributación.

En efecto, el modelo de convenio de la OCDE, así como el de la ONU en sus respectivos artículos 9° prevén disposiciones relativas a “Empresas Asociadas”. Básicamente se considera que el precio que regirá las transacciones entre empresas asociadas es el de libre concurrencia y en consecuencia prevé el ajuste primario en los supuestos en que difiera el precio (primer párrafo del artículo 9°). Adicionalmente, se prevé el ajuste de correspondencia (segundo párrafo del artículo 9°)⁶¹.

⁶¹ Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia señalan que el ajuste de correspondencia se produce en aquellos casos en donde una Administración fiscal incrementa las utilidades gravables de una compañía (es decir, efectúa un ajuste primario), como consecuencia de aplicar el principio de arm's length a las transacciones relacionadas con empresas asociadas en una segunda jurisdicción fiscal. El ajuste correspondiente en tal caso es un ajuste hacia abajo del pasivo fiscal de esa empresa asociada, efectuado por la Administración fiscal de la segunda jurisdicción, de tal manera que la distribución de utilidades entre las dos jurisdicciones sea consistente con el ajuste primario y no ocurra la doble tributación.

Tratándose de operaciones internacionales, la práctica de este ajuste unilateral, es decir, de la correcta valoración de la operación en una sola de las partes implicadas, genera efectos tributarios distorsionantes que conllevan a una base imponible global que no coincide con la real. Para evitar esto, lo usual es que los países al regular su régimen de valoración de precios de transferencia (u operaciones vinculadas), establezcan la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria del otro país implicado que realice el ajuste correspondiente en el otro sujeto pasivo. Esto se logra a través de lo que se conoce como procedimiento amistoso.

El esfuerzo para evitar la evasión internacional debe ser multilateral, de forma que algunos contribuyentes no se vean tentados al desvío de utilidades; sin embargo, la existencia de países que no cuentan con la legislación de precios de transferencia, convierte en vulnerable la recaudación de los Estados.

En el ámbito de los países bajo análisis, la realidad legislativa no es igual, en tal sentido se pueden identificar los que han regulado los precios de transferencia y países que no cuentan con tal legislación.

Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, Guatemala, México, Panamá, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela cuentan con legislación sobre precios de transferencia siguiendo, con matices, los lineamientos o Directrices de la OCDE, salvo el caso de Brasil cuya legislación emitida el año 1996 incluye la determinación de los precios en función a índices o márgenes, que no respetarían el principio de libre competencia, lo cual ha originado conflictos principalmente en el ámbito bilateral y de los ajustes de correspondencia.

Si bien las reglas “*safe harbor*” pueden constituir mecanismos que facilitan o favorecen la aplicación y cumplimiento de las normas de precios de transferencia para las pequeñas y medianas empresas que quieren iniciar su expansión internacional,

hasta el año 2012 la OCDE consideraba que tales mecanismos pueden poner en riesgo el objetivo del principio de libre competencia. Sin embargo, algunos regímenes simplificados de determinación de precios de transferencia han sido aceptados, entre otros, el régimen de las maquiladoras en México, previsto en un acuerdo bilateral entre Estados Unidos y México.

Desde la perspectiva de la Administración Tributaria los *safe harbor* son convenientes porque usualmente excluyen del ámbito de control a un grupo importante pero no muy significativo de contribuyentes.

Debe notarse que existe gran variedad de refugios seguros, entre otros los que liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla *arm's length* y los que implican el cumplimiento de la regla *arm's length*.

Dentro de los países objeto de análisis se han identificado los dos tipos antes citados, por ejemplo en Colombia y Perú los *safe harbors* liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla de valoración conforme al principio de libre competencia, a diferencia de los *safe harbors* contenidos en la legislación de México y Brasil, en los que se presume el cumplimiento de la obligación sustancial.

Considerando importante ilustrar la aplicación práctica de la metodología de precios de transferencia con relación a los *safe harbors*, a continuación se hace un recuento de este tipo de medidas incluidas en la legislación vigente de los países de Sudamérica⁶²:

- En Colombia existen dos parámetros alternativos: el patrimonio bruto y los

62 Zuzunaga Del Pino, Fernando y Villagra Cayamana, Renée. El Impuesto a la Renta en los países latinoamericanos. 70 Años del Impuesto sobre la Renta. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2013. Tomo III, páginas 13-79.

Ingresos brutos. Adicionalmente, se toma en cuenta el monto anual por tipo de operación. En tal sentido, la normatividad establece la obligación de conservar por cinco (5) años la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa para los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

Por su parte, no hay lugar a preparar y conservar documentación comprobatoria por los tipos de operación de ingreso, egreso, activos y pasivos, cuyo monto anual acumulado en el correspondiente año gravable no supere los quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes del período gravable al cual corresponde la documentación sustentatoria.

- En el Perú, respecto al cumplimiento exclusivamente de obligaciones formales, a efecto de garantizar una mejor administración del Impuesto, la ley faculta a la SUNAT a exceptuar de la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa y/o de contar con el estudio técnico de precios de transferencia, incluso en el caso de transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Conforme a lo antes señalado, el safe harbor prevé montos a partir de los cuales existe la obligación de presentar una declaración jurada anual informativa (cuando en el ejercicio gravable al que corresponda la declaración el monto de operaciones supere los doscientos mil

nuevos soles (S/.200,000.00–US\$71,000 aprox.) y de contar con estudio técnico de precios de transferencia (cuando en el ejercicio gravable los ingresos devengados superen los seis millones de nuevos soles (S/.6,000,000.00 – US\$2,142,000 aprox.) y el monto de operaciones supere un millón de nuevos soles (S/.1,000,000.00 – US\$357,000 aprox.)).

- En México el parámetro está constituido por los ingresos; sin embargo distingue a las actividades empresariales, de la prestación de servicios. En tal sentido, los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13,000,000 (US\$1,013,000 aprox.), así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3,000,000 (US\$233,000 aprox.) no estarán obligados a cumplir con las obligaciones formales de obtener y conservar la documentación sustentatoria, excepto aquellos que hayan efectuado operaciones con sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes.
- En Brasil existe una presunción de aplicación correcta a partir de un ratio de utilidad, en tal sentido se presume el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia a los contribuyentes que tengan una renta neta originada en exportaciones a partes vinculadas, antes de la liquidación del Impuesto a la Renta en una cantidad equivalente a por lo menos el cinco por ciento (5%) por encima de sus ventas.

4. Subcapitalización

La forma en que las empresas obtienen capital es de suma importancia para los países, en particular para los que se encuentran en vías de desarrollo, en tanto constituye uno de sus objetivos es la atracción de inversiones extranjeras que se concretan a través del

establecimiento de filiales, sucursales u otros establecimientos permanentes. Sin embargo, es también de interés de los Estados que los contribuyentes paguen los tributos que les corresponden y adoptar las provisiones que eviten el detrimento de sus bases imponibles, entre otros, a través de la generación de gasto por el pago de intereses.

La subcapitalización constituye la preferencia por parte de las empresas de dotar de fondos a empresas subsidiarias o relacionadas a través de préstamos, en vez de efectuar aportes de capital. Como se sabe, cuando se trata de aportes de capital, su retribución es realizada a través de dividendos, lo que significa la previa declaración de la utilidad tributaria, gravada con la tasa empresarial. Sin embargo, cuando se trata de un préstamo, su retribución es realizada a través de intereses, los cuales constituyen gasto o deducción para efecto de determinar la utilidad, con una tasa usualmente menor que el de la renta empresarial.

La finalidad de las normas tributarias sobre subcapitalización es evitar que se produzca una distribución irregular de beneficios dentro del conjunto vinculado, retirándolos en forma de intereses de la deuda y no a través del reparto de dividendos⁶³.

De los países estudiados Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México, Perú, República Dominicana y Venezuela cuentan con reglas para evitar la capitalización delgada de las empresas, más conocida como subcapitalización, a efecto de que los aportes de capital de los socios, no se disfracen de préstamos o créditos que generan en el futuro el pago de intereses que, a su vez, constituyen gasto deducible de las empresas. En Argentina el ratio patrimonio/préstamo es dos (2) a uno (1) y en Chile, México, República Dominicana y Perú, con algunas variantes el ratio es de tres (3) a uno (1), así por ejemplo, en México se hace referencia a tres veces el monto del capital contable.

Las consecuencias varían entre el desconocimiento del gasto por intereses por el exceso de endeudamiento (como en el Perú), al incremento de tasas de gravamen a los intereses (como por ejemplo en Chile donde se recalifica la tasa del Impuesto a la Renta sobre intereses a treinta y cinco por ciento (35%) en lugar del cuatro por ciento (4%)); y la recategorización de los préstamos como aportes de capital.

El último supuesto expuesto es el incluido en la legislación Argentina que a partir del año 2003 prevé un ratio de endeudamiento relacionando el monto del pasivo en cuestión con el patrimonio neto existente al cierre del ejercicio. En tal sentido, los intereses no son deducibles en la medida que los pasivos que los originan excedan dos (2) veces el importe del patrimonio neto del ejercicio. La consecuencia es que el exceso no se considera gasto deducible, y, asimismo, se recategorizan las operaciones de crédito como un efectivo aporte de capital, en virtud de la legislación existente relacionada al principio de la “realidad económica”.

63 Rosembuj, Tulio. *Fiscalidad Internacional*. Instituto de Fiscalidad Internacional. Marcial Pons. 1998. Madrid. Página 38.