



Ingresos pasivos y Precios de Transferencia

Por José Salas, CPA, Economista y Miembro del Comité Científico ATRIRD

En materia fiscal internacional hoy en día el tema de los ingresos pasivos está acaparando la atención de los contribuyentes y las autoridades de todo el mundo. En esta coyuntura actual, como hemos explicado ampliamente en artículos anteriores, donde las grandes potencias han tomado la decisión firme de evaluar los principios de precios de transferencia, con el objetivo de introducir cambios que permitan una mayor eficiencia en la lucha contra la evasión fiscal y el abuso de prácticas elusivas, el concepto de Ingresos Pasivos (intereses, dividendos de portafolios, royalties y alquileres, entre otros) es de especial interés por la facilidad de movilizarlos como inversiones a jurisdicciones de baja tributación.

Una muestra de que es un tema de primera línea que está siendo ampliamente debatido es que fue uno de los tres temas centrales del pasado 67th Congreso 2013 de la International Fiscal Association (IFA) en Copenhague, Dinamarca. Tanto así que incluso se preparó un estudio titulado "The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies" que compila la experiencia de 38 países de todo el mundo en esta materia y contiene un resumen ejecutivo de cómo es la ejecución y práctica en sentido general.

Ahora bien, no es que sea un tema nuevo, ya que desde 1962 los Estados Unidos

de Norteamérica crearon una legislación llamada "Controller Foreign Corporation" (CFC), algo así como "Corporaciones Extranjeras Controladoras". La misma es conocida en el mundo fiscal actual como "Legislación CFC" y es una herramienta importante para prevenir locación de "Ingreso Pasivo" en jurisdicciones de baja tributación. Al mismo tiempo es un arma Anti - Elusión con énfasis en prevenir el uso de jurisdicciones de baja o nula tributación. Así que el objetivo central de la "Legislación CFC" es el desconocimiento de Principio de "Diferimiento Fiscal" entre Compañías Relacionadas.

Ante la pregunta dónde existe este concepto de "Legislación CFC" ya vimos en el párrafo anterior, que surge por primera vez en USA en 1962. Luego, gran cantidad de países lo ha introducido desde entonces. Tanto así, que se estima que 30 países tienen algún tipo de "Legislación CFC". De 38 Reportes de países a IFA en el 2013, 22 de ellos tienen CFC, aunque contradictoriamente, pocos tienen planes de introducirlo y en la mayoría de países que reportaron a la IFA "Legislación CFC" la aplican con relativa limitadas situaciones (con Brasil como la mayor excepción).

Para entender mejor el concepto, veamos ahora los componentes o pilares fundamentales de la Legislación CFC:

- El primer gran componente es la propia definición de una "CFC":

Básicamente es una Corporación sujeta a Baja Tributación Controlada por intereses domésticos. Otras entidades a veces son cubiertas como por ejemplo "Establecimientos Permanentes".

- El segundo componente es la definición de la existencia del Control = Participación = Influencia de una persona sobre otra:

Es difícil tener una definición general, pero de acuerdo a la mayoría de las "Legislaciones CFC", la compañía potencial tiene directa o indirecta propiedad de la "CFC". Esto así ya que si solo el control directo es cubierto sería relativamente simple eludir la Legislación CFC. Otro tema común es "Posesión o Control Constructivo" que es ser dueño o ejercer el control por medio de posesión indirecta a través de partes relacionadas. De acuerdo a la OCDE la forma justa de definir el control e imponer impuestos al ingreso extranjero de la residente, es si esta tiene el poder de decisión sobre la CFC de repartir ingresos.

- El tercer pilar es la definición de la naturaleza del Ingreso.

Normalmente será necesario que la Legislación CFC defina que tipo de ingreso gravará a la doméstica. Puede ser el ingreso completo de la CFC (principio de jurisdicción pura o de entidad) o solo ciertas categorías de ingresos, tales como:

a) Ingreso Pasivo (como intereses, dividendos de portafolios, royalties y alquileres).

b) Ingresos de Negocios Activos (por ejemplo ingresos una fábrica o de servicios profesionales).

c) Ingresos de Compañía Base (por ejemplo ingresos de comercializadora en jurisdicción de baja tributación).

- El cuarto gran componente es el significado de "Baja Tributación".

La Legislación CFC típicamente persigue

entidades en países de baja tributación y tiene perfectamente definidas algunas alternativas para identificar una jurisdicción de baja tributación. Un ejemplo es con base a Lista Negra o Lista Blanca (que es lo que se conoce como "Acercamiento Jurisdiccional"). Aquí lo que cabría preguntarse es cada qué tiempo se actualizan las listas para evitar sorpresas, ya que a CFC no le aplica el principio de "territorio". Vemos el ejemplo de Francia donde CFC aplica si "Tasa Fiscal Efectiva Extranjera" es mayor del 50% de la tasa fiscal comparable efectiva francesa.

En cuanto a esta materia y los Precios de Transferencia (PT), de acuerdo a investigaciones y opiniones de expertos, aplicar PT a una transacción de ingreso pasivo no es realmente efectivo con el elemento "beneficio de la transacción". Consecuentemente PT ha sido percibido como que no es una eficiente medida para perseguir la ruta del Ingreso Pasivo. Esto explica la gran cantidad de limitaciones a los intereses en un alto número de los países que reportaron a IFA, donde la más popular regla es "Thin Capitalisation". A manera de ejemplo esta el caso de Argentina donde se aplica PT a las transacciones con independientes en jurisdicciones de baja tributación con la carga de la prueba en cabeza del contribuyente. Algo parecido hay en Francia pero también son más fuertes con los requerimientos de documentación. Sin embargo, por otro lado, otros países de Europa como por ejemplo España y Alemania, han decidido eliminar la Legislación CFC o no la han introducido sencillamente para evitar se vea afectada la inversión extranjera y la libre circulación de los capitales. Mientras que también vemos algunos países sin "Legislación CFC" que reportaron tener "Especial Anti-Avoidance Rules" (SAARS) con objetivos anti - elusión similares.