

Presentación

El libro que tiene en sus manos se basó en un doble propósito: el análisis de las principales materias de tributación internacional en el mundo actual y de los precios de transferencia y su relación con los convenios para evitar la doble imposición.

Con relación a los temas de tributación internacional, destaca nuestra aproximación a la planificación fiscal agresiva, el cual se refiere a las estructuras de planificación fiscal que aprovechan los vacíos y la diferente regulación tributaria de los países del mundo para generar ahorros fiscales que conducen a un pago del impuesto a la renta que no es justo y que recibe el reproche moral que no es una conducta ética.

Igualmente, abordamos la problemática del *treaty shopping* (o abuso de tratado) haciendo una explicación exhaustiva de la elusión en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), cómo interactúa la cláusula general antielusión de los CDI y de la ley interna, así como las cláusulas antielusivas específicas, el análisis del beneficiario efectivo regulado como requisito subjetivo para acceder a los beneficios del CDI, pero no como una cláusula antielusiva prevista para combatir todas las situaciones de sociedades instrumentales.

En el ámbito de las reglas necesarias para la aplicación de los CDI, explicamos los dos conceptos básicos: residencia y fuente. El primero regulado en el artículo 4 de los CDI Modelo OCDE, haciendo una remisión a la ley interna de cada Estado para la definición de “persona residente”, con la única condición de que se trate de un vínculo personal y no real con el Estado; el segundo regulado como parte del supuesto de hecho de cada una de las normas de reparto de potestad tributaria (arts. 6 a 21 del CDI Modelo OCDE).

En este aspecto, analizamos dos problemas fundamentales para la interpretación y aplicación de las normas de los CDI, los denominados “conflictos de calificación”, que derivan de la distinta calificación de las rentas previstas en las reglas de distribución por los Estados de residencia y fuente, y los “conflictos de atribución” (de la condición de residente) a propósito de las entidades híbridas, aquellas que son personas jurídicas en un Estado y entidades transparentes en el otro Estado.

Merece especial atención los distintos tipos de establecimiento permanente (EP) y su interrelación con las normas del CDI, la renta neta como límite a la potestad tributaria del Estado de fuente, la distinta función del concepto de EP en los CDI y en la ley interna, en los CDI como nexo de conexión para atribuir potestad tributaria al Estado de la fuente y en la ley interna como ficción legal de persona jurídica para aplicar la renta neta como base imponible del IR. Analizamos el establecimiento permanente de servicios, el agente dependiente y las operaciones internas entre casa central y establecimiento permanente.

En materia de precios de transferencia, trataremos la interrelación del artículo 9 del CDI Modelo OCDE y el principio de plena competencia en la ley interna de los Estados, señalando que este principio constituye un límite a la potestad tributaria de los Estados que se debe desarrollar en la ley interna de cada Estado el valor de mercado como un elemento hecho esencial del hecho imponible.

Igualmente, abordaremos un análisis de jurisprudencia relevante sobre el método del precio comparable no controlado y el flujo de caja descontado, así como los métodos de precios de reventa y margen neto transaccional aplicados para la importación de productos de partes vinculadas y vendidos a terceros no vinculados en territorio nacional.

Destacamos que los ajustes de precios de transferencia, bajo los métodos de precio de reventa, costo incrementado y margen neto transaccional, están gobernados por normas contables que acogen el valor razonable como parámetro de valoración o la deducción de estimaciones de pérdidas no realizadas que tienen que evaluarse con prudencia y razonabilidad para aplicarlo como ajustes a la base imponible del IR teniendo siempre presente el principio de capacidad contributiva.

Finalmente, bajo esta lógica, el periodo de comparación (1x3), considerando 1 año de los Estados Financieros de la empresa analizada y 3 años de los Estados Financieros del set de comparables, no debe ser una imposición automática sin fundamento racional y razonable que la sustente, especialmente en los ajustes de precios de transferencia basados en normas contables que deben buscar reflejar la realidad económica de la empresa sin imputar rentas presuntas que no estén conformes con el principio de capacidad contributiva.

Walker Villanueva Gutiérrez



Índice General

Presentación.....	7
-------------------	---

Capítulo I

Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión

1. La planificación fiscal agresiva y la elusión en el plan BEPS	15
2. Un caso de planificación fiscal agresiva	18
3. El nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia.....	20
4. Sumario.....	23

Capítulo II

Normas de los convenios para evitar la doble imposición

1. Introducción	25
2. Incorporación de los CDI a la ley interna: teoría monista y teoría dualista.....	27
3. Principio de jerarquía y principio de competencia	28
4. Naturaleza de las normas contenidas en los tratados.....	31
4.1. La norma convencional y su consecuencia jurídica.....	32
4.2. Tipos de normas de los CDI.....	35
4.2.1. Normas autónomas y cerradas	36
4.2.2. Normas autónomas y abiertas a la ley interna del Estado de la fuente	36
4.2.3. Norma contextual derivada del sentido y finalidad del CDI.....	37
4.2.4. La norma abierta a la ley interna de ambos Estados contratantes (<i>lex fori</i>)	39
5. Sumario.....	40

Capítulo III

Conceptos de residencia y fuente

1. Introducción	41
2. Distribución de dividendos.....	42
3. Enajenación de acciones	44
4. Concepto de residencia en el caso de las entidades transparentes.....	44
5. Concepto de fuente.....	46

5.1.	Rentas derivadas de bienes inmuebles	46
5.2.	Rentas del transporte internacional	47
5.3.	Dividendos, intereses y regalías	49
5.4.	Ganancias de capital.....	49
5.5.	Beneficios empresariales	52
5.5.1.	Venta de derechos de emisión	53
5.5.2.	Las rentas del asociado en una asociación en participación	55
6.	Otras rentas	57
7.	Consecuencia jurídica.....	58
7.1.	Exclusión de la potestad tributaria de uno de los Estados.....	59
7.2.	Potestad tributaria de ambos Estados	60
7.3.	El Estado de fuente y los límites a su potestad tributaria	61
8.	Sumario.....	62

Capítulo IV

La doble imposición en la Decisión 578

1.	La determinación de los conceptos en los CDI, la Decisión 578 de la Comunidad Andina y la ley interna.....	63
2.	Principio de autonomía del ordenamiento comunitario andino	64
3.	Principio de complemento indispensable	65
4.	Principio de trato nacional de la NCA y su relación con la ley interna	66
5.	La Decisión 578 y su contenido material	68
6.	Principio de fuente y rentas exoneradas en residencia	69
7.	La cláusula de sujeción implícita con base en el artículo 20 de la Decisión 578.....	70
8.	Sumario.....	71

Capítulo V

Conflictos de calificación en los convenios para evitar la doble imposición

1.	Introducción	73
2.	Conflictos de calificación, divergencias de Interpretación y divergencias de calificación de situaciones de hecho	75
3.	Conflictos de calificación y sus modalidades.....	76
4.	Propuestas doctrinarias para resolver los conflictos de calificación	78
4.1.	Criterio del Estado de fuente.....	79
4.2.	Criterio de la definición normativa contextual	81
5.	Sumario.....	82

Capítulo VI

Conflictos de atribución en los convenios de doble imposición

1.	Entidades híbridas y CDI celebrados por Perú.....	85
2.	Evolución de los conflictos de atribución	86
3.	Entidades extranjeras y su calificación en la ley interna.....	87
4.	Sumario.....	88

Capítulo VII

Cláusulas antielusivas generales y específicas en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición

1.	Planificación fiscal agresiva	89
2.	Elusión fiscal	90
3.	Elusión en los convenios para evitar la doble imposición (CDI)	92
4.	La CAG y su aplicación en el CDI según los principios jurídicos del abuso del derecho y de buena fe o de la costumbre internacional	92
5.	Las CAG y su aplicación en el CDI según criterios de interpretación	94
6.	Las CAG en los CDI: el propósito principal del negocio y la Norma XVI	97
7.	Las CAE de la norma interna en los CDI según el artículo 3.2.	99
8.	La CAE que define el concepto de dividendo	101
9.	Sumario	102

Capítulo VIII

El beneficiario efectivo

1.	Introducción	105
2.	La cláusula de BE como requisito para acceder a los beneficios del CDI y no como norma antielusiva	108
3.	El concepto de BE en el modelo OCDE	111
3.1.	La definición de BE en el Modelo de Convenio OCDE del 1977	112
3.2.	La definición del BE en el Informe sobre Sociedades Instrumentales de la OCDE (publicado en 1986)	112
3.3.	El concepto de BE en los Comentarios al Modelo OCDE del 2003	113
3.4.	El concepto de BE en los Comentarios al Modelo OCDE del 2014	115
4.	Evolución del concepto de BE	116
5.	El debate sobre la interpretación legal o la sustancia sobre la forma jurídica en el concepto de BE	118
6.	Las sociedades instrumentales y el BE	120
7.	Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal	122
8.	Criterios para apreciar el BE según el Tribunal Fiscal	123
8.1.	Análisis del propósito de la constitución de la arrendadora	123
8.2.	Análisis de la sustancia funcional de una arrendadora	125
8.3.	Análisis de la capacidad funcional, los riesgos y los ratios financieros	125
8.4.	Una empresa arrendadora tiene accionistas residentes en un tercer Estado	126
9.	Apreciación crítica de la RTF sobre BE	127
10.	Sumario	129

Capítulo IX

La tributación sobre renta neta del establecimiento permanente

1.	Introducción	131
2.	Establecimiento permanente del CDI y de la ley interna	133
3.	La renta neta como base imponible del establecimiento permanente	134
3.1.	El origen histórico del artículo 7.3 del Modelo OCDE	137
3.2.	La distinción entre reglas de atribución y reglas de deducción	138
3.3.	La atribución de beneficios del establecimiento permanente y la deducción de gastos	139

4.	La renta neta como límite a la potestad tributaria del Estado de fuente.....	140
4.1.	Las regla de atribución de gastos conduciría a una norma con mandato nominal....	140
4.2.	La regla de atribución de gastos contradiría el origen histórico del artículo 7.3 y la literalidad del texto	141
4.3.	Las distintas versiones del artículo 7.3 en los CDI negociados por Perú	141
4.4.	La renta neta y el <i>estoppel</i>	142
5.	El establecimiento permanente temporal y de construcción o proyecto a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1424	144
6.	Sumario.....	145

Capítulo X

Establecimiento permanente y operaciones internas

1.	Introducción	147
2.	Deducción de gastos en el establecimiento permanente	148
3.	Los gastos ncionales y rentas ncionales en aplicación de los artículos 7.2 y 7.3 del CDI	150
4.	Sumario.....	151

Capítulo XI

Establecimiento permanente temporal

1.	Introducción	153
2.	Establecimiento permanente como criterio de fuente en los CDI	155
3.	Establecimiento permanente con actividad esporádica.....	156
4.	Clases de establecimiento permanente con actividad esporádica	159
4.1.	Obras de construcción	160
4.2.	Prestación de servicios empresariales.....	161
4.2.1.	A través de personas naturales encomendadas con ese fin	161
4.2.2.	Proyectos relacionados o conexos.....	163
4.2.3.	El cómputo de los 183 días	163
5.	Interrelación de la cláusula del EP con actividad esporádica con los otros párrafos del artículo 5	166
5.1.	Interrelación entre la cláusula general y el EP a través del agente dependiente.....	166
5.2.	Interrelación entre el EP con actividad esporádica y el EP a través del agente dependiente	167
5.3.	Interrelación entre la cláusula general y el EP con actividad esporádica	167
6.	El problema del EP configurado según el CDI y la falta de EP según la Ley del IR hasta el 2018	168
7.	Sumario.....	170

Capítulo XII

La cláusula del agente dependiente o independiente

1.	Introducción	171
2.	El agente dependiente como ejercicio habitual de poderes o ejercicio habitual del rol principal en la conclusión de contratos	172
3.	El comisionista independiente y el agente dependiente pre-BEPS.....	173
4.	El comisionista independiente y el agente dependiente pos-BEPS	175

5.	Interrelación entre la cláusula del agente dependiente y los otros conceptos del EP	175
6.	El agente independiente	176
7.	Sumario.....	177

Capítulo XIII

Transparencia fiscal internacional y convenios de doble imposición

1.	Introducción	179
2.	La TFI como norma antielusiva específica	180
3.	Compatibilidad de las normas de TFI y los CDI.....	181
4.	La incompatibilidad de las normas de TFI y los CDI.....	183
5.	Las normas de TFI aplicadas en virtud del artículo 3.2	185
5.1.	Como dividendos presuntos.....	186
5.2.	Como rentas pasivas específicas	188
5.3.	Como rentas empresariales	189
5.4.	Como una categoría de renta especial ("rentas netas pasivas")	190
6.	Jurisprudencia sobre la relación entre las normas de TFI y los CDI	191
6.1.	Finlandia y la Corte Suprema Administrativa en el caso KHO (20-03-2002)	191
6.2.	Japón y la Corte Suprema de Japón en el caso Gyo-Hi (29-10-2009)	192
6.3.	Reino Unido y el caso Bricom Holding Ltd vs. Commissioners of Inland Revenue (1997).....	192
6.4.	Brasil y la Corte Suprema (03-04-2013)	192
6.5.	Francia y la Corte Suprema en el caso de Schneider (28-06-2002).....	193
7.	Sumario.....	193

Capítulo XIV

Los precios de transferencia y los CDI

1.	Introducción	195
2.	El principio de plena competencia del tratado, la Guía de Precios de Transferencia y la Ley del IR.....	196
3.	El valor de mercado, la capacidad contributiva y la imputación de rentas fictas	200
4.	El valor de mercado, el principio de reserva de ley y la certeza jurídica	201
5.	El valor de mercado entre vinculados y entre independientes: su distinta regulación.....	202
6.	La influencia de las normas contables en los ajustes de precios de transferencia	204
7.	El ajuste de precios de transferencia (calculado conforme a las normas contables) se rige por el principio de razonabilidad subjetiva	206
8.	Sumario.....	207

Capítulo XV

Métodos de precios de transferencia y jurisprudencia del Tribunal Fiscal

1.	Introducción	209
2.	El PCNC y la concurrencia de una transacción comparable empírica y real.....	211
3.	El PCNC y la comparación con base a datos hipotéticos y no empíricos	216
4.	Factores de comparabilidad y valor de mercado	218
5.	Comparación empírica (operaciones reales) del método del PCNC en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.....	219
6.	Método de precio de reventa vs. margen neto transaccional	224

6.1.	Distribución de gaseosas de una marca reputada.....	224
6.2.	Importación de productos farmacéuticos, éticos y médicos.....	226
6.3.	Importación de productos cosméticos.....	227
7.	Sumario.....	228

Capítulo XVI

El periodo impositivo y el uso de la información plurianual

1.	El periodo impositivo anual para la determinación de la renta neta	231
2.	La RTF N.º 06526-1-2021.....	232
3.	Comparación de márgenes operativos de la empresa analizada (1 año) vs. márgenes operativos de las comparables (3 años).....	234
4.	Uso de la información plurianual y método de margen neto transaccional	238
5.	Sumario.....	241

Capítulo XVII

El ajuste secundario de precios de transferencia como "dividendo" o "disposición indirecta de rentas"

1.	Examen bilateral del perjuicio fiscal.....	243
2.	Ajustes de precios de transferencia.....	245
2.1.	Ajuste primario bilateral.....	245
2.2.	Ajuste primario unilateral.....	245
2.3.	Ajustes secundarios	246
3.	Ajuste secundario como "dividendos" o "disposición indirecta de rentas"	246
4.	El Tribunal Fiscal.....	247
5.	Remuneraciones de accionista y ajuste secundario.....	248
6.	Sumario.....	249
	Referencias bibliográficas	251