

¿Crisis del Principio de Arm's Length?

Autora: Lic. Karina Pérez Delgadillo - Socia.

Coautor: Lic. Manuel Llaca Razo

I. Introducción

En este año, en Estados Unidos surgieron dos casos que ponen en tela de juicio uno de los principios fundamentales fiscales, considerado por representantes de la comunidad fiscal internacional como el más relevante de los últimos cincuenta años, el principio de arm's length o principio de libre competencia.

El caso Xilinx (Xilinx, Inc. v. Commissioner) se conoce como el caso más trascendente de los últimos veinticinco años en materia de precios de transferencia, el cual ha sido objeto de un escrutinio internacional sin precedentes.

Este caso surge de la decisión adoptada por mayoría de un panel de tres jueces del Noveno Circuito de la Corte de los Estados Unidos, el 27 de mayo de 2009, que revocó una resolución previa de la Corte Fiscal, favorable a los intereses de Xilinx Inc. (Xilinx).

En términos generales, esta decisión tiene serias implicaciones en materia fiscal internacional, ya que ante el aparente conflicto de aplicación de disposiciones domésticas, se consideró que las reglas domésticas específicas en materia de costos compartidos Qualified Cost Sharing Agreements (QCSA) prevalecen sobre la que contiene el principio de arm's length (el principio de libre competencia). Adicionalmente, señaló que este principio previsto en su legislación interna es irreconciliable con estas disposiciones domésticas especiales de costos compartidos.

Adicionalmente, esta decisión prevé que la misma no violenta lo previsto en el Tratado celebrado entre los Estados Unidos e Irlanda, invocando como fundamento la cláusula de salvaguarda o "saving clause" (común en todos los tratados celebrados por este país, incluido el tratado en vigor con México), toda vez que con arreglo en esta disposición, Estados Unidos está facultado para aplicar a sus residentes su legislación interna, con independencia de lo previsto en el Convenio, no obstante que esta cláusula señala como excepción a esta regla lo previsto en el artículo 9 (Empresas Asociadas).

Lo anterior conlleva a una conclusión contraria a la política fiscal internacional que por más de 75 años ha sostenido Estados Unidos, la cual se refleja no sólo en su ley interna, sino en las obligaciones contraídas con otros países a través de su amplia red de tratados tributarios, y que se ha adoptado por otros países:

la aplicación del principio de arm's length y evitar la doble tributación internacional.

La decisión provoca una gran incertidumbre a nivel internacional en el área de precios de transferencia y sienta un precedente peligroso, ya que surge el riesgo de que otros países adopten decisiones similares.

El caso GE Capital (GE) , también es trascendente y cobra mayor relevancia en el contexto de la decisión en el caso Xilinx.

Toda vez que GE, la empresa financiera del Grupo de General Electric, residente en Estados Unidos, garantizó el papel comercial y las deudas a corto plazo de una de sus subsidiarias General Electric Capital Canada (GECC), sin cargo alguno. A partir de 1995, GE cobró a GECC un importe equivalente al 1% anual por el otorgamiento de dichas garantías bajo el concepto de "honorarios por el otorgamiento de garantías" (guarantee fees).

En términos generales, la Agencia de Rentas en Canadá (Canadian Revenue Agency) negó las deducciones de dichos honorarios por considerarlos inconsistentes con las reglas de precios de transferencia y el principio de arm's length, por los ejercicios de 1996 a 2000, por un monto de \$136 millones de dólares canadienses, uno de los créditos más grandes en materia de precios de transferencia liquidados en ese país.

En este caso, dicha agencia consideró que los honorarios en su totalidad no eran deducibles al no ser razonables, toda vez que GECC estaba altamente integrada en el grupo de empresas al que pertenecía y tenía una posición financiera muy sólida.

La agencia sostuvo que la subsidiaria canadiense tenía la misma calificación crediticia que su casa matriz y no consideró a cada empresa de manera independiente, lo cual resulta también contrario al principio de arm's length.

En ese sentido, tanto el caso Xilinx como el de GE mencionados, son sin lugar a dudas los casos más representativos a nivel mundial, en materia de precios de transferencia. Al respecto, nos permitimos analizar los pronunciamientos del primero de los mencionados.

II. Caso Xilinx

Antecedentes

Xilinx Inc. (Xilinx) es una empresa residente en los Estados Unidos que se dedica a la investigación, marketing y venta de dispositivos de programación lógica, circuitos integrados, y otros sistemas de software. Esta empresa cuenta

con una subsidiaria irlandesa constituida desde 1994 en ese país, Xilinx Ireland (XI), la cual vende dispositivos de programación lógica y lleva a cabo actividades de investigación y desarrollo.

El 2 de abril de 1995, Xilinx y XI entraron en un acuerdo de costos compartidos (QCSA) en relación con un proyecto de investigación y desarrollo, el cual no consideró cantidad alguna por concepto de costos en relación con un plan de opciones con acciones (stock options plan) de Xilinx obtenidos por los empleados de ésta. Dichos empleados participaban en el proyecto de investigación y desarrollo mencionado.

En los ejercicios fiscales de 1997, 1998 y 1999, Xilinx dedujo las cantidades percibidas o ejercidas respecto de las opciones como un gasto en Estados Unidos; la deducción fue por un monto de \$177 millones de USD.

El Internal Revenue Service (IRS) liquidó a Xilinx por los años 1997, 1998 y 1999, reclamando que las deducciones de las cantidades ejercidas o percibidas por los empleados de Xilinx, con motivo de tales opciones no eran deducibles, considerando que los empleados estaban involucrados en las actividades de investigación y desarrollo previstas en el acuerdo de costos compartidos. El IRS señaló que tales cantidades debieron ser compartidas entre Xilinx y XI, con arreglo en tal acuerdo, en la medida en que fueran atribuibles al desarrollo de tecnología y en función de los beneficios futuros que cada una obtuviera.

Uno de los fundamentos en los que se basó el IRS para su resolución fue la Sección 482 de las regulaciones de costos compartidos, la cual en términos generales señala que los costos de un participante controlado (relacionado) en el desarrollo de intangibles significa “todos” los costos incurridos por dicho participante vinculados con el desarrollo del intangible.

Sin embargo, la sección 1.482-(b) (1) de las regulaciones prevé, en general, que en la determinación del ingreso real de un contribuyente controlado (relacionado), el principio (standard) que debe aplicarse en todos los casos es el de un contribuyente que actúa bajo el principio de arm’s length, con un contribuyente no controlado (relacionado).

Controversia

Primera Instancia

Xilinx litigó la determinación del IRS y convenció a la Corte Fiscal de que contrapartes que actúan bajo el principio de arm’s length, no compartirían los costos de las opciones de empleados, alegando que el IRS no produjo comparables de partes no relacionadas para fundamentar su actuación.

La Corte Fiscal sostuvo que el principio arm's length era aplicable. Dicha Corte reconoció que partes no relacionadas no considerarían costos deducibles de un plan de opciones de acciones para empleados como costos que debían compartirse. Concluyó que la resolución del IRS era arbitraria y caprichosa, ya que incluía los costos de las opciones en el "pool" de costos, aunque dos partes no relacionadas no compartieran dichos costos.

Apelación

Como resultado de lo anterior, el IRS interpuso una apelación y el Noveno Circuito de la Corte de Estados Unidos sostuvo que la Corte Fiscal había cometido un error y concluyó que la mencionada sección 1.282-1(b) (1) era una limitante. Concedió que partes no relacionadas no compartirían los referidos costos, pronunciándose en el sentido de que la regulación de costos compartidos era una regla especial que resultaba aplicable al caso. La Corte Fiscal en cambio, al resolver a favor de Xilinx, había considerado la regulación de costos compartidos como un safe harbor más que una limitante del principio de arm's length.

En conclusión, el panel del Noveno Circuito, con una fuerte oposición de un juez, por mayoría sostuvo que bajo las disposiciones de Estados Unidos de precios de transferencia el principio de arm's length no aplica para determinar los costos que deben distribuirse bajo el acuerdo de costos compartidos celebrado entre Xilinx y XI, y que las disposiciones de costos compartidos exigían que "todos" los costos se compartían, con independencia de lo que aconteciera entre partes independientes.

Es relevante mencionar que en su decisión, el Noveno Circuito rechazó el argumento del IRS en el sentido de que las regulaciones de costos compartidos son consistentes con el principio de arm's length.

Asimismo, el Noveno Circuito en su resolución mencionó que los argumentos expuestos por el contribuyente en el sentido de que su práctica se fundaba en las disposiciones del Tratado en vigor entre Estados Unidos e Irlanda no eran aplicables, sustentando su dicho en la aplicación de la saving clause referida.

Si bien el Noveno Circuito cuestiona un elemento fundamental de toda política fiscal internacional, como quedó antes asentado, su decisión emana de una consideración legal, más que de una decisión técnica en materia de precios de transferencia, la aplicación de los principios generales de derecho, cuyas consecuencias probablemente no dimensionó.

En resumen, de acuerdo con el principio de especialidad, la Corte resolvió que los costos antes citados sí debían compartirse, de acuerdo con el principio general de Derecho "la regla especial, deroga a la general"y, por lo tanto, Xilinx

debió ajustarse a la regla de “todos los costos”, al ser ésta especial, prevaleciendo sobre la que establece el principio de “arm’s length” antes citada. La corte rechazó los argumentos del Xilinx por reconciliar las regulaciones antes mencionadas.

Lo anterior es contrario a la consideración de que las disposiciones prevén que el ingreso gravable de operaciones con partes relacionadas debe ser calculado considerando los precios y contraprestaciones acordadas entre partes independientes. En el contexto de asignación de costos, en el que se establece que todos los costos deben distribuirse, ello implica que partes relacionadas únicamente compartan los costos que partes independientes compartirían.

En relación con una posible violación del Tratado en el presente caso, argumento que sostuvo Xilinx, el Noveno Circuito resolvió que ésta no era un residente en el extranjero, por lo que le resultaba aplicable la saving clause que permite a los Estados Unidos gravar a sus residentes o ciudadanos como si el tratado no estuviera en vigor. Ello, no obstante que la regla de distribución de “todos los costos” fuera contraria al principio de arm’s length del Tratado.

El Tratado para Evitar la Doble Tributación entre Estados Unidos e Irlanda cuenta con dicha cláusula conocida como saving clause. Esta regla se encuentra prevista en el párrafo cuarto del artículo 1 (Ámbito General), la cual otorga el derecho a los Estados Unidos de tratar a sus propios residentes como si el Tratado no hubiera entrado en vigor.

“4. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 4, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el Artículo 4 (Residencia) y, por razón de ciudadanía puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. Para estos efectos, el término "ciudadano" incluye a todo aquel que hubiera tenido la condición de ciudadano y que la pérdida de dicha calidad hubiera tenido como uno de sus principales propósitos la evasión de impuestos, pero sólo por un periodo de 10 años posteriores a la pérdida de tal calidad.”
[traducción propia]

Sin embargo, el párrafo 5 del citado Artículo 1 establece excepciones a la aplicación de la cláusula antes mencionada. Una de dichas excepciones es el tratamiento sobre los beneficios conferidos por un Estado Contratante, de conformidad con el párrafo 2, del artículo 9 (Empresas Asociadas), situación que no se valoró por el Noveno Circuito.

Por otra parte, es importante señalar que existe un consenso internacional en el sentido de que ninguna disposición de los tratados permitiría violentar el principio de arm’s length. Por esto, resulta preocupante el argumento sostenido por el Noveno Circuito en relación con la cláusula antes transcrita.

Es decir, el Tratado establece las reglas apropiadas para determinar la forma en la que las utilidades derivadas de operaciones celebradas entre partes relacionadas pueden ser reasignadas en el caso de que las condiciones pactadas entre dos entidades en sus relaciones comerciales y financieras, difieran de aquellas que se hubieran pactado entre partes independientes. Dichas reglas constituyen una obligación que debe reportarse con arreglo en los tratados.

Sobre el particular, cabe señalar que la Explicación Técnica del Departamento del Tesoro al Tratado menciona el criterio sostenido por los Estados Unidos en el sentido de que el mismo permite la existencia de los acuerdos de costos compartidos, los cuales pueden ser examinados para verificar que se ajusten al principio de arm's length.

El Noveno Circuito argumentó que el punto de vista del gobierno estadounidense en el sentido de que el principio de arm's length y los tratados no se violaban en el caso concreto, debía ser el punto de vista imperante.

Aunque de primera vista el caso Xilinx podría considerarse fuera del ámbito del Tratado por ser un asunto relacionado con el gravamen de un residente de los Estados Unidos, la resolución del Noveno Circuito permite a los Estados Unidos adoptar criterios propios en materia de precios de transferencia inconsistentes con el principio de arm's length previsto en el Tratado, los cuales resultarían en una doble tributación internacional, en detrimento de la inversión y flujos comerciales, situación que resulta contraria a las disposiciones del propio tratado y a su objeto y fin.

Solicitud de revisión por el pleno

Xilinx solicitó una audiencia en banc del Noveno Circuito en el que requerirá de una mayoría simple para resolver el asunto. Si la resolución resulta contraria a los intereses de esta compañía, ésta podría solicitar una revisión de la Suprema Corte, ya que de lo contrario, la decisión del panel del Noveno Circuito se convertiría en un "controlling", precedente.

Esta audiencia en banc fue solicitada por Xilinx, una vez que la Novena Corte de Circuito resolviera en mayo de 2009 la situación antes comentada.

Respuesta del Gobierno de los Estados Unidos

Recientemente, el 6 de octubre de 2009, el gobierno de los Estados Unidos de América presentó su respuesta en oposición a la petición de Xilinx a la reconsideración en banc. Junto con la respuesta del gobierno norteamericano,

se presentaron también cinco escritos amici curiae y una carta emitida por ex funcionarios fiscales extranjeros, apoyando la causa de Xilinx.

Actualmente, la Novena Corte de Circuito debe determinar si concederá o no a Xilinx la audiencia en banc, para lo cual deberá tomar en consideración los argumentos hechos valer por Xilinx, los escritos y cartas amici curiae, así como los argumentos de la autoridad.

Los argumentos que sostiene la autoridad estadounidense, en términos generales, son los siguientes:

1. La audiencia en banc no resulta procedente bajo el único argumento sostenido de Xilinx, por tratarse de un asunto de excepcional importancia, toda vez que la decisión por mayoría del Noveno Circuito fue correcta.

El gobierno establece que la decisión mayoritaria adoptada por la Novena Corte de Circuito fue legalmente emitida, ya que se basa en un razonamiento que establece que el cobro entre compañías por la transferencia de un intangible debe ser proporcional al ingreso atribuible a dicho intangible. En relación con ello, el gobierno ha sostenido, en el presente caso, que el requisito de que el cobro sea proporcional al ingreso debe prevalecer sobre el principio de arm's length que establece la comparabilidad con transacciones realizadas entre partes independientes.

2. El argumento de "importancia excepcional" hecho valer por Xilinx, se ha minimizado en el contexto de las modificaciones a las regulaciones de los (QCSA) de 2003. Asimismo, el gobierno sostiene que el principio de arm's length no debe ser observado en este caso, ya que no existen comparables en el mercado del acuerdo de costos compartidos celebrado entre las partes.

Al respecto, el gobierno también ha sostenido que, tal como lo determinó la mayoría del Noveno Circuito, éste cuenta con la facultad de determinar el significado técnico de un término que tiene un sentido equívoco y coloquial, por lo que así lo hicieron válidamente en el 2003, año en el que determinaron que al incluir la totalidad de los costos en un QCSA se respetaba el principio de arm's length, considerando, no los comparables en el mercado, sino las transacciones internas controladas de una compañía.

3. El caso Xilinx no es el foro adecuado para determinar si los EUA e Irlanda (o cualquier otro país con el que EU haya celebrado un tratado), sostienen un acuerdo común sobre el principio de arm's length contenido en tratados fiscales.

Conclusión

La relevancia de este caso es trascendente por las razones antes expuestas, ya que abre la posibilidad de que Estados Unidos - en el caso Xilinx -, así como Canadá - en el caso GE - mencionado al inicio del presente artículo, emitan regulaciones contrarias al principio de arm's length y sienten un precedente que pudiera adoptarse por otras naciones.

Si la resolución del Noveno Circuito se considerara firme, ello conllevaría a una incertidumbre jurídica mundial, principalmente en los socios comerciales de Estados Unidos, provocando criterios dispares en materia de precios de transferencia, mayor número de conflictos internacionales entre las autoridades competentes y un aumento significativo en los costos, tanto impositivos como administrativos, para las empresas multinacionales.

Asimismo, en materia de interpretación de tratados, podría tener también un impacto negativo al sentarse un precedente internacional inadecuado.

Adicionalmente, este caso debilita el consenso internacional aplicable a las operaciones entre partes relacionadas, el cual ha regido por muchos años la materia de precios de transferencia en el mundo.

Por otro lado, especialmente, al señalar que este asunto no es de relevancia excepcional de permanecer sin cambio la resolución del Noveno Circuito, los contribuyentes que antes de 2003 celebraron este tipo de QCSA, tendrían una urgente necesidad de que se aclare el tratamiento que deberá otorgarse a los planes de opciones con acciones para los empleados celebrados antes de 2003, aunado a la latente preocupación de las implicaciones que resultarían si este pronunciamiento se convirtiera en definitivo.

En este contexto resultan preocupantes los argumentos hechos valer por el gobierno norteamericano en contra de la solicitud de reconsideración.

"El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y legales, así como a un profesionista calificado."