

ITS NEWSLETTER

INTERNATIONAL TAX SERVICES

No.8, Agosto 2006

Conocimiento sin fronteras*

Sumario:

1. Operaciones Internacionales y Paraísos Fiscales

International Tax Services - ITS

Es el departamento de PricewaterhouseCoopers encargado del asesoramiento y planificación de las operaciones "cross-border" de grandes clientes.

Para cualquier consulta o asesoramiento sobre temas internacionales o de planificación fiscal internacional que involucren a Perú puede contactar con:

PricewaterhouseCoopers

Av. Canaval y Moreyra 380, Piso 19
San Isidro – Lima
Telf.: (51 1) 211 6500
Fax : (51 1) 442 2073

E-mail:

rudolf.roeder@pe.pwc.com
miguel.puga@pe.pwc.com

www.pwc.com/pe



OPERACIONES INTERNACIONALES Y PARAÍOS FISCALES

Son muchas las empresas que tienen transacciones con otras del exterior, independientes y vinculadas, encontrándose éstas a veces en países o territorios considerados como de baja o nula imposición, por lo que dichas operaciones tienen un tratamiento especial en la Ley del Impuesto a la Renta que debe conocerse para medir su impacto

En efecto, a partir del ejercicio 2001 han ido entrando en vigencia una serie de modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), dentro de las que cabe citar:

- La consideración de rentas de fuente peruana para todas aquellas transacciones en las que se retribuya a empresas domiciliadas en países o territorios de baja o nula imposición, siempre que dichas rentas constituyan gastos deducibles para las empresas domiciliadas en el Perú ^[1].

[1] Debe entenderse que primero hay que identificar si la LIR permite su deducibilidad. En caso de no permitirse su deducción no serán rentas de fuente peruana.

- La inclusión de los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos provenientes de países o territorios de baja o nula imposición como conceptos gravados con la tasa de retención del 30%. Es decir, como rentas de fuente peruana.
- La imposibilidad de deducir con fines fiscales: (i) Los gastos de cualquier naturaleza correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios de baja o nula imposición, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos^[2]; y, (ii) Las pérdidas de capital provenientes de la transferencia de créditos hacia personas o entidades residentes en países o territorios de baja o nula imposición; así como los castigos o provisiones por operaciones con dichos sujetos.
- La imposibilidad de compensar las pérdidas originadas en países o territorios de baja o nula imposición contra los resultados de fuentes productoras extranjeras.
- La necesidad de documentar las operaciones con países o territorios de baja o nula imposición desde la perspectiva de los precios de transferencia.

Dado lo anterior, resulta necesario conocer cuando se está frente a una operación llevada a cabo con un país o territorio catalogado como de baja o nula imposición, pues de ello dependerán el reconocimiento fiscal de ciertos gastos y pérdidas; así como la necesidad de contar con un Estudio Técnico de Precios de Transferencia, con el costo adicional que esto puede representar.

Para este fin, el Reglamento de la LIR ha establecido una lista de cuarenta y tres (43) países que considera dentro de la citada categoría^[3]; sin embargo, la misma no es limitativa, por lo que también se comprende a aquellos donde la tasa efectiva^[4] del IR sea cero por ciento (0%) o inferior en un cincuenta por ciento (50%) o más a la que correspondería en el Perú sobre rentas de la misma naturaleza y que, adicionalmente, presente al menos una de las siguientes características:

- a) Que no esté dispuesto a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo.
- b) Que en el país o territorio exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias que excluya explícita o implícitamente a los residentes.
- c) Que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio.
- d) Que el país o territorio se publicite a sí mismo, o se perciba que se publicita a sí mismo, como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen en su país de residencia.

Adviértase que las premisas mencionadas deben verificarse de manera concurrente, es decir, que el país de la contraparte debe tener una tasa inferior a la de nuestro IR en un 50% o más y, a su vez, encontrarse en al menos uno de los supuestos indicados en los literales a) al d) precedentes.

^[2] Ver Anexo 1.

^[3] No se consideran comprendidos en dicha regla los gastos derivados de las siguientes operaciones: (i) créditos, (ii) seguros o reaseguros, (iii) cesión en uso de naves o aeronaves, (iv) transporte desde el país al exterior y viceversa; y (v) derecho de pase por el canal de Panamá.

^[4] Se entiende por tasa efectiva al ratio que resulte de dividir el monto total del impuesto calculado entre la renta imponible, multiplicado por cien (100) y sin considerar decimales.

En consecuencia, por ejemplo, Chile de manera general aplica a las empresas residentes y bajo su jurisdicción, que no distribuyen dividendos a entidades del exterior, una tasa de retención por Impuesto a la Renta de Primera Categoría^[5] del 17%; eventualmente, si es que se distribuyen dividendos al exterior, aplica un Impuesto Adicional del 35% contra el que permite utilizar como crédito el 17% pagado en la Primera Categoría. Bajo este escenario, Chile impone un gravamen sobre la renta que puede llegar a ser superior al que se impone en el Perú, por lo que no se verificaría el supuesto de una tasa efectiva inferior a la nuestra o a los porcentajes señalados en la LIR. Ello no obstante tenerse un régimen fiscal especial que promociona el establecimiento de sociedades “holding” en Chile^[6], el que tiene por principal característica considerarlas como no domiciliadas y gravarlas sólo por sus rentas de fuente chilena, con lo que podría no haber impuesto local^[7] y parecernos que configura los supuestos de los literales b) y c) precedentes.

El caso español es muy similar, el Impuesto de Sociedades que es el equivalente al IR peruano grava a las personas jurídicas con una tasa general del 35%, por lo que es claro que no configura el supuesto de una tasa efectiva inferior en un 50% o más a la que aplicamos localmente. Sin embargo, al igual que en el ejemplo de Chile, España tiene un régimen de incentivo conocido como el de las “ETVEs^[8]”, que puede implicar que no se graven las rentas obtenidas por sociedades bajo este régimen en la medida que provengan de dividendos recibidos de sus filiales, o de las ganancias de capital derivadas de la venta de tales inversiones en acciones, siempre que se cumplan ciertos requisitos y no se realicen actividades en España, pues respecto de ellas serán de aplicación las disposiciones del régimen general. Aquí también podría parecer que se configura el supuesto del literal b) antes mencionado.

Un escenario parecido lo encontramos con Uruguay, el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC) que afecta a las personas jurídicas tiene una tasa del 30%, pero las empresas sólo se encuentran gravadas por sus rentas de fuente uruguaya, lo que eventualmente puede generar que si se obtienen ingresos exclusivamente de fuente extranjera el gravamen sea muy pequeño o casi nulo^[9]. Adicionalmente, Uruguay tiene regímenes de incentivo como el de las Sociedades Anónimas Financieras (SAFI), sociedades del tipo “holding” con un gravamen anual del 0.3% sobre el capital y reservas al cierre de cada ejercicio; así como Sociedades de Zonas Francas con beneficios muy similares.

Incluso Estados Unidos de América, la primera potencia mundial y el segundo país en inversión extranjera directa en el Perú, tiene tasas por Impuesto a la Renta que pueden llegar a ser más elevadas que la peruana (39%), pero también regímenes que pueden llevar a la exención casi total, como cuando se llevan a cabo negocios a través de una sociedad de personas (LLC) ubicada en el Estado de Delaware^[10]. En efecto, en este escenario si la sociedad no realiza operaciones internas es fiscalmente transparente para propósitos del Impuesto a la Renta Federal y, a nivel Estatal^[11], la incidencia del Impuesto a la Renta es muy reducida, cuando no mínima. Aquí también podría parecer que se configura el supuesto del literal b) relacionado con las características de países o territorios de baja o nula imposición.

^[5] Impuesto a la renta empresarial.

^[6] Aprobado por Ley 19.840 del 23 de noviembre de 2002.

^[7] Esta situación habría sido advertida al momento de negociar el Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal suscrito entre el Perú y Chile, sin que se haga ninguna mención particular sobre la misma. Aunque el convenio en estricto no sería aplicable para las entidades holding.

^[8] Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

^[9] Los ingresos netos podrían estar sujetos a una tasa de Impuesto a la Renta equivalente a 0.9% mediante la aplicación de la tasa regular de 30% por Impuesto a la Renta sobre un porcentaje de utilidad presunto de 3% de sus ingresos brutos.

^[10] Más de la mitad de las compañías de la lista Fortune 500 y de las compañías listadas en la Bolsa de Nueva York se encuentran domiciliadas en Delaware.

^[11] El Impuesto a la Renta Estatal es deducible del Impuesto a la Renta Federal.

Recordemos también que el Perú tiene regímenes promocionales por actividad, ubicación geográfica, entre otros, tales como los de la “Amazonía” y el “Sector Agrario” en los que al verificarse ciertos requisitos es posible acceder a tasas significativamente más reducidas del Impuesto a la Renta ^[12]. Siendo esto así, cabría preguntarse qué ocurriría si aplicamos nuestra propia legislación sobre “paraísos fiscales” a nuestra normativa sobre promoción de actividades.

Hemos vistos que es usual que los países, incluso los de más arraigada y seria tradición fiscal, tengan regímenes internos de promoción, pero eso no los convierte en paraísos fiscales. Tal vez ese haya sido el motivo por el cual el Artículo 86° del Reglamento de la LIR, al definir que debe considerarse como un territorio de baja o nula imposición, haya utilizado una “y” antes que una “o” como conector de los requisitos que deben verificarse para configurar tal definición.

Primera condición	Conector	Segunda condición (cualquiera de ellas)
<ul style="list-style-type: none"> Tasa efectiva del IR inferior en 50% o más a la peruana 	“y”	<ul style="list-style-type: none"> País no dispuestos a brindar información sobre beneficiados
		<ul style="list-style-type: none"> Régimen tributario particular para no residentes
		<ul style="list-style-type: none"> Beneficiado impedido de realizar operaciones en el mercado doméstico
		<ul style="list-style-type: none"> El país se publicite como de baja imposición

En vez de:

Primera condición	Conector	Segunda condición (dos o más de ellas)
<ul style="list-style-type: none"> Tasa efectiva del IR inferior en 50% o más a la peruana 	“o”	<ul style="list-style-type: none"> País no dispuestos a brindar información sobre beneficiados
		<ul style="list-style-type: none"> Régimen tributario particular para no residentes
		<ul style="list-style-type: none"> Beneficiado impedido de realizar operaciones en el mercado doméstico
		<ul style="list-style-type: none"> El país se publicite como de baja imposición

^[12] 10% ó 15% en el caso de la Amazonía y 15% en el caso del Sector Agrario.

El contenido de este Newsletter es publicado únicamente con la finalidad de servir como una guía informativa. No se deberá actuar o dejar de actuar con base en los breves análisis contenidos en él. Se recomienda siempre una asesoría específica en la materia.