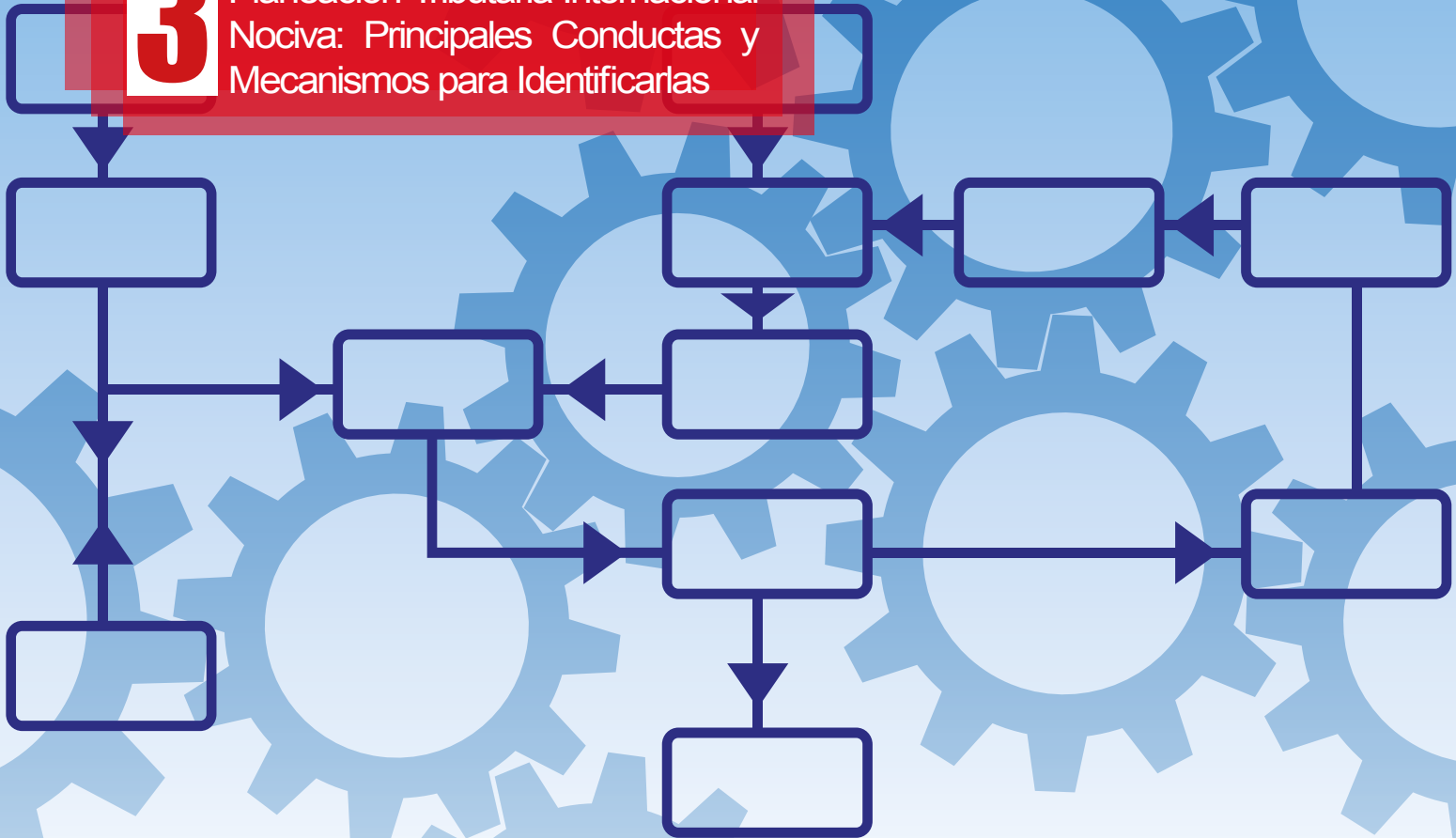


Manual

sobre Control de la
Planeación
Tributaria
Internacional

3

Planeación Tributaria Internacional
Nociva: Principales Conductas y
Mecanismos para Identificarlas



3.10. Triangulación

Manual

sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

3.10. Triangulación

Elisângela Rita

Marzo, 2023

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

© 2023 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN:

978-9962-722-21-2

Diagramación:

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

Las opiniones expresadas son exclusivamente de los autores y no reflejan necesariamente el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, su Consejo Directivo o las administraciones tributarias de sus países miembros.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Sobre la autora



Elisângela Rita

Elisângela Rita es de Luanda, Angola, tiene una licenciatura en Derecho BCom de la Universidad de Pretoria en Sudáfrica y un LLM en Tributación Internacional de la Universidad de Florida en los Estados Unidos, este último como becaria Fullbright. Funcionaria fiscal internacional de la Administración Tributaria de Angola, es negociadora de tratados de doble imposición, dirige la Unidad de Tratados de Doble Imposición y es miembro recientemente nombrado del Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación para el período 2021-2025.

Glosario

CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CDI	Convenios de Doble Imposición
LLC	Sociedades de Responsabilidad Limitada (<i>Limited Liability Corporation</i>)
MNE	Compañía Multinacional (<i>Multinational Entity</i>)
EP	Establecimiento Permanente
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
BEPS	Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
ONU	Organización de las Naciones Unidas
IVA	Impuesto sobre el Valor Agregado

Contenido

3.10. Triangulación	11
3.10.1. Introducción	11
3.10.1.1. Objetivo del capítulo	11
3.10.1.2. Alcance del capítulo	11
3.10.2. ¿Cómo erosionan las transacciones triangulares las bases impositivas directas e indirectas de los países?	12
3.10.2.1. Imposición directa	12
3.10.2.2. Imposición indirecta	17
3.10.3. Ejemplos de transacciones triangulares	18
3.10.3.1. Ejemplos de recursos naturales/commodities	19
3.10.3.2. Ejemplos de servicios e intangibles	21
3.10.4. Conclusión	29
Referencias Bibliográficas	31

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

3.10. Triangulación

3.10.1. Introducción

3.10.1.1. Objetivo del capítulo

En este capítulo tenemos la intención de describir esquemas de triangulación o transacciones triangulares a través de las posibles variantes. Describiremos los efectos que esto tiene en el sistema tributario, es decir, en los impuestos directos e indirectos, y detallaremos cuestiones controvertidas o no resueltas. También allanaremos el camino para abrir la discusión sobre indicadores que pueden ayudar a las administraciones tributarias a identificar la existencia de estos esquemas y transacciones de triangulación.

La planificación fiscal adopta muchas formas, como se puede aprender en este Manual. La triangulación es uno de los medios por los cuales los contribuyentes esencialmente intentan reducir su obligación tributaria global. Las compañías tienen razones comerciales válidas para planificar, estructurar y reestructurar la forma en que realizan negocios, que pueden incluir los costos fiscales de realizar negocios y maximizar las ganancias. Sin embargo, el problema en cuestión es el uso de estructuras y transacciones abusivas a través de esquemas triangulares establecidos entre más de dos países específicamente para la evasión o reducción fiscal.

3.10.1.2. Alcance del capítulo

La triangulación en el contexto de este capítulo se define como el uso de dos o más jurisdicciones para realizar operaciones comerciales internacionales como un medio para maximizar los beneficios mediante la reducción de la carga fiscal mundial. Estos esquemas son una forma de planificación fiscal y se consideran triangulares porque implican una transacción entre compañías en dos países principales y otras compañías en uno o más países, cuya participación en el “triángulo” generalmente sirve para reducir la carga fiscal general.

En esencia, la triangulación fiscal se refiere a situaciones en las que dos compañías tienen operaciones entre sí, pero interponen una tercera entidad intermediaria adicional para acceder a ventajas fiscales. Esta entidad intermediaria puede adoptar varias formas, como un distribuidor, un establecimiento permanente, una compañía fantasma, etc., generalmente se encuentran en una jurisdicción con un sistema fiscal beneficioso, que o bien tiene impuestos bajos, diversos

beneficios fiscales (a menudo denominado paraíso fiscal¹), o que se encuentra en una zona franca. Otra característica típica de estas entidades intermediarias es que a menudo carecen de sustancia económica. Veremos estas transacciones con más detalle más adelante en el capítulo.

Los esquemas típicos de triangulación o triangulares discutidos en este capítulo incluyen, en esencia, el establecimiento de alguna forma de sucursal, establecimiento permanente, oficina o representación en una jurisdicción intermediaria, o el establecimiento de transacciones utilizando compañías en jurisdicciones intermediarias que no se utilizarían normalmente, si no fuera por los beneficios fiscales.

Sin embargo, es importante señalar que la legalidad de las transacciones triangulares definidas en este capítulo se define de acuerdo con las leyes internas de cada país. Así, en algunos casos las operaciones triangulares pueden equivaler a elusión fiscal (regímenes jurídicos) y puede haber ocasiones en que las administraciones tributarias puedan configurar estas operaciones como evasión fiscal o fraude (esquemas fraudulentos o ilegales). Esta diferencia se ilustra mejor en la Sección 2.1 a continuación sobre “Compañías ficticias” (*Shell Companies*).

La triangulación se puede hacer a través de diferentes formas de planificación fiscal internacional, como se verá a lo largo de este capítulo. Sin embargo, el uso de más de dos jurisdicciones para operar no es en sí mismo un problema. El problema surge cuando esas operaciones son, en esencia, ficticias, carecen de racionalidad económica o empresarial y causan distorsiones económicas (consideradas planificación fiscal abusiva) al trasladar los beneficios e impedir que las jurisdicciones graven correctamente las transacciones económica o geográficamente vinculadas a su territorio.

3.10.2. ¿Cómo erosionan las transacciones triangulares las bases impositivas directas e indirectas de los países?

3.10.2.1. Imposición directa

La fiscalidad directa se basa en la noción de que los impuestos se recaudan directamente sobre los ingresos de los contribuyentes en función de su capacidad de contribución, conocido como el principio de ‘capacidad de pago’. Como tal, la tributación directa está destinada a recaudar de cada contribuyente su parte justa de la contribución fiscal.

Aunque existe una tendencia a la disminución de las tasas del impuesto de sociedades a nivel mundial, los impuestos sobre la renta de las compañías y las personas físicas siguen representando una importancia sustancial para que los países logren la estabilidad presupuestaria. (OCDE, 2013).

La triangulación en el contexto de los impuestos directos tiene por objeto reducir la recaudación de ingresos prevista del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras cotizaciones sociales, el impuesto sobre sociedades, los impuestos sobre el capital y la propiedad, los impuestos sobre donaciones y las retenciones en origen sobre dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital.

Algunas de las estrategias de planificación fiscal bien conocidas para reducir la carga fiscal sobre los impuestos directos se pueden hacer a través de reorganizaciones de compañías (fusiones y adquisiciones), transferencias indirectas, sociedades holding y vehículos similares para reducir el impuesto sobre las ganancias de capital, el uso de establecimientos permanentes ubicados en jurisdicciones estratégicas, esquemas de evasión y el uso (o incluso abuso) de Convenios de Doble Imposición (CDI²). Los puntos mencionados se analizan con más detalle a continuación:

Reorganizaciones de compañías (fusiones y adquisiciones), transferencias indirectas, sociedades holding y vehículos similares para reducir el impuesto sobre las ganancias de capital:

Muchas de las estructuras triangulares utilizadas para reducir la obligación tributaria internacional incluyen transferencias directas, como las reorganizaciones de compañías realizadas a través de la enajenación de acciones y activos y las transferencias indirectas (en esencia, la venta de una entidad propietaria de un activo ubicado en un país por un residente de otro) y otras formas de reducir el impuesto potencial sobre las ganancias de capital. (Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, 2019).

Debido a las reorganizaciones de la compañía, surgen personalidades jurídicas separadas, y con la ayuda de la planificación fiscal a través de la residencia de compañías y entidades similares, las compañías multinacionales (EMN) pueden cambiar la propiedad de un activo ubicado en una jurisdicción (a menudo un país en desarrollo) sin activar la tributación correspondiente de los beneficios del cambio de propiedad en ese país. (Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, 2019, p. 2) Esto se ha observado con respecto a las industrias extractivas, propiedades inmobiliarias, activos de telecomunicaciones, entre otros. (Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, 2017).

A través de fusiones y adquisiciones de compañías, los contribuyentes reorganizan sus estructuras de compañía, capital y capital para evitar o reducir la carga fiscal. Algunas de estas transacciones se realizan a través de fusiones y adquisiciones transfronterizas (KPMG International, 2016), que esencialmente cambian la residencia o el domicilio fiscal de la compañía. Estos pueden lograrse mediante reorganizaciones libres de impuestos realizadas a través de la enajenación de activos y acciones (donde una parte sustancial de la adquisición general es en forma de acciones de la corporación adquirente o, una corporación que controla la corporación adquirente).

Estos planes incluyen la creación de sociedades holding (generalmente en jurisdicciones de bajos impuestos o paraísos fiscales) o la creación de una sociedad holding intermedia extranjera en una jurisdicción y su uso para comprar acciones de una compañía en otra jurisdicción, y así aprovechar un CDI entre los dos países; utilizar compañías matrices extranjeras para la compra de acciones libres de impuestos (ya que la mayoría de los países tienen algún tipo de repatriación de dividendos o beneficio fiscal a la inversión extranjera); utilizar formatos alternativos de sociedades, como un vehículo de compañía conjunta u otros tipos de entidades de “flujo continuo” para comprar activos o acciones, ya que estas entidades pueden considerarse fiscalmente transparentes, al igual que las sociedades o las sociedades de responsabilidad limitada (LLC) que generalmente no están sujetas al impuesto de sociedades a nivel de entidad, sino que sus propietarios pagan impuestos directamente sobre su parte proporcional de las ganancias de la entidad de flujo continuo, estén o no distribuidos.

Los contribuyentes utilizan transferencias indirectas alegando a menudo que han vendido un activo en el país en desarrollo cuando lo que sucedió en esencia fue una venta extraterritorial de una sociedad holding extranjera (que puede mantener el activo del país en desarrollo directamente o a través de otras compañías extranjeras) generalmente a un comprador extraterritorial. En consecuencia, el país en desarrollo no puede gravar ese acontecimiento “extraterritorial” que no implique a sus propios residentes fiscales y que no afecte directamente a activos en ese país.

Esquemas para evitar el Establecimiento Permanente (EP):

En un intento de evitar la creación de un establecimiento permanente (y así reducir la deuda tributaria global al no sufrir la tributación en origen), las compañías pueden estructurar esquemas artificiales y utilizar transacciones triangulares como la fragmentación de las funciones comerciales en varias unidades de pequeñas compañías para beneficiarse de la exención preparatoria o auxiliar de los criterios de creación de establecimiento permanente. Estos esquemas se conocen como fragmentación permanente del establecimiento, y para prevenirlos, la Acción 7 BEPS de la OCDE introdujo disposiciones contra la fragmentación, creando pautas para analizar de forma combinada todas las actividades realizadas por partes relacionadas y evaluar si pueden considerarse efectivamente como de naturaleza preparatoria o auxiliar.

Otro esquema triangular popular es la división de contratos, mediante la cual los contribuyentes dividen los contratos de proyectos en diferentes sitios o diferentes marcos de tiempo para evitar que surja un establecimiento permanente. Por ejemplo, cuando el trabajo en una obra de construcción dura al menos 12 meses, esto normalmente constituiría un establecimiento permanente, sin embargo, la compañía divide los contratos artificialmente en períodos más cortos. En estos casos, BEPS Acción 7 aboga por una prueba de propósito principal, o una disposición específica que permita combinar las actividades de las compañías relacionadas llevadas a cabo en un sitio de construcción durante diferentes períodos de tiempo, como la Doctrina de Transacción Escalonada utilizada por los Estados Unidos de América³.

Compañías ficticias, elusión y evasión fiscal

Como se mencionó a lo largo de este capítulo, muchas transacciones triangulares se estructuran mediante el establecimiento de compañías ficticias en jurisdicciones fiscalmente estratégicas. En el contexto de los esquemas de planificación fiscal internacional destinados a reducir la carga fiscal global de las transacciones en general, estas compañías o representaciones son meras ficciones económicas, ya que carecen de sustancia económica y a menudo desempeñan un papel vacío en la cadena de valor de la transacción. Son instrumentos que sirven al único o principal propósito de trasladar las ganancias a una jurisdicción específica o desviar los ingresos esperados de un país donde las operaciones se desarrollan realmente. Las compañías ficticias son, como su nombre indica, sólidas a su valor nominal pero vacías en sustancia.

La legislación fiscal de la mayoría de los países no tiene en cuenta a las compañías ficticias y califica las transacciones realizadas por ella en consecuencia. La controversia de las sociedades ficticias, sin embargo, es que dependiendo de lo sofisticado que sea el esquema, en muchas ocasiones será difícil demostrar que la compañía en cuestión es en realidad una sociedad ficticia. Esta dificultad radica en las sutiles diferencias entre elusión fiscal y evasión o fraude fiscal. La elusión fiscal son actos o planes de planificación fiscal internacional o nacional destinados a reducir la deuda tributaria dentro de los parámetros de la ley. La evasión fiscal o el fraude son actos o planes de planificación fiscal que también tienen como objetivo reducir la deuda tributaria global, pero que lo hacen falsificando hechos, documentos o realizando actos ilegales. La creación de una compañía fantasma con fines de blanqueo de capitales es un acto de fraude fiscal, pero si la compañía fantasma se utiliza para recibir pagos de dividendos en una jurisdicción que tiene un tipo impositivo del 0% sobre los dividendos, se trata de una evasión fiscal mediante la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, pero no es ilegal en sí misma.

Los esquemas de elusión fiscal suelen ser cuestionados por normas morales y sociales, pero, a menos que contradigan clara y fácticamente la ley, no pueden impedirse ni contenerse.

El alcance de la triangulación presentada en este capítulo se centra únicamente en los esquemas legales utilizados por los contribuyentes para burlar las leyes fiscales y reducir la responsabilidad fiscal global, erosionando así las bases de los países y provocando distorsiones económicas no deseadas. Sin embargo, este argumento procede de la perspectiva de las administraciones fiscales y los gobiernos que buscan una contribución fiscal “justa” de todas las personas y compañías activas. Sin embargo, existe un argumento opuesto por parte de los contribuyentes que cuestionan este concepto de equidad, ya que consideran que sus actividades son transnacionales y calculan los beneficios globalmente, sin tener en cuenta la soberanía fiscal de cada país. No se trata, pues, de una cuestión de legalidad, sino de moralidad, y por ello, subjetiva y discutible. Los contribuyentes no consideran desleal la planificación fiscal legal, aunque los planes incluyan encontrar lagunas en más de dos jurisdicciones para maximizar los beneficios, mientras que las administraciones tributarias sí lo ven así. Es una polémica que no parece estar cerca de resolverse.

La evasión fiscal se considera perjudicial para las economías de los países y para la justicia fiscal en general. Aunque la estructuración de una transacción en una tercera o cuarta jurisdicción simplemente para reducir la carga fiscal no equivaldría a fraude fiscal, la transacción seguiría siendo triangular y se consideraría una forma de planificación fiscal y elusión fiscal según los puntos de Acción BEPS de la OCDE⁴.

Sin embargo, como se menciona en la sección 2 de este capítulo, a menos que el país cuente con una legislación antiabuso eficaz, esta transacción no puede considerarse ilegal y será simplemente un caso de evasión fiscal, lo que dará lugar a que la erosión de la base imponible quede fuera del control de la administración tributaria.

Para ilustrar la diferencia entre elusión y evasión fiscal, podemos fijarnos en el caso de que una compañía establezca un establecimiento permanente en una jurisdicción intermediaria (tercera). La legislación fiscal de algunos países pondrá a prueba la sustancia económica de dicho establecimiento permanente y certificará que se trata de una entidad real y no de una sociedad ficticia o de un acuerdo ficticio concebido simplemente para aprovechar las ventajas fiscales de esa jurisdicción. Si se determina que el establecimiento permanente carece de sustancia económica y existe meramente para obtener ventajas fiscales, entonces se ha identificado un esquema de evasión fiscal. Sin embargo, puede ocurrir que otros países no dispongan de leyes para comprobar dicha sustancia económica y, aunque el establecimiento permanente carezca visiblemente de sustancia económica, la administración fiscal de ese país no disponga de medios legales para definir el plan como evasión fiscal, por lo que se trataría simplemente de elusión fiscal.

Otro prisma por el cual los países miran el tema de la legalidad de ciertos esquemas de planificación fiscal es analizando el efecto que tienen estos esquemas. Por ejemplo, los sistemas que dan lugar a distorsiones injustificadas de los precios podrían clasificarse como evasión fiscal, mientras que la manipulación de contratos, la fabricación de hechos o documentos o la interposición de intermediarios sin sustancia podrían considerarse evasión o fraude, ya que distorsionan la realidad creando un escenario fraudulento.

La clave para superar la cuestión de la legalidad de las transacciones triangulares, tal como se presenta aquí, es contar con una legislación antiabuso que proporcione pruebas de sustancia sobre forma para certificar que claramente no se tienen en cuenta las transacciones que carecen de sustancia económica o que se interpretan intencionalmente para anular o reducir la tributación, ya que se espera que las transacciones tengan fines supratributarios y tengan sentido económico y comercial.

Triangulación en minería y transacciones de *commodities*

Pueden surgir situaciones en las que las compañías asociadas dedicadas al negocio de exportar productos básicos como granos, aceite y semillas oleaginosas, petróleo y gas, productos mineros y pesqueros venden productos básicos a una compañía relacionada, pero envían los productos a una parte en otra jurisdicción diferente de la compañía relacionada que es el comprador en la transacción de acuerdo con la factura o el contrato. Los productos también se envían generalmente en una fecha posterior en comparación con la fecha de factura entre compañías. La entidad relacionada con la compra suele ser una entidad comercial que obtiene la titularidad de las mercancías sólo por un período de tiempo limitado y el envío posterior es a un destino determinado por una parte no relacionada que ha comprado las mercancías al comerciante relacionado con la compra.

Lo anterior es el patrón de hechos más común al que se dirige el “Sexto Método” creado para frenar los efectos de tales transacciones triangulares que involucran materias primas o productos básicos (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, 2017, p. 216). El Sexto Método fue adoptado en el artículo 15 de la Ley Argentina del Impuesto a las Ganancias en 2003 como una alternativa a los cinco métodos de precios de transferencia propuestos en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE. En esencia, el Sexto Método tiene como objetivo gravar la transacción entre las compañías relacionadas probando el precio practicado entre ellas, comparándolo con un precio estandarizado establecido internacionalmente para dicho producto (Calderoni, 2018).

Originalmente, el Sexto Método se refería a las transacciones de exportación de materias primas para productos como cereales, sustancias oleaginosas y otros productos de la tierra, hidrocarburos y sus productos relacionados y, en general, mercancías con un precio de cotización conocido en mercados reconocidos y transparentes. Una explicación más detallada del Sexto Método puede leerse en el “Cóctel de medidas para el control de la manipulación perjudicial de los precios de transferencia, centrado en el contexto de los países de bajos ingresos y en desarrollo”. (Gómez, Muñoz and Esteban, 2019, página 215).

Según el Cóctel, el Sexto Método establece que si un *“intermediario internacional” (que no cumple las condiciones de “sustancia económica”) interviene y no es el consignatario efectivo de las mercancías, entonces el precio considerado será el que se encuentre cotizado en un mercado internacional transparente, en la fecha de envío de las mercancías. Esto se hace, independientemente de los medios de transporte, en lugar del precio que se habría acordado con el intermediario internacional, para determinar los ingresos de origen local”*.

El Sexto Método está en vigor en Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, República Dominicana, Guatemala, Honduras, Perú, Uruguay y algunos países del Caribe y, aunque ha sido ampliamente aceptado como un enfoque exitoso para las situaciones mencionadas anteriormente, todavía está bajo análisis en muchas jurisdicciones. (Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, 2017, página 215).

3.10.2.2. Imposición indirecta

Los impuestos indirectos gravan la producción de bienes y la prestación de servicios, y no directamente los ingresos de los contribuyentes, como ocurre con los impuestos directos. La recaudación de impuestos indirectos generalmente tiene como objetivo responder a las necesidades sociales, políticas, económicas y ambientales de cada país o jurisdicción, imponiendo así tasas más bajas o eximiendo a los bienes esenciales e imponiendo tasas más altas a los bienes y servicios de lujo o perjudiciales. Los impuestos indirectos más comunes son el impuesto sobre las ventas o el consumo, el impuesto especial, el impuesto sobre bienes y servicios, los derechos de aduana, el impuesto sobre la gasolina o el petróleo, el impuesto sobre el valor añadido (IVA), el impuesto sobre el medio ambiente, los derechos de timbre y el impuesto sobre las transacciones de valores. Las transacciones triangulares que tienen un impacto en los impuestos indirectos son principalmente las que involucran la venta, arrendamiento y distribución de bienes tangibles y la producción, extracción o explotación de recursos naturales.

Cuando estas estrategias de planificación fiscal tienen éxito, se espera una reducción de los ingresos recaudados de la actividad general del contribuyente (si han reducido con éxito la carga fiscal), y esto a su vez causará lo contrario de lo que se pretendía con la creación de impuestos indirectos, es decir, se recaudan menos ingresos de los impuestos indirectos, lo que reduce la capacidad de los gobiernos para responder a los impuestos indirectos, lo que reduce la capacidad de los gobiernos para responder a los derechos sociales, necesidades políticas, económicas y ambientales de sus sociedades.

Es de esperar que algunas medidas de política fiscal introducidas en las legislaciones nacionales hagan reaccionar negativamente a los contribuyentes y estructuren esquemas triangulares en el contexto de los impuestos indirectos, como (Deloitte, 2016):

- El principio de destino⁵ para las prestaciones transfronterizas de servicios e intangibles: Con el fin de evitar un tipo de IVA más elevado en el país en el que se van a consumir los bienes (y, por lo tanto, se van a gravar), los contribuyentes pueden utilizar esquemas triangulares que causan distorsiones en la cadena de suministro (Grupo de Trabajo N°9 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre Impuestos al Consumo, 2011);
- La reducción de los umbrales de establecimiento permanente que puede dar lugar a la reestructuración de las cadenas de suministro y los modelos de negocio, lo que a su vez puede crear o aumentar los requisitos de información y los costes fiscales locales de cumplimiento en materia de IVA y aduanas;
- Nuevas normativas sobre precios de transferencia, que pueden afectar a la naturaleza, el grado y el valor de las transacciones entre compañías y las importaciones de partes vinculadas, a efectos del IVA y los derechos de aduana.

Los esquemas de triangulación que implican IVA y derechos de aduana pueden causar efectos económicos involuntarios en el PIB de un país, como es el caso, por ejemplo, cuando los bienes se exportan a un precio inferior al de mercado, el país importador experimentará una reducción de sus ingresos por IVA y aduanas. Por el contrario, si las mercancías se exportan a un precio superior al de mercado, el país exportador puede tener que acreditar al exportador el exceso de IVA (beneficiando injustamente a la compañía exportadora). Estas estructuras artificiales de planificación fiscal pueden beneficiar a los contribuyentes en el ínterin, pero tienen un impacto negativo a largo plazo para todos los contribuyentes involucrados.

A la luz de lo anterior podemos concluir que la planificación fiscal que involucra transacciones triangulares tiene un impacto negativo en la recaudación de impuestos indirectos y el crecimiento económico, creando distorsiones económicas e inequidad social, económica o ambiental.

3.10.3. Ejemplos de transacciones triangulares⁶

Las transacciones triangulares como se discuten en este capítulo pueden tomar diversas formas, y muchas se han presentado a lo largo del capítulo. A título ilustrativo, hemos esbozado algunos ejemplos organizados por sectores económicos. Como tal, veremos algunos ejemplos de la Base de Datos de Casos Transnacionales Involucrando la Erosión de la Base Imponible del CIAT⁷.

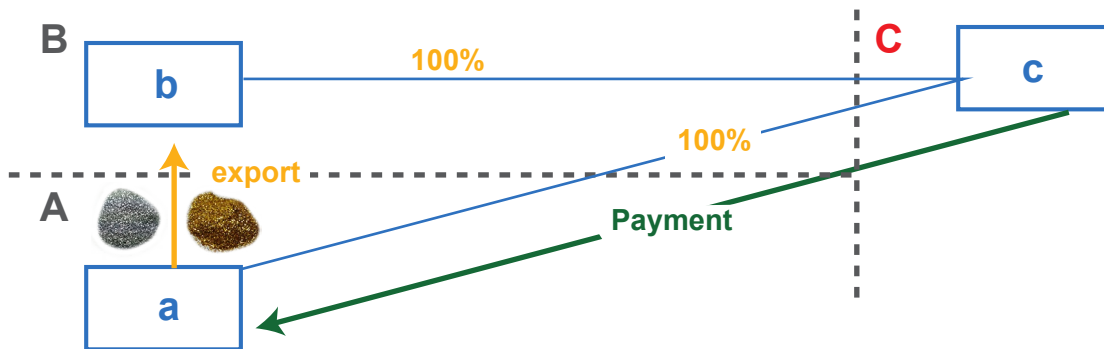
3.10.3.1. Ejemplos de recursos naturales/*commodities*

Los efectos negativos de las transacciones triangulares son cada vez más destacados en el caso de los países en desarrollo, que dependen principalmente de los ingresos procedentes de la explotación de materias primas. En este sentido, los esquemas triangulares erosionan la base imponible de estos países en desarrollo, trasladando los beneficios a otras jurisdicciones.

Un ejemplo habitual en el sector de los productos básicos o las materias primas es cuando un exportador local (A) vende productos básicos a una parte vinculada de otra jurisdicción a un precio ficticiamente bajo. Esta entidad vinculada compradora (B), normalmente ubicada en una jurisdicción que goza de algún tipo de beneficio fiscal, revende a una compañía no vinculada (C) ubicada en una tercera jurisdicción, que es el verdadero destino del precio de exportación. El exportador original (A) envía las mercancías directamente a la tercera compañía no vinculada (C). Por lo tanto, las mercancías nunca están en posesión física de la compañía intermediaria (B) que las revendió. En este caso, la transacción se estableció implicando a tres compañías en tres jurisdicciones diferentes, pero se interpretó para presentar un escenario fabricado y poco realista, ya que el objetivo final de la transacción es una venta del vendedor al cliente final (directamente de A a C). La entidad intermediaria (B) en la relación está establecida en un lugar estratégico a efectos fiscales y suele carecer de sustancia económica.

Al analizar estos esquemas, se observó que grandes grupos exportadores involucrados principalmente en la exportación de materias primas como granos, aceites y oleaginosos, hidrocarburos, minerales y pescado, llevaban a cabo triangular los acuerdos comerciales mencionados anteriormente, facturando bienes a un destino, pero enviando el stock a otro, utilizando comerciantes (intermediarios) con sede en jurisdicciones con baja o nula tributación o en algún régimen tributario preferencial. (Gómez, Muñoz y Esteban, 2019, p. 38) El propósito de este esquema era atribuir ganancias a una entidad intermediaria y practicar precios de venta ficticios y, por lo tanto, desplazar los ingresos y reducir la carga fiscal en el país donde se extraían las materias primas. Este es un caso claro de evasión o fraude fiscal, ya que los contribuyentes interpretaron escenarios y transacciones estructuradas utilizando una compañía fantasma para el traslado de beneficios y la erosión de la base imponible. Consulte la sección 3.10.2.1 para la discusión sobre las compañías ficticias.

Ejemplo 1 (solo disponible en inglés):



Como ya se ha mencionado, los esquemas triangulares en este sector pueden desarrollarse mediante el uso de una compañía fantasma en una jurisdicción fiscalmente beneficiosa o en la que la información financiera pueda ocultarse legalmente, para trasladar los beneficios.

En este ejemplo, las materias primas se encuentran en un país A y se exportan a un segundo país B, mientras que los pagos se realizan a una compañía C de un tercer país C que no participa en la cadena de valor (no tiene un papel claro en el proceso de investigación, exploración, producción y exportación de las materias primas).

Este ejemplo describe la fijación de precios erróneos de materias primas mineras que deben entregarse a una compañía de un país distinto de aquel en el que se encuentra el pagador. La compañía A explota concesiones mineras de oro otorgadas por el país A, su país de residencia. La compañía A realiza todo el proceso relacionado con la extracción del oro, su refinado, fusión, gestión, venta de materias primas, inventarios, control de calidad, venta y distribución del producto, gestión jurídica, contable y financiera, así como la investigación y desarrollo necesarios para sus procesos, entre otros. La compañía A se beneficia de un régimen

preferencial concedido por el país A, consistente en una exención de impuestos aduaneros sobre las importaciones, una exención de un recargo del 5% sobre el impuesto sobre la renta y del IVA en las etapas de importación y exportación. La compañía A exporta lingotes de oro sin refinar a la compañía B en una transacción pagada a la compañía C, residente en el paraíso fiscal no transparente C. La exportación siguió a una venta de la mercancía realizada por la compañía C a la compañía A (flecha verde). Sin embargo, la compañía A corrió con los gastos del refinado del oro en el extranjero. La compañía B se hizo con el control de la mercancía tras el refinado. El precio acordado para la venta entre las compañías A y C fue inferior a los precios del mercado internacional (Bolsa de Nueva York). La compañía B posee el 99% de las acciones de la compañía A.

Indicadores:

- Las decisiones se toman a nivel central;
 - Existe control de una compañía sobre otra (son compañías estrechamente relacionadas);
- Se observan diferencias en cuanto al volumen de transacciones con partes vinculadas nacionales y extranjeras, incluidos paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación;
 - Se venden materias primas a un precio que no es de mercado entre entidades vinculadas;
 - Los productos básicos pueden tener precios erróneos;
- Puede existir un sistema fiscal preferente (impuestos bajos o exenciones fiscales) en el país donde se encuentran las materias primas;
- El país donde se realizan los pagos (al que se trasladan los beneficios) no desempeña ningún papel en la cadena de valor (simplemente es una compañía fantasma);
- Discrepancia entre lo declarado en las declaraciones fiscales/contabilidad y la secuencia de los hechos.
 - La compañía/país al que se realizan los pagos no coincide con la compañía/país al que se exportan/entregan las mercancías;
- Comportamiento fiscal irregular en compañías que muestran una baja rentabilidad, no obstante, un alto nivel de ventas;
- Las transacciones transfronterizas controladas indirectamente en las que las mercancías se entregan a un tercer país, sin embargo, son facturadas por otro (un paraíso fiscal) implican un alto riesgo de desplazamiento de beneficios;
- La compañía C sirve simplemente como punto de pago. El resultado es que el beneficio se está trasladando a un país fiscalmente beneficioso o a un paraíso fiscal.

3.10.3.2. Ejemplos de servicios e intangibles

A efectos del presente capítulo, se consideran acuerdos de servicios técnicos o profesionales aquellos en los que un sujeto pasivo (que puede ser un socio de una sociedad profesional o una compañía) ejerce una actividad empresarial o profesional en un ámbito como la contabilidad, el derecho, la medicina o la farmacia. (Oficina Tributaria Australiana, 2006). El contribuyente, solo o en sociedad, celebra un acuerdo con la entidad de servicios para que el contribuyente pague determinados honorarios y tasas a cambio de que la entidad de servicios le preste determinados servicios. Estos servicios pueden incluir la contratación de personal, servicios de oficina y administrativos, suministro de locales, instalaciones o equipos, o una combinación de servicios.

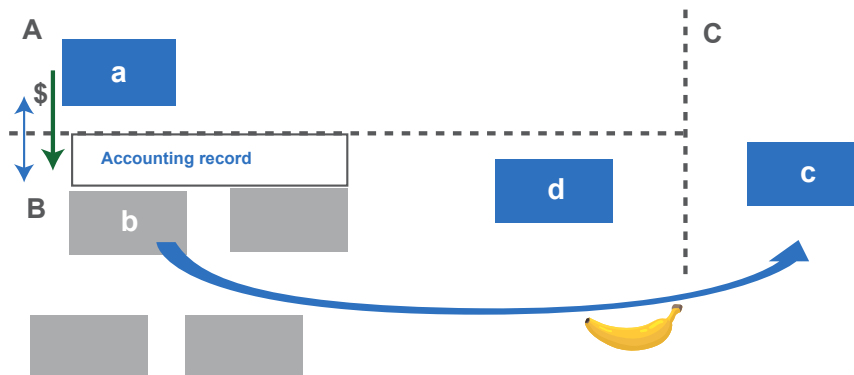
Normalmente, los honorarios y gastos por servicios se calculan mediante un margen sobre algunos o todos los costes de la entidad de servicios (aunque las partes pueden acordar por adelantado una tarifa fija). El contribuyente solicita una deducción por los honorarios y gastos de servicio como gastos en los que ha incurrido en el ejercicio de su actividad. Los beneficios obtenidos por la entidad de servicios son retenidos por ésta (normalmente cuando la entidad de servicios es una sociedad) o distribuidos (directa o indirectamente) al contribuyente (o a los socios en el caso de una asociación) y/o a los asociados del contribuyente (y a los asociados de los socios en el caso de una sociedad asociación).

No todos los acuerdos de servicios en el entorno transfronterizo se realizan a través de transacciones triangulares como se definen aquí. Sin embargo, algunos pueden. En esta sección veremos algunos ejemplos de esquemas triangulares que involucran los principales tipos de transacciones en el sector servicios.

a. Venta y arrendamiento financiero de bienes tangibles:

Los esquemas triangulares que utilizan ventas y arrendamiento de bienes tangibles, generalmente tienen lugar cuando una compañía en un país se utiliza simplemente para beneficiarse de las leyes del país como domicilio fiscal, mientras que las funciones no se realizan allí. Este es nuevamente el caso de la sustancia sobre la forma, donde la forma indica una cosa y la sustancia indica de manera diferente (Shell Company).

Ejemplo 2 (solo disponible en inglés):



Este caso se refiere a la venta y entrega internacional de piñas y bananos por parte de la compañía B, como exportador residente del país B. La compañía B está a cargo del comercio con las compañías A y C. Sin embargo, mientras que la compañía B entrega las piñas y los plátanos a la compañía C en el país C (jurisdicción fiscal alta), el registro contable de la exportación se realiza como si la transacción fuera entre la compañía B y la compañía A (mostrando así una disociación entre la entrega física y el registro en los libros). La compañía D es propiedad exclusiva de la compañía A. La compañía B forma parte de un grupo económico del país B y sus principales actividades consisten en comprar plátanos en el mercado local a una compañía del grupo vinculada y distribuirlos en el mercado del país C para su consumo final. La logística y comercialización del grupo económico es realizada por la compañía B en el país B.

Este es un ejemplo de comercio transfronterizo que interpone intermediarios con pocas funciones. En esencia, una compañía A en el país A vende bienes corporales a la compañía C en el país C, utilizando a la compañía B en el país B como intermediario en la venta. Se trata de una transacción económicamente justificada. A la luz de un cambio en las leyes tributarias, hubo un cambio en la estructura empresarial para aprovechar el nuevo marco legal. Esta reorganización empresarial no tenía ningún propósito (aparte de la reducción de la carga fiscal).

Aunque esto no es mencionado o indicado por los contribuyentes o en los libros, se puede observar que la compañía A es un conducto y no agrega valor a la transacción. Dicha entidad fue creada con el único propósito de canalizar ingresos a una parte relacionada haciendo uso del convenio fiscal entre los países A y B. Las exportaciones de la compañía B se registraron a un precio inferior al de la comercialización final en el extranjero.

Indicadores:

- Reciente reforma legal impactante en la jurisdicción donde se incorporó la “sombra” o la compañía ficticia
- Cambio de estructura empresarial sin finalidad económica suficiente
- “Coincidencia” en el tiempo de los dos eventos anteriores
- Precios no independientes entre compañías relacionadas
- La compañía / país donde se realizan los pagos no coincide con la compañía / país donde se exportan / entregan los bienes
- Disociación artificial entre la exportación física y el registro de la exportación en los libros contables de la compañía B (los productos se envían a una entidad diferente a la otra parte en un acuerdo de distribución)

- Esta puede ser una opción de transacción y entrega perfectamente comprensible y económicamente justificable (no es en sí misma una indicación de evasión fiscal), sin embargo, se convierte en un indicador de esquema triangular de traslado de beneficios cuando se asocia con otros factores de riesgo, como:
 - Una diferencia entre la compañía indicada en el contrato de distribución o factura como receptor/importador de las mercancías, y la compañía a la que realmente se entregan/exportan las mercancías.
 - La compañía que recibe los pagos (indicada en el contrato de distribución o factura) se encuentra en una jurisdicción de baja tributación o paraíso fiscal
 - Fijación incorrecta de precios de los bienes vendidos
 - La transacción triangular tiene lugar entre compañías relacionadas
 - Las transacciones transfronterizas controladas indirectamente en las que las mercancías se entregan a un tercer país, pero son facturadas por otro (un paraíso fiscal) implican un alto riesgo de traslado de beneficios
 - Traslado de beneficios a un paraíso fiscal/jurisdicción fiscal inferior/régimen fiscal preferencial como resultado final del régimen
- La base se erosiona a través de exportaciones a precios más bajos que los que tienen partes independientes (precios de libre competencia).

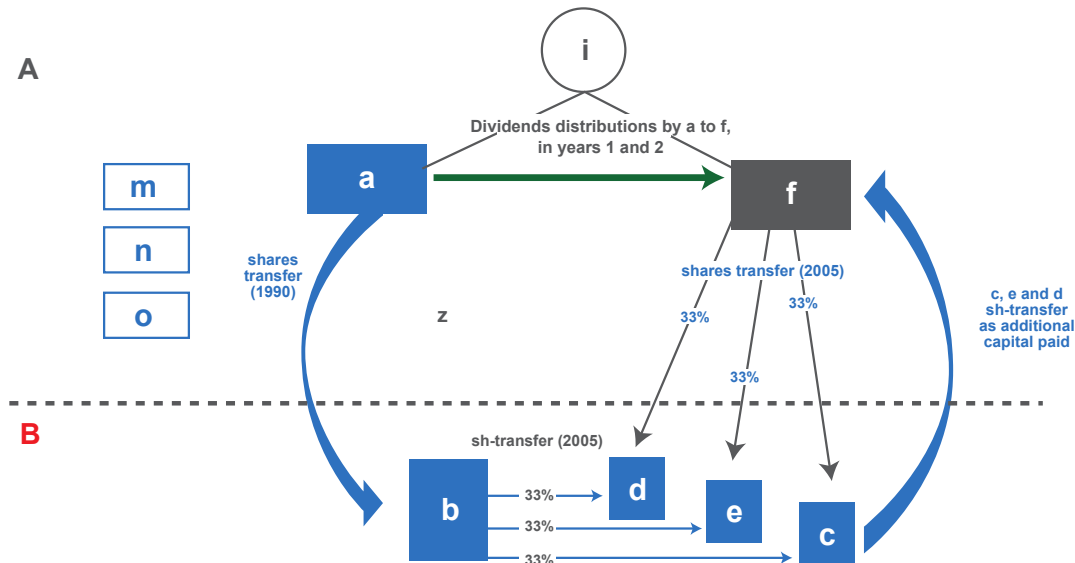
b. Transacciones financieras

Los esquemas en este sector generalmente involucran compañías intermediarias establecidas en jurisdicciones de impuestos bajos o favorables y, por lo tanto, se utilizan solo para el traslado de beneficios. Las jurisdicciones más favorecidas son aquellas con altas leyes de secreto bancario y de información financiera que promueven la ocultación de información importante que sería útil para probar la sustancia de dichas compañías (fuente de fondos, partes relacionadas, administración compartida o accionistas, etc.) a paraísos fiscales, también conocidos como centros financieros offshore o regímenes preferenciales. El beneficio se traslada a un paraíso fiscal mediante el uso de compañías intermediarias creadas con el único propósito de disfrutar de dos beneficios fiscales diferentes: el del paraíso fiscal y el de la jurisdicción desde la que se lleva a cabo realmente el negocio (a menudo estas jurisdicciones de paraísos fiscales se benefician de impuestos bajos o tienen exenciones sólidas).

Otra característica común es que la toma de decisiones central (incluida la planificación fiscal) es realizada por individuos que son miembros de la junta directiva de ambas compañías, lo que hace que las dos compañías estén estrechamente relacionadas, ya que una generalmente está controlada sustancialmente por la otra. Por esta razón, los esquemas generalmente plantean preocupaciones sobre precios de transferencia, ya que a menudo los pagos entre compañías relacionadas pueden no estar bajo el principio de libre competencia.

Algunas situaciones de este tipo pueden ocurrir cuando los fondos se repatrian a través de pagos de dividendos o regalías, honorarios de administración entre compañías, honorarios de asesoría entre compañías o préstamos entre compañías a compañías relacionadas. Esto se puede hacer para aprovechar varios factores, incluida la estructura internacional y la jurisdicción extranjera específica que alberga los fondos. La ruta más favorable puede ser un modelo híbrido que implique varias opciones.

Ejemplo 3 (solo disponible en inglés):



Este asunto se refiere a la distribución de beneficios por una sociedad holding A a una sociedad vinculada F en la jurisdicción A. Como consecuencia de la estructura, el contribuyente se beneficia de una exención fiscal otorgada por el país A sobre la distribución de dividendos a compañías en el mismo país.

En este ejemplo, ambas compañías A y F son propiedad exclusiva de la Sra. X, residente del país A. Las compañías A, B, C, D, E y F están todas relacionadas y los mismos miembros del consejo de administración son compartidos por compañías de los países A y B. La compañía A, residente del país A, posee acciones de dividendos distribuidas por las compañías M, N, O, etc.

La secuencia de transacciones que vale la pena mencionar es la siguiente:

- En el año 1 la compañía A, había retenido ganancias de 6,9M y fondos propios de 5.1M.
- En diciembre del año 9 la compañía A transfirió el 100% de las acciones a una compañía B en el país B
- En julio del año 20 la compañía F transfirió acciones a la compañía C, D y E
- En octubre del año 20 la compañía B transfirió el 100% de las acciones a la compañía C, D y E, todas ellas creadas en el año 19
- En los años 26 y 27 la compañía A, distribuyó dividendos a la compañía F. Los dividendos ascienden a 2,3M y 2,5M respectivamente.

Los inversores incorporan una compañía A en el país A para beneficiarse del sistema fiscal de ese país. Las inversiones colocan a una nueva compañía matriz extranjera A en la parte superior de la estructura corporativa de un grupo de compañías existente, anteriormente encabezado por la compañía B en el país B. Esto sucede de una de dos maneras: la compañía B se combina con una compañía más pequeña A ubicada en el país extranjero deseado A; o la compañía extranjera A adquiere las acciones de la compañía B.

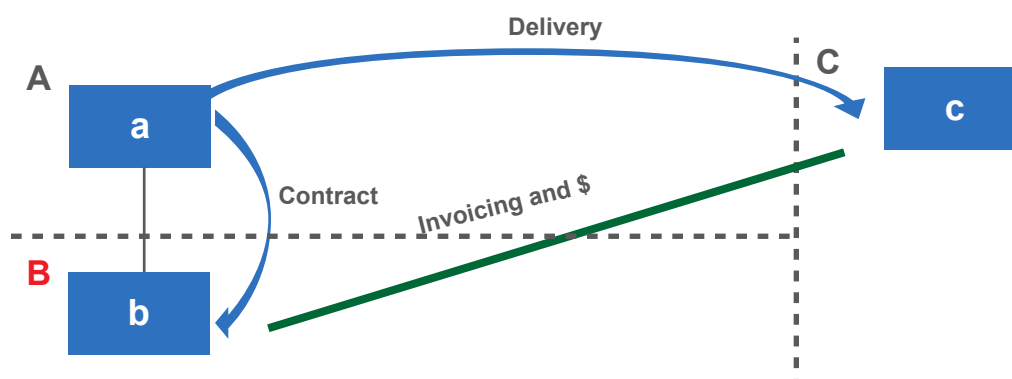
Indicadores:

- Exenciones fiscales para rentas superiores al 10% de los ingresos totales del contribuyente.
- La distribución de dividendos
- Pagos a tanto alzado a una compañía ubicada en un país paraíso fiscal o que carezca de sustancia o participación en las funciones
- Las transferencias de acciones por parte de las compañías (reorganizaciones de la compañía)
- Compañía constituida en una jurisdicción que se considera un paraíso fiscal
- Operaciones entre partes relacionadas
- Presencia de un holding

c. Entrega/Transporte

Aquí estamos viendo esquemas triangulares que involucran transacciones de distribución por parte de terceros y partes relacionadas. Estos esquemas son algunos de los más comunes de encontrar y se pueden ver en el siguiente ejemplo.

Ejemplo 4 (solo disponible en inglés):



Este caso se refiere a una compañía que declara pérdidas y al mismo tiempo valora erróneamente los productos que se envían a una entidad diferente a la otra parte en un acuerdo de distribución.

La compañía A, residente del país A, fabricó y distribuyó productos plásticos a la compañía B, una parte vinculada residente del país B, que es un paraíso fiscal o jurisdicción de baja tributación. La compañía B vende los productos a la compañía C en el país C. La entrega es realizada por la compañía A a la compañía C. Sin embargo, la facturación se realiza en la compañía B. El precio es en condiciones de no plena competencia. La compañía A declara pérdidas en el país A. Esencialmente, este es otro ejemplo de transacciones transfronterizas entre partes vinculadas en las que las mercancías se entregan a un tercer país.

Como puede verse, la compañía A traslada los beneficios a la compañía B (que parece no tener sustancia en la cadena de valor) ubicada en el país B, un paraíso fiscal, causando erosión de la base imponible en el país A, ya que los precios de las exportaciones son inferiores a los precios entre partes independientes.

Indicadores:

Aparte de los indicadores mencionados en las transacciones comerciales mencionadas anteriormente, otro indicador que se puede utilizar para identificar estas transacciones, es una disociación entre la entrega física y el registro en los libros de contabilidad.

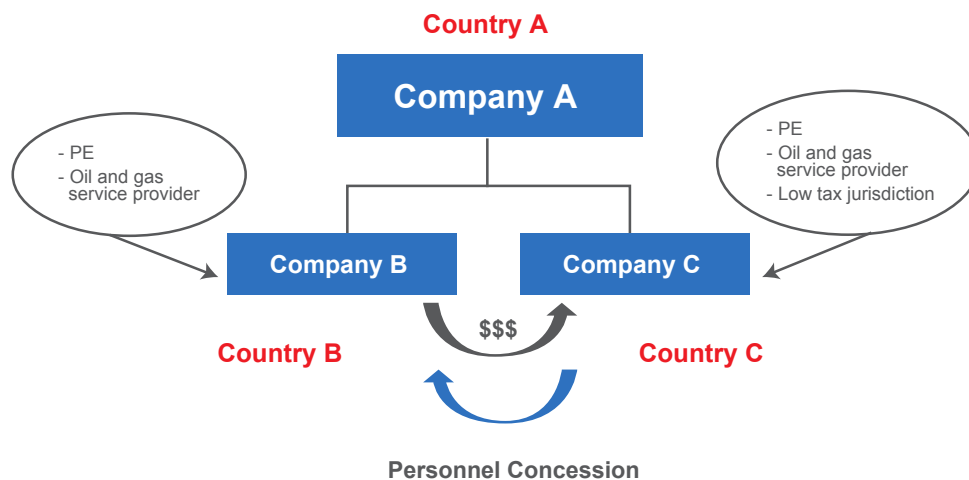
d. Disposiciones relativas a los servicios técnicos y profesionales

Los servicios técnicos han sido un medio conocido para la erosión de la base imponible, de modo que han sido objeto de extensos estudios que culminaron con la inclusión por el Comité Fiscal de las Naciones Unidas del Artículo 12A en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación, con el objetivo de prevenir la erosión de los beneficios de los servicios de los países en desarrollo a los países desarrollados. (Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, 2017).

Podemos incluir en esta sección todos los servicios cuya prestación requiera conocimientos profesionales y/o técnicos especializados, tales como consultoría, defensa, contabilidad, arquitectura, ingeniería, por ejemplo. A través de esta definición y debido a la naturaleza de los servicios digitales, podemos ampliar la sección para incluir “servicios basados en el ciberespacio”, un término utilizado para referirse a aquellos servicios prestados, entregados y consumidos en la red informática a través de un software informático. (Zhu, 2014). Aunque no entraremos en detalles sobre la fiscalidad de los servicios digitales aquí, consideramos que una aproximación es posible y necesaria para ilustrar las transacciones triangulares en el sector servicios, especialmente en lo que respecta a los servicios técnicos y digitales.

Existen varios esquemas utilizados por los contribuyentes para la reducción de la carga fiscal global a través de la prestación de servicios. La cuestión que se plantea aquí es cuáles de ellos son esquemas triangulares y, al igual que en las secciones para otros sectores, si existen indicadores que puedan utilizarse para identificar posibles situaciones abusivas incluso en los casos en que los regímenes utilizados no constituyan evasión o elusión fiscal.

Ejemplo 5 (solo disponible en inglés):



En este ejemplo, la compañía A es la sede del grupo económico compuesto por las compañías A, B y C, que operan en los tres países respectivamente. Las compañías B y C son establecimientos permanentes ubicados en jurisdicciones de baja tributación y la compañía C se encuentra en un paraíso fiscal. La compañía C presta servicios de “concesión de personal” a la compañía B (esencialmente el personal de la compañía C presta servicios en la compañía B de vez en cuando) y la compañía B realiza los pagos a C en consecuencia. Los pagos entre las dos compañías relacionadas no están a distancia. La mayor parte de los beneficios de la compañía C provienen de concesiones de personal. Ambas compañías B y C están ubicadas en países ricos en petróleo y gas y se benefician de un régimen fiscal beneficioso para el sector del petróleo y el gas en sus países. Los beneficios se transfieren al país C, mientras que la compañía B en el país B sólo registra pérdidas.

Indicadores:

Aparte de los muchos indicadores proporcionados en los ejemplos anteriores, estos ejemplos nos traen:

- Beneficios fiscales específicos para el sector del petróleo y el gas
- Pagos entre compañías relacionadas por un servicio que no parece tener sentido en términos de la cadena de valor y las funciones de las compañías
- Dos establecimientos permanentes ubicados en dos jurisdicciones de baja tributación/paraísos fiscales

3.10.4. Conclusión

Es bien aceptado que la planificación fiscal es un medio a través del cual los contribuyentes pueden y tienen derecho legal a estructurar mejor sus negocios para maximizar las ganancias y minimizar los costos. Sin embargo, como se ve en este capítulo, las estructuras triangulares utilizadas por algunos de estos esquemas de planificación fiscal pueden considerarse abusivas y causar erosión de la base imponible, traslado de beneficios y afectar negativamente a los ingresos fiscales directos e indirectos esperados de los países. El uso de tres o más países en estas estructuras de planificación fiscal que resultan en elusión fiscal o evasión fiscal es a lo que nos referimos en este capítulo como “triangulación”. Las administraciones tributarias deben estar bien equipadas para abordar tales esquemas y contar con métodos y herramientas para ver más allá de la información superficial proporcionada por los contribuyentes que a menudo tratan de ocultar la sustancia de las transacciones con formas ficticias y “shells”.

Notas al final

- 1 Según The Tax Justice Network, los términos paraíso fiscal o jurisdicción secreta generalmente se refieren a un país o jurisdicción que, a través de sus leyes, permite a las corporaciones multinacionales e individuos ocultar su información financiera, escapar del estado de derecho en los países donde operan y viven, y reducir su carga fiscal en esos países. <https://taxjustice.net/faq/what-is-a-tax-haven/>
- 2 También conocidos como Tratados de Doble Imposición o Convenios para Evitar la Doble Tributación, entre otros.
- 3 Se puede leer un resumen de la Doctrina de la Transacción Escalonada de la nota del Memorandum del Servicio de Impuestos Internos de la Oficina del Asesor Jurídico publicado el 26 de febrero de 2008.. <https://www.irs.gov/pub/irs-wd/0826004.pdf>
- 4 Según la OCDE, BEPS se refiere a estrategias de planificación fiscal que explotan las brechas y desajustes en las normas fiscales para trasladar artificialmente las ganancias a lugares de baja o nula tributación donde hay poca o ninguna actividad económica o para erosionar las bases impositivas a través de pagos deducibles como intereses o regalías. Aunque algunos de los esquemas utilizados son ilegales, la mayoría no lo son. Esto socava la equidad y la integridad de los sistemas tributarios porque las compañías que operan a través de las fronteras pueden utilizar BEPS para obtener una ventaja competitiva sobre las compañías que operan a nivel nacional. <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>
- 5 La aplicación del principio de destino en IVA logra obtener neutralidad dentro del comercio internacional. Los exportes son exentos con un retorno de impuestos (es decir, libre de IVA) y los importes son tributados de la misma manera, con las mismas tasas que los proveedores locales. Esto implica que el total del impuesto pagado en relación con la oferta es determinada por las reglas aplicables en la jurisdicción donde se consume, y por ello, toda la recaudación asociada termina en la jurisdicción del consumo final.
- 6 Todos los ejemplos presentados en este capítulo fueron adaptados de la Base de Datos del CIAT de Casos Transnacionales Involucrando la Erosión de la Base Imponible.
- 7 <https://www.ciat.org/base-de-casos-trasnacionales>

Referencias Bibliográficas

Todos los ejemplos presentados en este capítulo fueron adaptados de la Base de Datos del CIAT de Casos Transnacionales Involucrando la Erosión de la Base Imponible, 2020. <https://www.ciat.org/base-de-casos-trasnacionales>

United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, UN, 2017. <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/Manual-TP-2017.pdf>

Step Transaction Doctrine, Office of Chief Counsel Internal Revenue Service Memorandum, February 26, 2008. <https://www.irs.gov/pub/irs-wd/0826004.pdf>

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

Estructura General

1. Introducción, Alcance y Objetivos

2. La Planeación Tributaria Internacional

3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

- 3.1. Subcapitalización y otras operaciones financieras internacionales
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de estructuras legales con fines de ocultación, paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficio
- 3.19. Riesgos de cumplimiento tributario por parte de empresas que operan en la economía digital

4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

4.3. Normas Anti-híbridos

- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido del concepto de establecimiento permanente y la figura de comisionista

5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información, desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas en materia de responsabilidad corporativa y gobierno fiscal
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

6. Otros Asuntos Administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

