

Atribución de utilidades a establecimientos permanentes en el caso colombiano

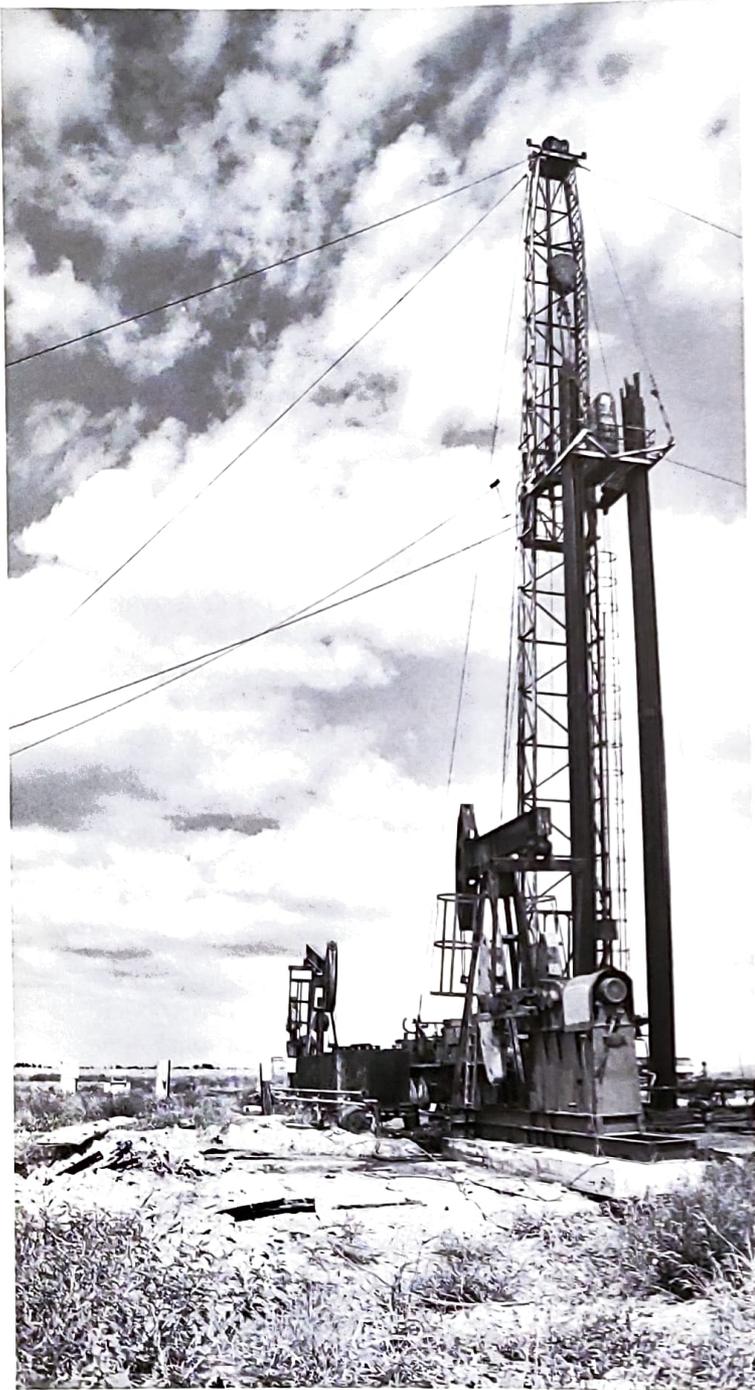


Foto: Thinkstock

Es necesario revisar con cuidado los supuestos de configuración del EP, con el propósito de disminuir los riesgos de estar sujetos a un régimen que les pueda generar una mayor base gravable, mientras se profieren normas que otorguen un mayor grado de certidumbre jurídica a los EP como contribuyentes.

[QCG] | Transfer Pricing Practice

JESÚS ALDRIN ROJAS M.
L.C., socio México

YADIRIA RAMÍREZ
Gerente, QCG Práctica de Precios de Transferencia



GUSTAVO PARDO
Socio Gustavo Pardo y Asociados

La nueva reforma tributaria materializada en la Ley 1607, publicada el 26 de diciembre del 2012 en el Diario Oficial, trajo consigo importantes cambios en materia fiscal. Uno de los más relevantes es la incorporación del concepto de establecimiento permanente (EP) al estatuto tributario. La reforma permitirá al Estado colombiano la fiscalización de las actividades económicas realizadas por personas naturales y personas jurídicas que siendo residentes en el extranjero obtienen rentas y ganancias ocasionales

de fuente colombiana. La Ley 1607 se encuentra en principio en concordancia con los tratados para evitar la doble tributación y la evasión fiscal que han sido firmados por Colombia a la fecha⁽¹⁾, particularmente con los recientes comentarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) relativos a la atribución de utilidades a establecimientos permanentes⁽²⁾.

Concepto de establecimiento permanente y atribución de utilidades para efectos de fiscalización al establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente se encuentra en el artículo 86 de la Ley 1607 (E.T., art. 20-1) y establece lo siguiente:

“EP es un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otra entidad extranjera, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realiza toda o parte de su actividad. Este concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

También se entenderá que existe establecimiento permanente en el país, cuando una persona distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que le faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa. Se considerará que esa empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el país respecto de las actividades



Jesús Aldrin Rojas



Yadiria Ramirez



Gustavo Pardo

que dicha persona realice para la empresa extranjera, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el parágrafo segundo de este artículo...”

Por otro lado, el artículo 20-2 indica que “las personas naturales no residentes y las personas jurídicas y entidades extranjeras que tengan un EP o una sucursal en el país, según el caso, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles al EP o a la sucursal, según el caso, de acuerdo con lo consagrado en este artículo y con las disposiciones que lo reglamenten. La determinación de dichas rentas y ganancias ocasionales se realizará con base en criterios de funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las mencionadas rentas y ganancias ocasionales. Para propósitos de la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a que se refiere este artículo, los establecimientos permanentes y las sucursales de sociedades extranjeras deberán llevar contabilidad separada en la que se discriminen claramente los ingresos, costos y gastos que les sean atribuibles, para efectos de lo establecido en este artículo, la contabilidad de los establecimientos permanentes y de las sucursales de sociedades extranjeras deberá estar soportada en un estudio sobre las funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las rentas y de las ganancias ocasionales atribuidas a ellos. Sin perjuicio del cumplimiento de los obligados al régimen de precios de transferencia”.

Uso del principio ‘arm’s length’ para la atribución de utilidades al EP

Como se observa, el nuevo artículo 20-1 del estatuto tributario re-

quiere que al EP se le atribuyan utilidades, a partir de un análisis de “funciones, activos, riesgos y personal involucrado”. Al requerir un análisis de esta naturaleza se está confirmando la utilización del principio de asimilación a empresas independientes (comúnmente conocido en inglés como principio *arm’s length*) como el mecanismo aceptado por el Estado colombiano para la atribución de utilidades. El análisis de funciones, activos, riesgos y personal asociado al EP presupone que la determinación de la base gravable del mismo está necesariamente vinculada a las actividades que resulten necesarias para la realización de su negocio, los activos tangibles y/o intangibles requeridos para la operación, los riesgos correspondientes a sus actividades, así como el personal involucrado en la gestión de los intereses del residente en el extranjero.

El reconocimiento del principio *arm’s length* como mecanismo de atribución a utilidades al EP, se encuentra en concordancia con las disposiciones internacionales en la materia, entre las cuales es importante destacar el Modelo Convenio Fiscal de la OCDE y el Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas (ONU). Recordemos que en ambos modelos de tributación, el parágrafo 2° del artículo 7°, relativo a la imposición de beneficios empresariales, establece que a los EP, les deberán ser atribuidas “las utilidades o beneficios que hubieran podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, siendo tratada con total independencia de la empresa de la que es establecimiento permanente”.

Más recientemente, el Modelo Convenio Fiscal de la OCDE actualizado en julio del 2010 enfatiza que para efectos de la atribución de utilidades al EP se deberá considerar el principio *arm's length* en cuanto a la determinación del valor de cada una de las transacciones realizadas por el EP, en su carácter de empresa independiente de la que es EP, considerando para estos efectos las funciones, activos y riesgos asumidos en su operación. A la inclusión de este procedimiento la OCDE lo denomina como su “enfoque autorizado”, desalentando por exclusión cualquier otro mecanismo alternativo que pudiera ser utilizado en la atribución de utilidades en los EP y sugiriendo a los países miembros de la organización e incluso a los países no miembros como Colombia su observancia en los tratados para evitar la doble tributación que pudieran llegar a acordar.

Ahora bien, aun cuando hubiera sido deseable una mayor claridad en la redacción del articulado del estatuto tributario, se advierte la intención del Estado colombiano de alinear sus disposiciones tributarias a los más recientes desarrollos en la materia. Esta postura es deseable ya que el incremento de la inversión extranjera en América Latina y en Colombia pudiera llevar a problemas de doble tributación que sin duda afectarían el atractivo del país para los inversionistas, en el caso de adoptarse otra postura.

Análisis de funciones, activos, riesgos y personal involucrado

La aplicación del principio *arm's length* como mecanismo de atribución de utilidades al EP implica que las operaciones realizadas por este y por la oficina de la cual constituye un establecimiento permanente debieran ser consideradas como realizadas entre terceros independientes. Es decir, aun cuando el EP y la entidad de la cual depende son en realidad una misma entidad, para efectos fiscales, se plantea una ficción jurídica que lleva en primera instancia a desasociar su opera-

ción para posteriormente identificar las transacciones realizadas entre el EP y terceros independientes y entre el EP y sus vinculados económicos, siendo indispensable que para este último caso, a cada una de las transacciones u operaciones realizadas les sean asignados los precios y montos de contraprestaciones que se habrían acordado con terceros independientes en operaciones comparables.

El análisis de funciones, activos, riesgos y personal asociado al EP tiene por propósito fundamental identificar las actividades primarias y de soporte que le permiten obtener beneficios en territorio nacional, ya sean realizadas estas por el propio EP, por la oficina de la cual constituye un establecimiento o incluso por otros vinculados económicos. Dichas actividades están desde luego relacionadas con el modelo de negocios mediante el cual opera el residente del extranjero en territorio colombiano. Considérense la operación de oficinas de representación, centros de distribución o incluso plantas fabriles. Las formas de organización que pueden asumir los residentes en el extranjero en Colombia pueden ser variadas en función de sus expectativas de negocio, personal y necesidades inmediatas.

Se advierte la intención del Estado colombiano de alinear sus disposiciones tributarias a los más recientes desarrollos en la materia

El análisis de funciones, activos, riesgos y personal involucrado no debe ser tomado como un ejercicio intrascendente, pues una caracterización inadecuada del modelo de negocios del EP pudiera llevar a subvaluar o sobrevaluar la base gravable que le debiera ser atribuida. Para ilustrar lo anterior supongamos un EP que tenga por activi-

dad preponderante de negocios la compra de inventarios para distribución, y que en este proceso no le resulten necesarios activos y tampoco asuma riesgos significativos. De otra parte, puede existir un EP que por la naturaleza de sus actividades le sea necesario adquirir los inventarios de distintos proveedores, tenga periodos relativamente largos de almacenamiento y requiera una planeación cuidadosa de la logística de entrega de los inventarios adquiridos. Es posible también que los productos comercializados en este segundo caso sean vinculados a una marca comercial ampliamente reconocida en el mercado. En ambos ejemplos (y suponiendo que tanto el EP como los terceros independientes comparables realizan operaciones bajo las mismas circunstancias económicas) la actividad preponderante es la compra de inventarios para distribución, pero existen diferencias en funciones, activos y riesgos que implican ingresos, costos, gastos y utilidades diferenciadas y consecuentemente, bases gravables distintas.

El análisis requerido por la ley implícitamente requiere que el EP contextualice sus actividades económicas en relación a sus homólogos en la industria. Este último concepto también resulta trascendental en la atribución de utilidades al EP, ya que la simple comparabilidad funcional entre el EP y terceros independientes no es suficiente para determinar con precisión la base gravable atribuible al EP. Al igual que sucede en cualquier análisis de precios de transferencia, deberán considerarse las circunstancias económicas que le son inherentes. Por ejemplo, la estructura del mercado en la cual opera el EP, las fuentes de suministro, sus canales de distribución y la existencia de posibles sustitutos, tienen que homologarse en relación a los terceros independientes propuestos como comparables al EP.

Finalmente, hay que considerar que la constante evolución de los modelos de negocios en los que operan las industrias (por ejemplo, en el caso de las compañías que participan en el sector de tecnologías de información)

obliga a un monitoreo constante de las formas de organización empresarial aplicables en el sector económico en el que el EP desarrolla actividades. Un enfoque desactualizado pudiera dejar de considerar variables que resultan fundamentales en cuanto a las actividades realizadas por el EP en su negocio.

Por tanto, es importante insistir que un análisis de comparabilidad realizado correctamente es fundamental, ya que defectos en la parametrización del modelo de negocios del EP y en la homologación de este con respecto a terceros independientes puede afectar la determinación de la base gravable, disminuyendo la tributación del Estado colombiano o incluso sobre estimando la base gravable del EP. Adicionalmente, hay que advertir que en principio, es el EP quien tiene la carga de la prueba. Es decir, es el residente en el extranjero, advertido de su operación como EP quién debe aportar la documentación comprobatoria que demuestre la correcta asignación de utilidades a su operación en Colombia. Corresponde a la administración tributaria refutar o confirmar dicha postura.

Consideraciones adicionales en materia de fiscalización

La Ley 1607 del 2012 considera diversos supuestos para la configuración del EP. Las actividades que presuponen el reconocimiento de un EP son entre otros, la existencia de sucursales de residentes en el extranjero, o la existencia (reconocida o no) de agentes dependientes o incluso de agentes independientes que actúen fuera del marco ordinario de sus actividades. Es claro que no en todos los casos los EP son identificables de manera directa, como sucede en el caso de las sucursales, sino que habrá circunstancias en las que los EP de residentes en el extranjero solo sean identificados cuando el Estado colombiano ejerza sus facultades de fiscalización. En este escenario hay que considerar que la configu-

ración del EP (y consecuentemente el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos asociados a su operación) pudieran llevar a una situación fiscal contingente al residente del extranjero, en donde la administración tributaria determine de manera indirecta los ingresos asociados al EP.

En este sentido, para ilustrar el problema supongamos que un residente en el extranjero desarrolla actividades empresariales en Colombia por medio de personal expatriado que efectúa actividades de comercialización de sus productos o servicios en territorio colombiano, es decir, existe un agente dependiente. Si a la luz de las nuevas disposiciones las autoridades fiscales consideran la configuración de un EP, entonces ¿por procedimiento se asignaría a dicho EP la base gravable apropiada para las actividades de intermediación realizadas en el contexto de sus circunstancias económicas? En este escenario, evidentemente el residente del extranjero podría verse desfavorecido por una sobrevaloración de su base gravable, es por ello que los causantes, advertidos del riesgo fiscal de configurar en Colombia un establecimiento permanente deberían asumir la carga de la prueba en cuanto a la configuración del modelo de negocios del EP y en cuanto al reconocimiento de las transacciones realizadas tanto con la empresa de la que se es el establecimiento permanente, como

La utilización de métodos transaccionales tradicionales mediante el uso de comparables internos debiera ser un mecanismo adecuado para la configuración de la base gravable del EP

con otras partes vinculadas y terceros independientes.

Métodos de precios de transferencia en el contexto de la atribución de utilidades al EP

Una vez concluido el análisis de las funciones, activos y riesgos asociados al modelo de negocios del EP, se hace necesario, de conformidad con lo dispuesto por la legislación colombiana atribuir beneficios a esta figura jurídica tomando como referencia las utilidades que habrían sido obtenidas por terceros independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, se hace indispensable la utilización de los métodos de precios de transferencia⁽³⁾ propuestos por el estatuto tributario colombiano.

En analogía a lo que sucede con los contribuyentes del régimen de precios de transferencia, la utilización de métodos transaccionales tradicionales mediante el uso de comparables internos debiera ser un mecanismo adecuado para la configuración de la base gravable del EP. Por ejemplo, si el EP comercializa bienes tanto de terceros independientes como de partes relacionadas (incluyendo a la entidad de la cual es un EP), existiría la posibilidad de emplear mediante un procedimiento estadístico apropiado las transacciones realizadas con terceros independientes para validar la condición *arm's length* de las operaciones intragrupo realizadas.

Es también importante señalar que existen consideraciones adicionales en cuanto al uso de los métodos, dada la naturaleza del EP.

Al ser este y la entidad de la cual constituye un establecimiento en realidad la misma persona, no necesariamente se encuentran documentados los términos contractuales asociados a cada una de sus transacciones. El análisis funcional requerido por la ley debiera entonces identificar dichos términos contractuales en atención a la conduc-

ta de las partes, tal y como es sugerido por los lineamientos de precios de transferencia de la OCDE⁽⁴⁾. Evidentemente, la incertidumbre en cuanto a la configuración de los términos contractuales implícitos acordados por el EP puede limitar el uso por ejemplo del método de precio comparable no controlado, cuya condición en análisis (el precio) es muy sensible a diferencias en términos de entrega, de pago, o en cuanto a las garantías otorgadas por los participantes de una transacción.

Otra limitante puede ser observada en el uso del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Este método evalúa la condición *arm's length* de las operaciones a partir de los márgenes operacionales obtenidos por el contribuyente en relación a los obtenidos por terceros independientes en operaciones comparables. Por ejemplo, el margen operacional o el *markup* sobre costos totales. Otras aplicaciones menos típicas pero igualmente válidas del método, vinculadas al análisis del retorno sobre activos (ROA) o al retorno sobre capital empleado (ROCE) no serían posibles de emplear debido a que en el caso de los EP, pudiera existir incertidumbre en cuanto a la asignación de los activos de este o incluso en cuanto a la configuración del capital necesario para la realización de sus actividades. Estas circunstancias pudieran dejar en cierta desventaja a los EP porque variantes de los métodos de precios de transferencia que bien pudieran constituirse como el mejor método para el análisis de sus operaciones por la propia naturaleza del EP no podrían ser empleados.

Invariablemente, y en atención a las disposiciones establecidas por el artículo 260-3, es importante señalar que los EP no estarían exentos de seleccionar el mejor método de precios de transferencia que permita documentar de manera apropiada cada una de las operaciones realizadas, otorgando prioridad al uso de comparables internos en cuanto estos existan, y considerando el establecimiento de criterios de comparabilidad vinculados

al método que efectivamente reflejen la realidad económica del EP.

Conclusiones

La inclusión de la figura de establecimiento permanente a la legislación tributaria colombiana sin duda redundará en mayores posibilidades de fiscalización para la administración tributaria. Mediante su instrumentación será posible incluir como contribuyentes a residentes en el extranjero que aun cuando efectuaban actividades de carácter preponderantemente económico en territorio nacional, se veían relevados de sus obligaciones tributarias al no existir en la ley los mecanismos que permitieran identificar la base gravable atribuible a sus actividades.

Los errores en la identificación de las funciones o de los riesgos asumidos, pueden derivar en una caracterización incorrecta del modelo de negocios mediante el cual opera el EP

Para los residentes del extranjero que desarrollan actividades empresariales en territorio nacional, la reforma resulta igualmente relevante, pues les implica en principio una mayor contribución al país, ya que al constituir alguna de las hipótesis de configuración del EP se verían sometidos a imposición por el Estado colombiano. En este sentido, resulta trascendental en la configuración de la base gravable del EP, la realización de un análisis fáctico de sus circunstancias económicas, así como de las funcio-

nes, activos, riesgos y personal asociado a su operación. Hay que enfatizar por ejemplo, que errores en la identificación de las funciones o de los riesgos asumidos, pueden derivar en una caracterización incorrecta del modelo de negocios mediante el cual opera el EP en territorio colombiano y consecuentemente en una estimación defectuosa de su base gravable.

Desde el punto de vista organizacional, al ser finalmente reconocida la figura del EP en la legislación colombiana, se agrega una forma posible de organización empresarial. Es decir, la operación del residente del extranjero no necesariamente pasaría por la constitución formal de una sociedad al amparo de las leyes colombianas, sino que, posiblemente en una etapa previa, pudiera considerarse la realización de actividades empresariales vía el EP. Sin embargo, es necesario advertir que aun cuando la constitución de un EP pudiera resultar atractiva, existen ciertos aspectos que por su naturaleza intrínseca y por el estado actual de la legislación colombiana pueden generar incertidumbre, disminuyendo su atractivo como forma de organización. Seguramente en el futuro inmediato se adicionarán disposiciones adicionales que permitan otorgar un mayor grado de certidumbre jurídica a los EP como contribuyentes. Mientras tanto, y con el ánimo de evitar una contingencia fiscal en la materia corresponde a los contribuyentes, en conjunto con sus asesores tributarios, revisar con cuidado los supuestos de configuración del EP, con el propósito de disminuir los riesgos de verse sujetos a un régimen que les pueda generar una mayor base gravable de la inicialmente contemplada.

1. Suiza, España, Canadá, Chile, México y países de la CAN (Comunidad Andina de Naciones).

2. OECD. *2010 Report on the attribution of profits to permanent establishments*.

3. Estatuto tributario, artículo 260-3.

4. OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Chapter I, D.2.