

AVANCE Técnico

División de Asesoría Tributaria & Legal.
30 Agosto 2021. No. 10

El “doble irlandés y el sándwich holandés” (hablando de estructuras transfronterizas, no de deportes ni de comida).



En Avance pasado, hicimos una breve referencia a las estructuras transfronterizas, la elusión, y demás. Pero como dijimos, eso era apenas un abre bocas y el tema, siempre da para más.

Uno de los esquemas muy empleados por las multinacionales extranjeras, y sobre todo por aquellas ubicadas en zonas lejanas del orbe, era el conocido como “doble irlandés”, que debe mucha de su notoriedad a las grandes tecnológicas estadounidenses.

Google, por ejemplo, movió en los últimos años miles de millones a las Islas Bermudas, que no grava los beneficios empresariales. ¿Cómo lo hizo?. A través de una empresa domiciliada en Dublín y otra en el archipiélago del Caribe, con el cual Irlanda tiene un Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal (CDI).



La primera factura todo los ingresos generados en los demás mercados, ya que las sucursales locales se consideran como comisionistas y ello tiene ventajas o dispensas impositivas a la luz de lo dispuesto en el CDI.

Después de ello, desembolsa elevadas cantidades a la empresa ubicada en Bermudas por el uso de los derechos de propiedad intelectual (tecnologías, patentes, etcétera) de la que a su vez, esta es propietaria.

Un problema adicional es que los precios de estos derechos no son públicos, y su valor de mercado es prácticamente imposible de establecer. ¿Cuánto vale la marca Apple, su emblema, etc?, ¿cuál es el precio que se debería pagar para usar el nombre de McDonald's, internacionalmente conocido?.

Digamos que lo anterior, sin duda representa un gran dolor de cabeza en materia de precios transferencia, ya que cualquier objeción fiscal en la materia, sin duda contará con argumentos en

contra por parte de la entidad sometida a reparo fiscal.

Dublín aceptó eliminar el “doble irlandés” finalmente, en 2018 bajo presión de Bruselas, aunque permitió que las empresas instaladas en el país antes de ese año, como Apple o Google, se acogieran a un régimen transitorio hasta 2020. En realidad, siguen existiendo beneficios fiscales y esquemas ventajosos, por lo que las empresas terminan disfrutando del esquema de tributación con ventajas que tenían hasta ese momento en Irlanda; no olvidemos que esta entidad siempre ha resultado uno de los socios europeos más reacios a cambiar las reglas de la fiscalidad comunitaria, es también uno de los tres países europeos que ha rechazado firmar el acuerdo de la OCDE, junto con Hungría y Estonia.



¿Qué se dice del “sándwich”?

Al doble irlandés se suele sumar un esquema de triangulación conocido como sándwich holandés. Los Países Bajos, es otro Estado que ofrece cuantiosas ventajas fiscales a los grandes grupos: se ha especializado en tratamientos especialmente atractivos y privilegiados para los “*holdings*” o tenedoras de acciones, y cuenta con varios CDI con países de baja tributación.

El sistema del sándwich holandés se suele combinar con el doble irlandés. Para ello, la estructura base crea una tercera sociedad en los Países Bajos, y otra en un territorio de baja tributación, por ejemplo, las Antillas holandesas.

A estos fines, la empresa de Irlanda paga regalías a la sociedad intermedia de Países Bajos por derechos de uso de la marca (que están exentos de impuesto a la renta), y que a su vez los desvía a la jurisdicción fiscalmente más favorable.

La frecuente aplicación de este esquema, es una de las razones por las que muchas de las iniciativas implementadas por la Unión Europea (UE) para mejorar la transparencia y desincentivar la elusión fiscal de las multinacionales, han sido frenadas en seco.

Veamos el escenario ahora de una manera más simple por si algo no se comprendió:

Para aplicar esta “técnica”, se necesitan dos compañías irlandesas, una holandesa y una sociedad offshore domiciliada en algún paraíso fiscal. La primera empresa irlandesa se utiliza para recibir grandes derechos patentados sobre bienes (imagine cualesquiera vendidos en países desarrollados fuera del territorio europeo, con altos volúmenes de ventas). Las ganancias en ese país desarrollado y por tanto, la base imponible, para pagar impuestos se reduce drásticamente vía imputación o registro de pagos. Además los impuestos irlandeses son muy bajos por lo que el ahorro fiscal es notable, es decir, sobre una buena parte de lo que era una base imponible, ahora se produce una Doble No Imposición. Por otra parte, y debido a una laguna en el Derecho irlandés, las empresas pueden transferir sus ganancias libres de impuestos a una sociedad offshore en un paraíso fiscal (¡que gran detalle, los sistemas tributarios y sus cosas!).

La segunda compañía irlandesa se utiliza para trasladar el capital procedente de las ventas europeas. De esta forma también se ahorra en impuestos ya que los de Irlanda son los más bajos de toda la Unión Europea. Además puede enviar sus ganancias a la primera empresa irlandesa utilizando como intermediaria la holandesa. Si se realiza “con éxito” no hace falta pagar ningún tipo de impuestos. La primera compañía irlandesa posee ahora todo el dinero listo para ser enviado a la jurisdicción de baja tributación que desee.



Como puede observarse, el esquema de transacciones aquí indicado, es algo más que vulgar

y grosero, por decir lo menos, ya que se genera un volumen importante de ganancia que o deja muy poca marca de imposición en su camino, o ninguna. Aquí volvemos a entrar en el terreno de la elusión, y por qué no decirlo, hasta en lo concerniente a la moral, porque, ¿hasta qué punto se puede tener la conciencia en paz, con tan buenos resultados operativos y dejando a un lado toda la carga tributaria que debió generarse en el lugar de la fuente?.

La eterna disyuntiva: el cumplimiento o el incumplimiento tributario. ¿Por qué razón se da uno o se da el otro?.

Según lo referido por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en los países desarrollados el concepto básico del cumplimiento era la moral tributaria. La misma había comenzado a ser estudiada en la Escuela de Psicología Fiscal de Colonia, Alemania, en 1960 con Schomolders. A los fines, se la define como un conjunto de normas, valores y creencias existentes y aceptadas en una sociedad, que sirven de modelo de conducta para determinar el correcto cumplimiento fiscal. Sumémosle a lo anterior, la denominada “sociología fiscal”.



Las encuestas como insumo básico de la sociología fiscal, muchas veces son endeables, porque una cosa es lo que se dice y otra cosa muy distinta es lo que se piensa y hace.

Prueba de ello, es el resultado de la formulada en Argentina por Giarrizo y Chelala (2018), en la cual 9 de cada 10 argentinos sostenían que no pagar impuestos era incorrecto, cuando había un alto nivel de evasión, lo que motivó a los autores a definirlos irónicamente como “los moralistas evasores”.

TORGLER (2019) en base a una encuesta de Latinbarómetro, indica como causas del incumplimiento:

- ✓ Alta carga tributaria,
- ✓ Falta de honestidad de los contribuyentes,
- ✓ Existencia de corrupción en los funcionarios,
- ✓ Falta de conciencia cívica,
- ✓ Dispendio inútil del gasto público,
- ✓ Falta de beneficios de pagar impuestos,
- ✓ Sensación de evasión en la competencia, y
- ✓ Falta de sanciones a los evasores.

El caso sueco, es paradigmático en este sentido. Veamos: Los países escandinavos son considerados por ser los más saludables para el cumplimiento tributario voluntario (alta honestidad, transparencia del gasto, el estado de bienestar “welfare state”, alto cumplimiento, Administración Tributaria eficiente, servicios al contribuyente de punta, etc.). Sin embargo, los suecos variaron su conducta de cumplidores a incumplidores y viceversa en el Impuesto sobre la Renta, según su percepción de riesgo en el tiempo. Mientras el país no tenía convenios de intercambio de información con otros países europeos, no declaraban mayoritariamente sus rentas financieras de los mismos, mientras sí declaraban sus rentas por las actividades en el país. Al firmarse los convenios, comenzaron a declararlas porque sabían que esa información la iba a tener la Administración Tributaria. Mientras, las demás condiciones se mantuvieron “*ceteris paribus*”, ellos modificaron sus conductas según la percepción de riesgo que tenían y no por la moral tributaria.

¿Quién termina teniendo la culpa entonces cuando hay elusión?: ¿una legislación permisiva, unos CDI muy generosos, una autoridad que no ejerce, un contribuyente “inmoral”, o la suma del todo?. Usted qué opina.

Antonio Dugarte Lobo
Socio Líder
División de Asesoría Tributaria & Legal
antonio.dugarte@crowe.com.ve