

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES EN LA INDUSTRIA DE TRANSPORTE AÉREO EN CENTROAMÉRICA

Particularidades de la industria del transporte aéreo de pasajeros en torno al cumplimiento de obligaciones fiscales, la distribución de las utilidades y la generación de valor.



Durante los últimos dos años, se han tomado numerosas medidas legislativas en diferentes países de forma coordinada para poder establecer los canales y cimientos apropiados para la adopción de las medidas propuestas por los países miembros del G-20, en coordinación con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”), a través de su plan de acción para evitar la erosión de la base gravable y el traslado de utilidades, mejor conocido como Plan BEPS. Estas medidas han forzado a los grupos multinacionales a acelerar el paso en sus estrategias de negocio y sistemas de información para poder comprender, adoptar y mitigar el impacto administrativo y financiero del plan de acción.

Este plan ha generado cambios en distintas industrias, obligando a los consultores y asesores a desarrollar nuevas soluciones e ideas para enfrentar los nuevos retos generados en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a la par de la planeación para la optimización de los recursos. En el presente documento se revisa la industria del transporte aéreo de pasajeros, que por sus particularidades en torno al cumplimiento de obligaciones fiscales, la distribución de las utilidades y la generación de valor, resulta digna de análisis.

La Organización de Aviación Civil Internacional (ICAO), así como la Asociación Internacional de Transporte Aéreo (IATA) realizan esfuerzos de forma independiente y coordinada para crear consensos en torno a diferentes aspectos que rodean a la industria de la aviación, así como para servir de mediador de los intereses de la industria con las diferentes autoridades que las regulan.

Uno de los temas principales en los que tanto la ICAO como la IATA han enfocado sus esfuerzos es el tema de la tributación internacional. Por su parte, la ICAO ha adoptado una resolución consolidada sobre la fiscalización en el transporte aéreo internacional. El principio fundamental de la política de la ICAO en materia de fiscalización internacional es que los estados deben de aplicar una exención recíproca a la fiscalización sobre los ingresos generados del transporte aéreo internacional en relación con las compañías aéreas internacionales. Este principio lo podemos encontrar en el artículo 8 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, el cual establece que

los beneficios de una empresa en un estado contratante procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional solo estarán sujetos a impuestos en dicho estado.

En base a este consenso, el ICAO y la IATA han emitido recomendaciones para lograr que las autoridades tributarias de diferentes países otorguen esta exención recíproca por los ingresos generados derivada de la prestación de servicios de transporte aéreo internacional, ya sea por medio de mecanismos establecidos dentro de la legislación local de impuesto sobre la renta o mediante la aplicación de tratados internacionales.

En jurisdicciones donde no existen mecanismos establecidos para esta exención recíproca de los ingresos por el transporte aéreo internacional de pasajeros o bien, donde no se cuenta con un tratado para evitar la doble imposición, las aerolíneas recurren a implementar fórmulas de cálculo para la asignación de ingresos, costos y gastos a la jurisdicción particular (fórmula de Massachusetts o fórmula marítima).

Hoy en día, en países de Centroamérica como Honduras, Guatemala, Nicaragua, Panamá y El Salvador, las empresas aerolíneas emplean este tipo de fórmulas para la asignación de los costos operativos globales atribuibles a cada jurisdicción, apoyándose en organizaciones como la IATA para llegar a consensos sobre la atribución de las partidas globales de costo, las cuales tienen una afectación directa en la determinación del impuesto sobre las utilidades.

La OCDE por su parte, en la acción 13 de su plan de acción para evitar la erosión de la base gravable y el traslado de utilidades, introdujo implementar los ahora ya bien conocidos tres niveles de documentación en materia de precios de transferencia: el Reporte Maestro o Master File, el reporte Local o Local File y el Reporte País por País o Country By Country.

Estos tres niveles de documentación en conjunto con la creación de instrumentos para el intercambio automático de información entre administraciones tributarias tiene como objeto incrementar la transparencia sobre la ubicación de las utilidades en los grupos multinacionales así como la ubicación de las actividades

que generan valor para el grupo. Estos reportes ya han sido al día de hoy implementados y presentados por los contribuyentes en diferentes países de Latinoamérica y Europa. En México, el pasado 31 de diciembre de 2017, se presentaron 4 mil 694 Reportes Locales, mil 600 Reportes Maestros y 70 reportes País por País.

A este respecto, la IATA publicó durante el año 2016 su posición oficial respecto a la implementación de los tres niveles de documentación en materia de precios de transferencia, en dicho documento la IATA expresa su posición en favor de que las aerolíneas estén exentas de presentar los tres niveles de documentación en materia de precios de transferencia, argumentando que debido a la forma en que las empresas de esta industria tributan en cada país, dichas estructuras de negocio no son objeto de los objetivos que plantea la OCDE en su plan de acción, puesto que sus actividades no erosionan la base gravable ni tienen por objeto el traslado de utilidades a estados de baja o nula tributación, toda vez que sus ingresos en el extranjero son exentos para efectos de impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 8 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Al día de hoy, en los países de Centro y Sudamérica las aerolíneas se encuentran sujetas a las disposiciones en materia de precios de transferencia locales, las cuales pueden incluir la presentación de declaraciones informativas, la presentación o preparación de estudios de precios de transferencia y en algunos países, la presentación de Reportes Locales, Maestros y País por País. Lo anterior siempre y cuando sean sujetas de dichas obligaciones de acuerdo con los parámetros establecidos en la legislación local de cada país. Esto ha llevado a diferentes puntos de discusión en torno al análisis de precios de transferencia para aquellas empresas que utilizan fórmulas de cálculo para determinar la atribución de los costos operacionales globales a las empresas subsidiarias en países latinoamericanos.

DESAFÍOS EN LA DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA INDUSTRIA AÉREA

En materia de precios de transferencia, el principio de independencia efectiva establece que los precios o monto de las contraprestaciones pactadas en operaciones comerciales entre empresas relacionadas deben de estar pactadas tomando en consideración los precios o montos de contraprestaciones que pactarían terceros independientes en circunstancias similares de negocio. Sin embargo, las guías de la OCDE establecen también que hay ocasiones en que es sumamente difícil medir el principio de independencia efectiva en las operaciones llevadas a cabo por un grupo multinacional debido a la naturaleza del negocio de dicho grupo.

Debido a las regulaciones particulares de la industria aérea, muchas aerolíneas establecen subsidiarias en un país no necesariamente con algún objetivo de negocio si no por necesidad de cumplir con regulaciones y requisitos administrativos o legales esenciales para poder operar dentro del país. Estos requisitos legales dan pie a que las empresas lleven a cabo operaciones intercompañía necesarias para la operación de la aerolínea en rutas internacionales. El Plan de Acción BEPS de la OCDE establece también que en las operaciones de un grupo empresarial multinacional la creación de valor deberá de ir en línea con la distribución de las utilidades. Por esta razón resulta de vital importancia poder determinar qué papel y funciones juegan las empresas subsidiarias de una empresa aerolínea en la creación de valor del grupo multinacional.

De acuerdo con los lineamientos en materia de precios de transferencia de la OCDE, la rentabilidad de una empresa en una transacción intercompañía deberá estar determinada con base en las funciones que lleva a cabo la empresa en dicha transacción, los riesgos de negocio y de operación que asume así como los activos que compromete o utiliza en la transacción. Las empresas subsidiarias de aerolíneas en Centroamérica generalmente no mantienen la propiedad de

aeronaes o activos significativos para llevar a cabo sus operaciones de negocio puesto que dichos activos son propiedad de la empresa extranjera, asimismo, en muchos de los casos las empresas locales en Centroamérica no emplean una cantidad significativa de personal ni incurrir en riesgos significativos de negocio por la administración de las operaciones de la aerolínea internacional en su país.

En ese sentido, las empresas subsidiarias de aerolíneas en Centroamérica así como las autoridades tributarias han encontrado dificultad en caracterizar sus operaciones, algunos asesores han optado por medir la rentabilidad de las empresas, comparándolas con la rentabilidad que obtendrían las aerolíneas, mientras que algunos otros han optado por comparar la rentabilidad obtenida con la rentabilidad que obtendrían empresas dedicadas a la prestación de servicios similares, generalmente de carácter administrativo y/o logístico.

Tomando en consideración que las empresas de transporte aéreo en Centroamérica normalmente reciben costos operacionales globales proporcionales a su país, es común encontrar empresas con rentabilidades mínimas o inclusive pérdidas operacionales, esto complica el análisis del principio de plena competencia en las operaciones intercompañía puesto que la asignación de dichos costos regularmente ha sido determinada con base en alguna fórmula de cálculo. En ese sentido, el análisis de precios de transferencia tendría que tomar en consideración la naturaleza de las funciones que realiza el contribuyente local en relación con las operaciones intercompañía a efectos de poder determinar si la rentabilidad obtenida es acorde con la rentabilidad que obtendrían terceros independientes en circunstancias similares.

Actualmente, solo República Dominicana y Costa Rica han introducido la obligación formal de presentar los tres niveles de documentación en materia de precios de transferencia, sin embargo, se prevé que durante 2018 y el año siguiente, Panamá comience a hacer los cambios necesarios para adoptar estas medidas. Será de vital importancia para las empresas de transporte aéreo poder definir el correcto análisis y caracterización de sus actividades de negocio para asegurarse de cumplir en tiempo y forma. Asimismo, es necesario que las empresas de Centroamérica comiencen a formular un plan de trabajo o estrategia de análisis y documentación de sus operaciones con empresas relacionadas. Es importante que en caso de utilizar fórmulas de cálculo para la asignación de los costos operativos globales, verifiquen que se estén utilizando criterios razonables, especialmente en aquellos casos donde dichos gastos resultan en una pérdida de operación para el contribuyente.

Grupo Consultor EFE™ es la firma líder de Precios de Transferencia en México y Latinoamérica, integrada por profesionales especializados en materia de precios de transferencia surgidos de las principales firmas internacionales a nivel mundial, así como talento joven incubado y desarrollado por los líderes de nuestra firma. Asimismo, Grupo Consultor EFE™ es miembro de **Allinial Global™** y **TPA Global™**, el network de firmas de precios de transferencia más grande del mundo, así como de **Pride Partners International™**, una asociación de firmas especializadas en precios de transferencia y valuación financiera.

Para recibir asesoría personalizada en materia de precios de transferencia en Centro y Sudamérica, sírvase en contactar a nuestro equipo de especialistas en www.grupoconsultorefe.com



Lic. Francisco Arballo
Gerente Senior de Precios de Transferencia
T: +52 (664) 634 3311
Grupo Consultor EFE™
farballo@grupoconsultorefe.com

