



# CIAT ITC

## El control de la manipulación de los precios de transferencia en America Latina y el Caribe



itc

giz

Por encargo de

BMZ



Ministerio Federal de  
Cooperación Económica  
y Desarrollo

**Un trabajo elaborado en el marco de la iniciativa “International Tax Compact (ITC)”, financiado por la Agencia de Cooperación Internacional (GIZ) de la República Federal de Alemania y elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)**

**Coordinador general:**

Isaac Gonzalo Arias Esteban

**Especialistas:**

Jairo Godoy

Adriana García

Wanda Montero

**Colaboradores:**

**Corresponsales y especialistas de administraciones tributarias de países miembros del CIAT:**

AFIP de Argentina, SIN de Bolivia, SRF de Brasil, Chile, DIAN de Colombia, DGT de Costa Rica, SRI de Ecuador, DGII del Salvador, SAT de Guatemala, DEI de Honduras, TAJ de Jamaica, SAT de México, DGI de Nicaragua, DGI de Panamá, SET de Paraguay, SUNAT de Perú, DGII de República Dominicana, IRD de Trinidad y Tobago, DGI de Uruguay y SENIAT de Venezuela.

**Especialistas de organizaciones internacionales y centros de pensamiento:**

Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Banco Mundial (BM), Fondo Monetario Internacional (FMI) e Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI).

**Consultor internacional:**

Fernando Herrero



## Mensaje del equipo de trabajo y agradecimientos

A lo largo de nuestras actividades como profesionales que nos desempeñamos en el ámbito de la tributación internacional, repetidas veces hemos buscado a través de diferentes medios, información sobre el estado de las legislaciones para el control de los precios de transferencia y su aplicación en los países de América Latina y el Caribe. Como resultado, luego de consultar bases de datos públicas como privadas, hemos notado que existe mucha información al respecto, pero de manera muy fraccionada o sin el nivel de detalle requerido para poder llevar a cabo análisis más profundos sin necesidad de invertir un tiempo considerable.

La Dirección de Cooperación y Tributación Internacional del CIAT ha elaborado en los últimos años, numerosos documentos de trabajo sobre la evolución de los países de América Latina en este ámbito. No obstante, si bien estos documentos han sido valiosos en su momento, creemos que es necesario poner a disposición de la comunidad internacional información actualizada y aún mas detallada.

Es así que con el propósito de llenar este vacío hemos elaborado el presente trabajo.

Asimismo, deseamos manifestar nuestros agradecimientos a todos aquellos que desde el “International Tax Compact<sup>1</sup>” (ITC) y la Oficina de Cooperación Internacional (GIZ) de la República Federal de Alemania han impulsado este trabajo y proporcionaron los recursos financieros necesarios para elaborarlo; al Banco Interamericano de Desarrollo, el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), que nos han brindado su visión y opiniones sobre la materia; y a todas las autoridades y funcionarios de las administraciones tributarias que proporcionaron información para este trabajo: AFIP de Argentina, SIN de Bolivia, SRF de Brasil, SII de Chile, DIAN de Colombia, DGT de Costa Rica, SRI de Ecuador, DGII del Salvador, SAT de Guatemala, DEI de Honduras, TAJ de Jamaica, SAT de México, DGI de Nicaragua, DGI de Panamá, SET de Paraguay, SUNAT de Perú, DGII de República Dominicana, IRD de Trinidad y Tobago (IRD), DGI de Uruguay y SENIAT de Venezuela.



---

<sup>1</sup> El “International Tax Compact” es una iniciativa impulsada los Gobiernos de Alemania, España y Francia; orientada al fortalecimiento de la política y administración tributaria de los países en vías de desarrollo; con el propósito de fomentar la movilización de sus recursos domésticos y la sustentabilidad fiscal de los mismos.

## Índice General

I.	Introducción .....	8
A.	Metodología .....	11
B.	Precios de transferencia en América Latina y el Caribe .....	11
II.	Consideraciones prácticas para implementar políticas de precios de transferencia .....	14
A.	Partes relacionadas: Definición .....	14
B.	Metodología de precios de transferencia .....	15
C.	Ajustes que facilitan la comparabilidad en precios de transferencia .....	16
D.	Del procedimiento de precios de transferencia .....	17
E.	Carga de la prueba .....	19
F.	Sanciones .....	21
III.	Principales aspectos de las normas legales para el control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, adoptadas y en discusión por parte de países de América Latina y el Caribe .....	22
A.	Evolución de las legislaciones que regulan los precios de transferencia en los países de América Latina y el Caribe .....	22
1.	Marco normativo .....	25
2.	Partes Vinculadas o partes relacionadas .....	34
3.	Obligaciones de los contribuyentes .....	37
4.	Penalidades y sanciones por incumplimiento .....	42
5.	Análisis funcional .....	44
6.	Métodos .....	47
7.	Indicadores .....	50
8.	Ajustes para incrementar la comparabilidad .....	51
9.	Ajustes correlativo o correspondiente y secundario .....	55
B.	Experiencias seleccionadas de las prácticas legislativas para el control de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe .....	56
1.	Sexto párrafo de la norma Argentina .....	56
2.	Métodos brasileños .....	60
3.	Método dominicano para hoteles todos incluido .....	65

4. Otras experiencias: auditorías fiscales en materia de precios de transferencia en Venezuela .	67
IV. Aspectos relativos a las estructuras administrativas para la aplicación de las normas para el control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia.....	69
A. Unidades de precios de transferencia: estructura administrativa interna para el control de los precios de transferencia. ....	69
1. La práctica de control de precios de transferencia en América Latina y el Caribe.....	74
2. Auditorías de precios de transferencia .....	79
3. Accesibilidad a información: bases de datos .....	82
4. Instancias administrativas y superiores para reclamaciones tributarias .....	86
B. Mecanismos para prevenir y resolver disputas.....	90
1. Convenios para evitar la doble imposición (CDIs) y evitar la evasión fiscal. ....	90
2. Acuerdos específicos para el Intercambio de Información .....	97
3. Procedimiento amistoso para resolución de disputas .....	98
C. Regímenes simplificados de tributación para operaciones internacionales. ....	107
D. Otras medidas para el control de las operaciones internacionales entre relacionados .....	114
1. Subcapitalización.....	114
2. Reglas anti paraíso .....	115
V. Precios de transferencia: una mirada desde las Organizaciones con injerencia tributaria.....	119
VI. Conclusiones.....	125
VII. Anexos .....	129
VIII. Glosario .....	135

## Índice de Tablas

Tabla I-1 Países de América Latina y el Caribe en relación con los principales aspectos en precios de transferencia .....	13
Tabla III-1 Países que han adoptado normativa de precios de transferencia .....	23
Tabla III-2 Situación actual de países con proyecto en precios de transferencia.....	25
Tabla III-3 Apartado de las normativas de precios de transferencia.....	26
Tabla III-4 Principio de plena competencia .....	27
Tabla III-5 Criterios utilizados en las legislaciones para los países.....	29
Tabla III-6 Detalle de la norma para las transacciones sujetas a precios de transferencia .....	30
Tabla III-7 Tabla de transacciones sujetas a precios de transferencia .....	32
Tabla III-8 Carga de la prueba en precios de transferencia.....	33
Tabla III-9 Criterios para establecer partes vinculadas o relacionada.....	34
Tabla III-10 Condiciones adiciones para establecer partes vinculadas o relacionadas .....	35
Tabla III-11 Condiciones adiciones para establecer partes vinculadas o relacionadas .....	37
Tabla III-12 Presentación del informe de precios de transferencia .....	38
Tabla III-13 Principales rubros de la declaración de precios de transferencia .....	39
Tabla III-14 Documentación requerida por los países.....	39
Tabla III-15 Infracciones estipuladas en precios de transferencia .....	42
Tabla III-16 Infracciones establecidas en la legislación colombiana .....	43
Tabla III-17 Criterios establecidos para el análisis funcional.....	45
Tabla III-18 Inspecciones de campo .....	46
Tabla III-19 Solicitud de información a otros países.....	47
Tabla III-20 Métodos establecidos .....	47
Tabla III-21 Jerarquía o prelación de los métodos .....	48
Tabla III-22 Establecimiento de rango y su punto de ajuste .....	51
Tabla III-23 Ajustes de comparabilidad observados por la Administración Tributaria.....	52
Tabla III-24 Ajustes correlativos y secundarios previstos en las legislaciones .....	55
Tabla III-25 Métodos brasileños para precios de transferencia .....	62
Tabla III-26 Márgenes del método de reventa para importaciones.....	63
Tabla IV-1 Dependencia que trata sobre temas tributarios internacionales .....	69
Tabla IV-2 Cuadro de criterios de selección de contribuyentes.....	77
Tabla IV-3 Medidas efectivas de control de omisos.....	78
Tabla IV-4 Países que han ejecutado procedimientos de fiscalización de precios de transferencia.....	79
Tabla IV-5 Detalle por país del tiempo promedio que lleva realizar una auditoría en precios de transferencia .....	81
Tabla IV-6 Tiempo promedio que lleva la revisión posterior a la realización de una auditoría en precios de transferencia; según país .....	82
Tabla IV-7 Principales problemas en el proceso de fiscalización, afrontados por las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe .....	82



Tabla IV-8 País y base de datos con información de empresas locales.....	85
Tabla IV-9 Instancias posteriores a la fiscalización por país.....	86
Tabla IV-10 Casos sobre precios de transferencia en tribunales según cada país .....	88
Tabla IV-11 Casos con fallo favorable o en contra de las administraciones tributarias.....	88
Tabla IV-12 Convenios de doble imposición suscritos y vigentes; según países.....	91
Tabla IV-13 Competencia para la negociación, interpretación y administración de CDIs.....	97
Tabla IV-14 Convenios de intercambio de información suscritos y vigentes, según países.....	98
Tabla IV-15 Alcance de los APAs de acuerdo a la legislación Interna.....	101
Tabla IV-16 Vigencia de los APA's, según países desde su primera emisión.....	102
Tabla IV-17 Tiempo de respuesta a la solicitud de un APA; según país .....	104
Tabla IV-18 Acuerdos anticipados de precios de transferencia celebrados por México, según sector ...	105
Tabla IV-19 Base legal de las medidas de simplificación.....	108
Tabla IV-20 Medida de simplificación; según el tipo.....	109
Tabla IV-21 Alcance de las medidas simplificadas: Exención al régimen de precios de transferencia ....	109
Tabla IV-22 Alcance de las medidas simplificadas: Exención de documentación comprobatoria .....	110
Tabla IV-23 Alcance de las medidas simplificadas: " <i>Safe harbours</i> " método de precios de transferencia	111
Tabla IV-24 Medidas simplificadas: " <i>Safe harbours</i> " Brasil: Operaciones internacionales .....	112
Tabla IV-25 Otras disposiciones sobre tipo de interés .....	113
Tabla IV-26 Reglas anti subcapitalización .....	115
Tabla IV-27 Lista de paraísos fiscales en los países objeto del estudio .....	117
Tabla Anexo VII-1 Normativa de presentación del informe de precios de transferencia .....	129
Tabla Anexo VII-2 Normativa para la declaración de precios de transferencia .....	129
Tabla Anexo VII-3 Normativa que establece el rango y su punto de ajuste en precios de transferencia.	131
Tabla Anexo VII-4 Detalle sobre las remuneraciones percibidas en dólares por los distintos funcionarios de las dependencias de precios de transferencia por país en Dólares de los Estados Unidos de Norte América. ....	132
Tabla Anexo VII-5 Remuneraciones de un Auditor Junior para el año 2010. ....	133
Tabla Anexo VII-6 Número de contribuyentes dentro de los regímenes de precios de transferencia de cada país. ....	134

## Índice de Gráficos

Gráfico III-1 Legislaciones que prevén o establecen normas de precios de transferencia en América Latina .....	23
Gráfico III-2 Gráfico de transacciones sujetas a precios de transferencia .....	33
Gráfico III-3 Exoneración o excepción de impuesto sobre la renta y el cumplimiento de la normativa de precios de transferencia.....	41
Gráfico III-4 Existencia de penalidades para precios de transferencia.....	42
Gráfico III-5 Inspecciones de campo .....	46
Gráfico III-6 Proporciones estadísticas en las administraciones tributarias para el uso de los métodos...	49
Gráfico III-7 Establecimiento de rango .....	50
Gráfico III-8 Ajustes de comparabilidad observados por la administración tributaria.....	53
Gráfico III-9 Aplicación del ajuste.....	54
Gráfico III-10 Exportaciones de bienes primarios en América Latina y el Caribe .....	57
Gráfico IV-1 Funciones asumidas por las unidades de precios de transferencia .....	71
Gráfico IV-2 Número de funcionarios en unidades de precios de transferencia por país .....	72
Gráfico IV-3 Perfiles de carrera de los integrantes de los equipos de precios de transferencia.....	73
Gráfico IV-4 .....	77
Gráfico IV-5 .....	79
Gráfico IV-6 Procesos de fiscalización sobre precios de transferencia en curso durante un año (2011) por país .....	81
Gráfico IV-7 Uso de bases de datos privadas; .....	84
Gráfico III-15 La existencia de una instancia de revisión posterior a la fiscalización .....	86
Gráfico IV-9 Jurisprudencia sobre precios de transferencia en los países analizados .....	87
Gráfico IV-10 Situación de los tribunales en temas tributarios y de precios de transferencia .....	89
Gráfico IV-11 Modelos de convenios de doble imposición que han sido considerados por los países .....	93
Gráfico IV-12 Competencia para la Interpretación de convenios para evitar la doble imposición.....	95
Gráfico IV-13 Competencia para la Interpretación de CDI.....	96
Gráfico IV-14 Competencia para la administración de convenios .....	96
Gráfico IV-15 Existencia de medidas simplificadas para precios de transferencia .....	108



## I. Introducción

A través de este trabajo nuestra intención es poner a disposición de la comunidad tributaria internacional los principales aspectos legislativos y administrativos que se han suscitado en el campo de los precios de transferencia en los países de América Latina y una selección de países del Caribe. El trabajo va dirigido a administraciones y especialistas tributarios.

El proceso de globalización no solo ha llegado para quedarse, sino también se ha potenciado exponencialmente. Las administraciones tributarias, requieren plantearse las bases necesarias para atender los riesgos y ventajas que presenta el escenario actual, caracterizado por la internacionalización de las decisiones de producción y comercio, los avances tecnológicos y en materia de transporte internacional, las nuevas modalidades de negocio e instrumentos financieros, las agendas de los organismos e iniciativas internacionales, entre otros.

En este orden de ideas, el planeamiento tributario internacional ya no es patrimonio de un grupo de empresas multinacionales; pequeños productores o prestadores de servicios tienen fácil acceso a diferentes mercados y de igual modo a la información tributaria internacional.

La necesidad de las reglas para precios de transferencia surge de la inexistencia de un precio de referencia de mercado, lo que obliga a establecer reglas de cálculo. Es un tema de interés para todos los actores públicos y privados; no se asocia necesariamente al tema de la legalidad o no.

La intención de colaboración entre Estados y el rol de las organizaciones e iniciativas regionales e internacionales ha sido manifestada por numerosos foros tributarios. Más recientemente, ha tomado impulso como resultado de Declaraciones del G20, que llaman a la comunidad internacional a desarrollar sistemas tributarios más efectivos y prevenir la erosión de los ingresos tributarios nacionales.

También los países de América Latina y el Caribe han prestado mayor atención a esta problemática, como producto de la manipulación abusiva de los precios de transferencia por parte de los contribuyentes globales o que operan en diversos mercados. Los países emergentes se han dado cuenta que el control de la manipulación de los precios de transferencia no era solo patrimonio de los países más desarrollados del mundo, donde la carga tributaria de los impuestos directos resulta significativamente mayor que el promedio de los países en desarrollo.

No obstante, al incursionar en la materia, los gobiernos de los países de América Latina y el Caribe pudieron notar que a través de estas prácticas, muchos contribuyentes, y no solo las empresas transnacionales estaban afectando sus bases tributarias en pos de jurisdicciones de baja o nula tributación.

En respuesta, desde hace aproximadamente unos 10 años, de manera gradual, estos Estados fueron implementando herramientas (normas internas, convenios tributarios, etc.) y desarrollando las



capacidades de las administraciones tributarias, para evitar la pérdida de recursos tributarios en pos de esta práctica.

En consecuencia, lo que hace una década era de interés de las administraciones tributarias más desarrolladas del mundo y alcanzaba solo a las grandes empresas multinacionales, hoy resulta prioritario para administraciones tributarias de países que inclusive adoptan sistemas territoriales de imposición a la renta y afectan a personas naturales y jurídicas de menor envergadura.

Asimismo, el tema de los precios de transferencia también ha tenido espacio en las agendas domésticas, ya que se han generado casos de fraude, inclusive, dentro de los mismos Estados, cuando distintas jurisdicciones locales tienen capacidad de incorporar tributos directos, regímenes especiales o existen las denominadas “zonas francas”.

La estructura de las administraciones tributarias de los países de América Latina y el Caribe, como así también el contexto en el que se desenvuelven, presenta un elevado grado de heterogeneidad. Es por ello que resulta complejo pensar en una receta estándar que se ajuste a las necesidades y posibilidades prácticas de todos los Estados de la Región.

La necesidad de las reglas para precios de transferencia surge de la dificultad de acceder a la completitud de las transacciones intragrupo y de establecer una cuota justa de beneficio a cada agente involucrado en la transacción, por lo que las normas de precios de transferencia han sido diseñadas de modo que cada empresa dentro del grupo empresarial sea tratada como un ente independiente que actúa bajo condiciones de mercado. La inexistencia de un precio de referencia de mercado, obliga a establecer reglas de cálculo. Es un tema de interés para todos los actores públicos y privados; no se asocia necesariamente al tema de la legalidad o no.

A través de este estudio, podremos notar que, si bien hay cierto consenso a nivel doctrinario y práctico de aplicar el “principio de libre mercado o “plena competencia” o en idioma Inglés, “Arm’s Length”, no existe tal consenso al momento de definir criterios y métodos para aplicar el referido principio.

En la actualidad, los países emergentes han logrado significativos avances. Por ejemplo, en el ámbito del control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, el 70% de los países de América Latina contempla normas generales, el 10% de estos países contemplan principios básicos, el 78% cuenta con oficinas o equipos especializados y el 73% realiza inspecciones de campo.

También ha tomado fuerza las acciones de intercambio de información tributaria. Muchos países emergentes han adoptado la última versión del Artículo 26 del Modelo de Convenio OCDE u ONU, se han suscrito acuerdos administrativos en base a los modelos OCDE, CIAT y modelos propios como el Centroamericano o Andino; y cada vez son más los países que se adhieren al Convenio Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria. El desafío radica en alcanzar el efectivo intercambio de

información tributaria; y es aquí donde las administraciones tributarias de los países más experimentados, diversas iniciativas y organizaciones.

Finalmente, países con más experiencia han iniciado procesos de renegociación, a fines de evaluar el impacto de los convenios en la inversión extranjera directa y en la recaudación. A través de estos convenios, en aquellos que han adoptados artículos similares al Artículo 9 del modelo OCDE y el relativo a “procedimiento de Acuerdo Mutuo”, también se regulan aspectos importantes a efectos del control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia.

## **A. Metodología**

Gran parte de la información obtenida para la realización de este estudio fue proporcionada en el mes de mayo de 2012 por las administraciones tributarias miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y por organizaciones con injerencia tributaria, cuyo accionar involucra la materia objeto del presente estudio. Asimismo se han considerado novedades legislativas y administrativas suscitadas hasta el mes de noviembre de 2012 y aspectos varios que se desprenden de la doctrina y práctica internacional.

Para estandarizar, comparar, clasificar y analizar la información se han desarrollado dos cuestionarios. Uno sobre aspectos legislativos, administrativos y operativos del control de los precios de transferencia y dirigido a administraciones tributarias y otro que ha permitido conocer puntos de vista y criterios de organizaciones internacionales. Como resultado, se obtuvieron contribuciones de 20 administraciones tributarias de países de América Latina y el Caribe: Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP), Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia (SIN), Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (SRF), Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII), Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN), Dirección General de Tributación de Costa Rica (DGT), Servicio de Rentas Internas de Ecuador (SRI), Dirección General de Impuestos Internos de El Salvador (DGII), Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala (SAT), Dirección Ejecutiva de Ingresos de Honduras (DEI), Administración Tributaria de Jamaica (TAJ), Servicio de Administración Tributaria de México (SAT), Dirección General de Ingresos de Nicaragua (DGI), Dirección General de Ingresos de Panamá (DGI), Subsecretaría de Estado de Tributación de Paraguay (SET), Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración tributaria de Perú (SUNAT), Dirección General de Impuestos Internos de República Dominicana (DGII), Dirección General de Hacienda Pública de Trinidad y Tobago (IRD), Dirección General Impositiva de Uruguay (DGI) y Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria de Venezuela (SENIAT). Así como también se obtuvo colaboración de cuatro (4) Organismos con injerencia tributaria: el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y del Instituto Centro Americano de Estudios Fiscales (ICEFI) para conocer su punto de vista sobre los precios de transferencia en América Latina y el Caribe.

## **B. Precios de transferencia en América Latina y el Caribe**

En los países de América Latina y el Caribe, la evolución en el control de los precios de transferencia ha sido dispar. Si clasificamos los países, tomando en consideración una serie de indicadores, tales como el tiempo en que fueron emitidas e implementadas las legislaciones, el avance en materia de control/auditoría y los aspectos vinculados con los recursos humanos; podríamos definir cinco grupos. Un primer grupo, conformado por aquellos países que han implementado normas desde hace más de una década, como es el caso de Argentina, Brasil y México; un segundo grupo de países, que ha implementado legislaciones más tarde, pero que han logrado avances sustantivos, como es el caso de Chile, Ecuador, República Dominicana y Venezuela. En todos los países que integran estos dos primeros grupos, las legislaciones cubren todos o la

mayoría de los aspectos que permiten el control de los precios de transferencia y tienen unidades dedicadas exclusivamente al control de estos, obligaciones de documentación, auditorías, así como, casos en tribunales.

Un tercer grupo está compuesto por los países que han fortalecido las legislaciones de precios de transferencia y han creado o se encuentran en un proceso de formación de unidades especializadas, como es el caso de Colombia, Perú y Uruguay.

Un cuarto grupo de países, se encuentra en una etapa más prematura de desarrollo de la normativa, dado que si bien sus legislaciones ya han sido promulgadas, estas recién han entrado en vigencia o no han entrado en vigencia aún. De igual modo, sus unidades de precios de transferencia se encuentran en proceso de formación. En este grupo observamos a El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá.

El resto de los países analizados, que conforman el quinto grupo, son aquellos que a la fecha no han introducido normativas. Aquí encontramos a Bolivia, Costa Rica, Jamaica, Nicaragua, Paraguay y Trinidad y Tobago. Sin embargo, todos los países antes señalados, con excepción de Jamaica y Bolivia, se encuentran en proceso formulación de regímenes para el control de los precios de transferencia.

La mayoría de las administraciones tributarias de los países de la región han llevado a cabo auditorías para el control de precios de transferencia, aunque en algunos casos, como producto de las normas adoptadas, sin considerar los elementos guiados por las pautas internacionales que han marcado las directrices de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico (OCDE). La heterodoxia en la región se observa en el uso del método descrito en la normativa argentina<sup>2</sup>, métodos para determinaciones de hoteles y determinaciones de oficios en República Dominicana; “regímenes de protección” o “*safe harbors*” para maquiladoras en México y los métodos simplificados brasileños que han generado grandes discusiones en el seno de los grandes foros tributarios internacionales, han marcado pautas internacionales y respuestas para los países que los han adoptado al momento de contrarrestar la planificación abusiva de los precios de transferencia.

Sin duda se ha desarrollado una escuela de aprendizaje y de réplica de buenas prácticas y de experiencia en los países de la región. Por ejemplo, cinco de los países (Brasil, Ecuador, Guatemala, Perú y Uruguay) recogieron la experiencia de Argentina e implementaron medidas similares a la del sexto párrafo de su normativa para valoración de bienes con cotización en mercados transparentes o “*commodities*”, *cuando* interviene un intermediario situado en el exterior.

Para iniciar el presente Estudio podemos observar la situación antes descrita en la siguiente tabla:

---

<sup>2</sup> Artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias

**Tabla I-1 Países de América Latina y el Caribe en relación con los principales aspectos en precios de transferencia**

Países	Contempla legislación	Legislación antes del 2002	Fiscalización en proceso	Casos en Tribunales	Uso de base de datos	Áreas de Precios de transferencia en la Adm. Tributaria.	Grupos
Argentina	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Bolivia	No	No	No	No	No	No	V
Brasil	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Chile	Si	Si	Si	No	Si	Si	II
Colombia	Si	Si	No	No	Si	Si	III
Costa Rica	No	No	No	No	No	Si	V
Ecuador	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
El Salvador	Si	No	No	No	No	Si	IV
Guatemala	Si	No	No	No	No	Si	IV
Honduras	Si	No	No	No	No	No	IV
Jamaica	No	No	No	No	No	No	V
México	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Panamá	Si	No	No	No	No	Si	IV
Nicaragua	No	No	No	No	No	No	V
Paraguay	No	No	No	No	No	No	V
Perú	Si	Si	Si	No	Si	Si	III
República Dominicana	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
Trinidad y Tobago	No	No	No	No	No	No	V
Uruguay	Si	No	Si	No	No	Si	III
Venezuela	Si	Si	Si	No	Si	Si	II

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

## **II. Consideraciones prácticas para implementar políticas de precios de transferencia**

### **A. Partes relacionadas: Definición**

El término “partes relacionadas” tiene una connotación más allá de la tributaria. Las partes relacionadas pueden tener definiciones económicas, legales, contable-financieras, entre otras.

Económicamente, una parte relacionada estaría definida por la vinculación de negocio que pueda existir entre las partes. Por ejemplo: una empresa que actúa como distribuidor exclusivo de otra, mantiene un nivel de relación particular y muy probablemente diferenciado de otra empresa que tan solo vende una proporción pequeña de los productos de su proveedor. Por tanto, las diferentes circunstancias que pueden rodear un negocio, definen o podrían definir de manera especial o particular la relación entre dos empresas. Variables como la exclusividad, disponibilidad y oportunidad, pueden definir las relaciones entre oferentes y demandantes de manera especial. Por ejemplo, una empresa que dispone de una posición única como distribuidor en el mercado, seguramente podría despertar gran interés en otras empresas que desean ingresar a dicho mercado. De esta manera, la empresa distribuidora podría influenciar en la determinación de los precios y las relaciones entre las partes. Muy distinta sería la situación de una empresa que no disponga de tal particularidad y que resulte ser un distribuidor con una participación baja o moderada en el mercado. En conclusión, el ejemplo, nos muestra que las partes relacionadas también pueden tener una definición o connotación desde el punto de vista de las relaciones comerciales o de negocios (económica) de las partes involucradas.

Asimismo, existe una definición desde el punto de vista legal. Es decir, se define en la normativa legal civil o societaria lo que se entiende como parte relacionada. Por ejemplo, la definición de una sucursal o filial y el tratamiento que cada normativa legal les da en los diferentes países, define las reglas de juego de las mismas y de sus relaciones.

A través de las normas internacionales de contabilidad e información financiera se ha dado una definición a lo que se entiende como partes relacionadas. La norma internacional de contabilidad (NIC) 24 expone de manera expresa lo que se entiende como una parte relacionada.

Por su parte, la conceptualización tributaria suele nutrirse de diferentes fuentes (como las antes expuestas, las experiencias y riesgos identificados en las tareas de auditoría por las administraciones), para plasmar en las normativas, sea a través de ley o reglamento. Existen legislaciones tributarias que han previsto definiciones con un alcance acotado; en tanto que otros países cuentan en sus legislaciones tributarias con definiciones extensas y de mayor alcance en términos de la cantidad de supuestos de vinculación contemplados.

En conclusión, la definición de partes relacionadas para las administraciones tributarias puede ir de la mano de sus estrategias de control y de las definiciones que pueden tener diversas fuentes. Una definición



de partes relacionadas con mayor alcance o circunstancias que definen una vinculación brindará a las administraciones tributarias un alcance mayor de transacciones y contribuyentes bajo control; también, aquello puede implicar reparos por parte de los contribuyentes.

## **B. Metodología de precios de transferencia**

El concepto de precios de transferencia ha sido adoptado por administraciones tributarias de países desarrollados y por países en vías de desarrollo. La fundamentación para la determinación de los precios entre relacionados es el principio de “plena competencia” o en idioma inglés, “*Arm’s Length*”.

El principio de plena competencia busca regular las transacciones de las empresas relacionadas, para lograr que estas últimas se realicen como si lo hubiesen hecho empresas independientes en circunstancias similares. Para llevar a cabo esta compleja tarea, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) presentó en su documento “*Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*”, un compendio de metodologías que llevarían a determinar el cumplimiento o no del principio de plena competencia.

De acuerdo al trabajo presentado por la OCDE en sus Directrices y acorde a la evolución de la complejidad de los negocios desarrollados entre las empresas, el documento introduce dos grupos de metodologías: los llamados métodos tradicionales y los no tradicionales. Básicamente, el planteamiento de las Directrices implica que aquellos métodos basados en las operaciones –tradicionales- comprueben el cumplimiento del principio de plena competencia partiendo de un análisis directo de los precios de los bienes o servicios transados entre partes relacionadas. En tanto que, los métodos basados en los resultados –no tradicionales- buscan comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia a través de analizar indirectamente el precio y enfocándose en los márgenes de rentabilidad de las operaciones realizadas con vinculadas.

La implementación de estas metodologías requiere de ciertos elementos, tales como: obtención de información, capacitación del recurso humano, marco normativo, entre otros, cuya obtención se ha convertido en un reto para las administraciones tributarias y contribuyentes del mundo. Si bien la aplicación de esta metodología implica un reto o dificultad para las administraciones tributarias y contribuyentes de la región, cabe señalar que también es el más completo marco de referencia que se ha desarrollado. Dicha metodología busca proporcionar estándares que permitan atender y llevar a la práctica el cumplimiento del principio de plena competencia y controlar el riesgo de la manipulación abusiva de los precios de transferencia de una manera armonizada.

Algunas administraciones tributarias de la región, han tomado como guía las Directrices de la OCDE y plasmado en sus normativas los métodos que estas proponen. Sin embargo, unas pocas han ido más allá y han agregado, a los métodos señalados en las Directrices, otros que parten o nacen de sus experiencias y realidades. A lo largo del presente trabajo, se podrá observar que muchos países de la Región, al ser

principales exportadores y proveedores de materias primas a nivel mundial, han tomado la iniciativa de generar metodologías o mecanismos en línea con sus situaciones particulares. Asimismo, cabe destacar el caso de Brasil, que ha desarrollado su propia metodología para el control de los precios de transferencia y que representa un caso muy interesante de análisis que será abordado en el presente trabajo.

Finalmente, la aplicación y cumplimiento del principio de plena competencia envuelve el desarrollo e implementación de metodologías de análisis. Estos métodos generados y diseñados por un grupo de países miembros en el ámbito de la OCDE, han servido y sirven de referencia a nivel mundial, al momento de implementar normas para el control de los precios de transferencia y de aplicarlas tanto desde la óptica de las empresas multinacionales como de las administraciones tributarias. La implementación de estas metodologías ha significado, bajo las circunstancias particulares que rodean a la región, una complejidad particular.

### **C. Ajustes que facilitan la comparabilidad en precios de transferencia**

Dentro del contexto de cada método, pueden llevarse a cabo diferentes ajustes para incrementar o mejorar la comparabilidad en el marco de un análisis de precios de transferencia. Estos ajustes se realizan con el objeto de reducir las diferencias que pudieran existir entre precios o márgenes (brutos o netos) utilizados por la parte en prueba y los precios o márgenes establecidos en el mercado.

Estas diferencias son susceptibles de ser ajustadas o corregidas a través de un análisis de precios de transferencia, de modo tal que las partes comparadas se asemejen o igualen en condiciones para efectos de comparabilidad. Estos ajustes deben llevarlos a cabo, sustentarlos y documentarlos, las personas sobre quienes recae la carga de la prueba. En la mayoría de los casos son los contribuyentes y sus asesores quienes deben soportar la carga de la prueba, quedando en el ámbito de las administraciones tributarias, el analizar los ajustes y en consecuencia aceptarlos o rechazarlos para fines del análisis de comparabilidad.

Un ajuste que facilite la comparabilidad deberá siempre tratar de corregir situaciones o circunstancia en las cuales difieran las partes comparadas, con el objeto de acotar la brecha existente entre ambas partes. La parte en prueba, por lo general pudiera ser la parte más sencilla de analizar o en algún momento podría ser la parte de la que más información se pueda obtener para el análisis. De forma tal, que pudiera ser esta la que menos ajustes reciba al momento de llevar a cabo el análisis de comparabilidad. Sin embargo, solo el análisis funcional puede determinar las circunstancias para realizar el ajuste que finalmente resulte ser el más apropiado.

El análisis funcional nos permite conocer sobre qué parte es necesario realizar el ajuste. En muchas ocasiones la realización del análisis funcional dependerá del ajuste que se deba llevar a cabo o de la información disponible para realizarlo. Es importante, al igual que todas las fases del análisis, tener documentada y sustentada la información disponible para llevar a cabo el respectivo ajuste, pero sobre todo el objeto y el fundamento por el cual se ha realizado ese ajuste.

Toda vez que un ajuste no recoja o exprese razonabilidad y exactitud, será susceptible de ser rechazado por la autoridad competente, siendo en definitiva lo primordial que deberá evaluar una autoridad fiscal que se encuentre ante un ajuste para incrementar la comparabilidad. En la medida que se evidencien y documenten debidamente los dos elementos antes citados, será más factible que una autoridad fiscal acepte el ajuste.

Hay ajustes que se practican con mayor frecuencia que otros, incluso han sido incorporados como ejemplos en las Directrices de la OCDE, como son los ajustes de capital. Estos facilitan la comparabilidad y dado que son frecuentemente utilizados por los contribuyentes, resultan ser los más evaluados por las administraciones tributarias. Adicionalmente, las reclasificaciones contables pueden integrar los ajustes para incrementar la comparabilidad, por lo cual se deben analizar en el marco de estos ajustes.

Un ajuste común podría darse al agregar o eliminar aquellos elementos que se encuentren distorsionando los precios a comparar bajo la aplicación del método del precio comparable no controlado. Este sería el caso de los fletes, donde por ejemplo, si el precio a comparar no incluye el valor de fletes, pero el precio obtenido de un tercero independiente si lo incluye, este será con certeza un ajuste a realizar para colocar en igualdad de condiciones los precios comparados. Ello será así, bien sea que se le agregue el valor del flete al precio objeto de análisis o se le disminuya al precio encontrado del tercero independiente. Todo esto dependerá de la información disponible para realizar el ajuste.

Por otro lado, es necesario observar la necesidad de los ajustes y si estos contribuyen con el objetivo de incrementar la comparabilidad. Cuando existen contradicciones entre el análisis de comparabilidad y los ajustes de comparabilidad realizados, ambos son altamente cuestionables y por ende objeto de rechazo por parte de la autoridad tributaria. Es fundamental llevar a cabo un análisis de precios de transferencia coherente desde las cifras analizadas hasta el punto en el rango o intercuartil, donde usualmente estas cifras se ubican.

Finalmente, es importante tener en cuenta que los ajustes para incrementar la comparabilidad deberían siempre ser revisados, analizados y cuestionados por la autoridad fiscal, con el propósito de comprobar que son consistentes en todos sus aspectos y necesarios para mejorar la comparabilidad de los precios o márgenes comparados.

#### **D. Del procedimiento de precios de transferencia**

La determinación de los precios de transferencia es una práctica que presenta un importante nivel de subjetividad, por lo que las opiniones emitidas por los contribuyentes suelen diferir de las administraciones tributarias y viceversa. La pertinencia, suficiencia y confiabilidad en los documentos suministrados por los contribuyentes, contribuiría a evitar disputas y a reducir los tiempos de resolución de las mismas. La pertinencia, se refiere a que la documentación sea remitida en el tiempo y la forma adecuada; la

suficiencia, tiene que ver con el grado de detalle en que es suministrada la información; y la confiabilidad, implica que la información debe ser confiable en cuanto el origen de la fuente pueda ser validado y se cumplan los estándares respectivos para cada tipo de información. Por ejemplo, cuando nos referimos a contratos, estos deberían estar legalizados, notariados o inscritos en alguna cámara o registro, de acuerdo a lo establecido en la legislación comercial o tributaria del país.

Los requerimientos de información a efectos de determinar los precios de transferencia, suelen ser exhaustivos. De acuerdo a las Directrices de la OCDE, es necesario un compromiso de cooperar estrechamente entre los contribuyentes y el fisco. Por su lado, los contribuyentes deben hacer un esfuerzo para compilar y suministrar la información, pero a la vez, las administraciones tributarias deben abstenerse de requerir información o flexibilizar las peticiones de información, toda vez que el contribuyente no pueda acceder a la misma o deba incidir en costos excesivos. El capítulo 5 de las Directrices de la OCDE se refiere explícitamente a la obligación de preparar documentación comprobatoria por parte de los contribuyentes y a las responsabilidades que deben asumir las administraciones tributarias.

Los documentos comprobatorios deben ser los necesarios para justificar que se han valorado cada una de las transacciones llevadas a cabo por el contribuyente con sus partes relacionadas, de acuerdo a los lineamientos específicos de cada legislación interna, sean o no pactadas de acuerdo al principio de libre competencia o análogo establecido en la legislación. La documentación exigida en el marco de regímenes para el control de los precios de transferencia, se puede considerar como estándar a nivel mundial, sobre todo en los países que siguen las Directrices de la OCDE. De acuerdo a las mismas, la documentación que puede ser requerida, aunque no de manera limitativa, es la siguiente:

1. La relativa a cada empresa asociada que participe en la operación vinculada sometida a revisión, tal como:

- i) la descripción general de la empresa;
- ii) la estructura organizativa del grupo empresarial;
- iii) la articulación de la propiedad en el seno del grupo multinacional;
- iv) el volumen de ventas y los resultados de la explotación en los años más próximos precedentes a la operación bajo análisis;
- v) el nivel de operaciones del contribuyente con empresas extranjeras asociadas, por ejemplo, el monto de ventas de activos inventariados, las prestaciones de servicios, el arrendamiento de activos materiales, el uso y la transmisión de activos intangibles y los intereses de préstamos.

2. La información sobre fijación de precios, incluyéndose las estrategias comerciales y otras circunstancias especiales del caso;

3. Descripción de las circunstancias de las transacciones entre partes relacionadas y de las comparables:

4. Análisis de la situación general del contribuyente desde el punto de vista comercial o industrial. Así como la información relativa al entorno de la empresa y los cambios previstos, y la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, el marco legal, el progreso tecnológico y el mercado de divisas.

5. La información acerca de las funciones desempeñadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos);

6. La información financiera;

La remisión de la citada información suele ser obligatoria, por lo que debe ser incluida en la normativa interna para regular precios de transferencia. Es posible que además, las administraciones tributarias precisen de otras informaciones que serían requeridas a petición de ellas, al realizar análisis comprobatorios o determinativos. Adicional a la información que puede recibir por vía de los contribuyentes, las administraciones pueden también acceder a informaciones de otras administraciones tributarias haciendo uso de las cláusulas de intercambio de información incluidas en los convenios o a través de los acuerdos específicos para estos fines.

Considerando la experiencia de los países de la región, la información puede incorporarse a través de una declaración informativa o anexo a las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta. En este último caso suele ser requerido por un lado, un resumen por tipo de operación y los resultados de la valoración por cada empresa relacionada; mientras que por otro lado, es requerida la realización de un estudio con toda la información relevante a la transacción, a las partes relacionadas; a los comparables; la aplicación de la metodología de valoración, el análisis funcional y toda aquella información que ha sido relevante para la determinación del precio de transferencia. Dicho Estudio, generalmente es conocido como el “estudio de precios de transferencia”.

## **E. Carga de la prueba**

Un elemento que está íntimamente relacionado a la documentación es la carga de la prueba, las legislaciones en los diferentes países pueden tomar enfoques disímiles en cuanto a sobre quien recae la obligación y es responsable de proponer, preparar y suministrar las pruebas en la aplicación de la normativa interna. Cuando la carga de la prueba recaiga sobre la administración tributaria, en principio es esta quien deberá suministrar los elementos probatorios que permita calcular la renta imponible, si se constata que el contribuyente no ha actuado de buena fe. En el caso contrario, que sea el contribuyente quien tenga la carga de la prueba, ha de ser este quien suministre las pruebas necesarias, dado que pudiera recibir una pena adversa si no lo hace.

En la literatura de precios de transferencia es entendido que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente cuando a este se les imponen reglamentaciones en cuanto a la remisión de

documentaciones<sup>3</sup>. Pero también la carga de la prueba pudiera invertirse hacia la administración tributaria, cuando esta quisiera contrarrestar la posición del contribuyente y presentar argumentos y datos que demuestren que el precio fijado o determinado no se ajusta al principio de plena competencia o a la normativa interna que rija la aplicación de los precios de transferencia.

Que la carga de la prueba recaiga para fines de evaluación de precios de transferencia sobre la administración tributaria, no exime al contribuyente de la obligación de suministrar documentaciones que faciliten la inspección. El contribuyente deberá estar en la disposición de cooperar y suministrar las documentaciones que permitan la valoración de los precios de transferencia ya que en muchos países los mismos están obligados por Ley.

Es importante que mediante la legislación interna o en específico de precios de transferencia, se determine qué persona tiene la carga de la prueba, y así evitarse consecuencias desfavorables por incertidumbre jurídica al contribuyente, como pudiera ser un ejemplo la doble imposición. Dado que las administraciones pueden realizar sus determinaciones de oficio en base a índices e indicadores, puede ser requerido a fines de precios de transferencia, que las reglas para las administraciones tributarias se basen en los lineamientos de precios de transferencia, cuando la carga de la prueba le corresponda a estas. En este sentido, en las Directrices de la OCDE se plantea un punto válido al respecto, y es que cuando la carga de la prueba recaiga ya sea sobre la administración tributaria o sobre el contribuyente, se demuestre que los precios han sido valorados en base al principio de plena competencia. Al respecto citamos las directrices de la OCDE, en el párrafo 4.16:

*“En la práctica, ni los países ni los contribuyentes deberían hacer un mal uso de las reglas sobre la carga de la prueba, tal como se ha descrito. Debido a las dificultades de los análisis en materia de precios de transferencia, sería conveniente que, tanto los contribuyentes como las administraciones, apliquen con particular prudencia y moderación las reglas relativas a la carga de la prueba en el curso de las inspecciones sobre precios de transferencia. Concretamente, y como cuestión de buena práctica, ni las administraciones tributarias ni los contribuyentes deberían hacer un mal uso de las reglas de la prueba como justificación para realizar afirmaciones sin fundamento y no verificables en el contexto de los precios de transferencia. Las administraciones tributarias deben estar dispuestas a demostrar de buena fe que su determinación de los precios de transferencia se basa en el principio de plena competencia, aun cuando la carga de la prueba recaiga en el contribuyente; y, de manera similar, los contribuyentes deben estar dispuestos a demostrar de buena fe que han fijado sus precios de transferencia conforme al principio de plena competencia, con independencia de en quién recaiga la carga de la prueba.”*

Lo cierto es que en los países de la región, aunque solo la minoría de los casos, la aplicación de los precios de transferencia no siempre se basa en el principio de plena competencia, por lo que pudieran suscitarse

---

<sup>3</sup> Véase, Organización de Naciones Unidas (ONU) Working Draft, Documentation pag. 12

situaciones que no pudieran ser resueltas con apego al principio de plena competencia, y generarse en su defecto la doble imposición.

## **F. Sanciones**

A fin de que el contribuyente cumpla con los requerimientos obligados por la normativa de cada país, se les establecen sanciones específicas que lo disuadan de incumplir con las reglas de precios de transferencia. En teoría, las sanciones deben establecerse en montos que sobrepasen o equiparen los costos de cumplimiento de precios de transferencia; ya que de ser insignificantes, el contribuyente se vería tentado a incumplir. Es quizás por esto que muchos países establecen sanciones diferenciadas y específicas al régimen de precios de transferencia.

Las sanciones pueden ser establecidas en cuanto al no suministro de información alguna o el suministro de información incompleta, la no declaración en el plazo debido, declaraciones insuficientes, por no haber aplicado el principio de plena competencia, o cualquiera sea este, el que rija para la determinación de los precios de transferencia, entre otros. Las cuantías de las sanciones específicas en la materia, pueden establecerse como un monto por encima de las operaciones con sus partes relacionadas o del ajuste o podrían calcularse en base a un porcentaje sobre las mismas.

Las consideraciones prácticas para implementar políticas de precios de transferencia son sin duda algunos puntos de interés a revisar por las administraciones tributarias, sobre todo por aquellas que se encuentran realizando proyectos para incluir la normativa o que sus normativas están por entrar en vigencia, sin dejar de lado aquellas administraciones tributarias que tengan experiencia en la práctica de la normativa. Será la práctica de implementar los precios de transferencia, la que determine en los países el correcto cumplimiento de la norma establecida.



### **III. Principales aspectos de las normas legales para el control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, adoptadas y en discusión por parte de países de América Latina y el Caribe**

#### **A. Evolución de las legislaciones que regulan los precios de transferencia en los países de América Latina y el Caribe.**

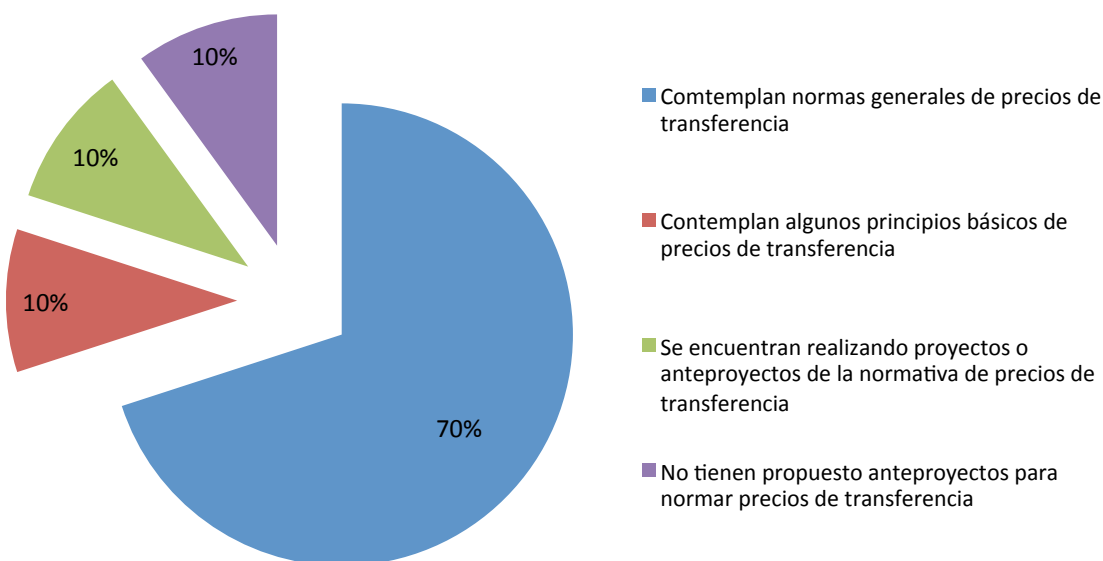
Al tratar la materia de Precios de Transferencia, necesariamente hay que considerar el proceso económico, tecnológico, social y cultural de la globalización, en el cual los países de América Latina y el Caribe se encuentran inmersos. Este fenómeno a su vez conlleva necesariamente a analizar las transacciones de y entre este tipo de compañías y sus efectos microeconómicos y macroeconómicos.

En el marco del referido proceso de globalización y en sintonía con el accionar de las compañías multinacionales, se debe observar la transferencia de bienes y servicios de una jurisdicción a otra, con gran facilidad y velocidad. Entonces, cabe hacer la pregunta ¿Qué ocurre con los impuestos dentro de este movimiento transfronterizo?

A partir la década de los noventas, se introducen las primeras reformas en las legislaciones de algunos países de América Latina, como por ejemplo: México, Brasil, Argentina, entre otros, con el objeto de incluir en estas, principios y metodologías para prevenir la manipulación abusiva de los precios de transferencia. A continuación analizaremos la situación actual de América Latina y una selección de países del Caribe en esta materia.

Observando los países de América Latina que han incluido en sus disposiciones normativas en la materia de los precios de transferencia o los países que se encuentran trabajando en un anteproyecto o proyecto de ley para regular este tipo de transacciones, encontramos que de los veinte países que conforman América Latina, catorce tienen normas para prevenir la manipulación abusiva de los precios de transferencia. En el siguiente gráfico se puede apreciar la situación normativa de los países de América Latina.

**Gráfico III-1 Legislaciones que prevén o establecen normas de precios de transferencia en América Latina**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

En el gráfico III-1 se puede observar que el 90% de los países de América Latina y Caribe han reconocido la importancia de implementar legislaciones de precios de transferencia.

A continuación, se muestran los países que han introducido normas para regular la manipulación abusiva de precios de transferencia, clasificados por los períodos de promulgación de las mismas:

**Tabla III-1 Países que han adoptado normativa de precios de transferencia**

1992 – 1997	1998 – 2002	2003 – 2007	2008 – 2012
-------------	-------------	-------------	-------------

1992 – 1997	1998 – 2002	2003 – 2007	2008 – 2012
Brasil México Chile	Argentina Venezuela Perú Colombia	República Dominicana Costa Rica <sup>1/</sup> Ecuador Uruguay	El Salvador Bolivia <sup>1/</sup> Panamá Honduras Guatemala

1/ Países que tienen algunos principios básicos establecidos sobre precios de transferencia.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Las administraciones tributarias de los países de América Latina con normativas generales de precios de transferencia, han incorporado el principio de plena competencia. Los países que tienen principios básicos establecidos sobre precios de transferencia aplican el principio de realidad económica. Cabe resaltar el caso puntual de Brasil, cuyo régimen de precios de transferencia no sigue la norma de la región, sino que se basa en métodos objetivos determinados a partir de márgenes fijos.

Los países de América Latina que han adoptado normas generales de precios de transferencia, las han introducido mediante Ley General, con excepción de El Salvador, Panamá y República Dominicana que lo han incluido en sus Códigos Tributarios. En este sentido, el 78.57% de los países usa la figura de Ley General, mientras que el 21.43% lo hace a través del Código Tributario. Adicionalmente, existe el caso de Nicaragua, que ha emitido una Norma Administrativa para regular los precios de transferencia.

Los países del Caribe no cuentan con legislación sobre precios de transferencia. Sus normativas contienen principios generales que podrían ser de utilidad para el control de los precios de transferencia. Por ejemplo, la legislación actual de Trinidad & Tobago se basa en la disposición legal “*Artificial Transactions*”<sup>4</sup> dispuesta en la sección 67 de su Ley del Impuesto sobre la Renta (“*Income Tax Act*”) y Jamaica prevé en su Código Tributario el principio de plena competencia.

<sup>4</sup> “*Artificial Transactions*” en el contexto de la legislación hace referencia a las transacciones que no tienen la intención de llevarse a cabo, en otras palabras es una transacción ficticia.

En la tabla III-2 se muestran los países que tienen normativa anti abusiva de los precios de transferencia en América Latina y Caribe.

**Tabla III-2 Situación actual de países con proyecto en precios de transferencia**

<b>Países que no cuentan con normativa en precios de transferencia - situación actual (A noviembre 2012)</b>	
<b>Nicaragua</b>	<b>Paraguay</b>
Se encuentra elaborado un análisis y proyecto de ley de precios de transferencia desde el año 2004, y cuenta con la información contenida en la propuesta del modelo de ley de precios de transferencia para Centroamérica. Se estima que esta última será introducida bajo la figura de Norma Administrativa (Resolución General).	Se encuentra elaborando de un proyecto de Ley de Precios de Transferencia. La Subsecretaría de Estado de Tributación actualmente se encuentra trabajando en un proyecto de Decreto Reglamentario del Artículo 16 de la Ley 125/91.
<b>Disposición bajo la cual atienden las administraciones tributarias los casos o riesgos de precios de transferencia</b>	
Los Precios de Mercado se aplican a lo interno, para hacer análisis de riesgos.	Precio mayorista: Artículo 16 de la Ley 125/91 e Interpretación del hecho generador: Artículo 247 de la Ley 125/91.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Es importante señalar que Costa Rica y Trinidad y Tobago están en proceso de elaboración de anteproyectos específicos para el régimen de precios de transferencia; en el primer país, se espera que se promulgue una normativa para este año 2012, bajo la figura de Norma Administrativa (Resolución General). En Trinidad y Tobago sería introducido en su legislación, bajo la figura de Código, en un período aproximado de dos años.

### **1. Marco normativo**

América Latina se encuentra en un proceso continuo y dinámico dentro de la materia de precios de transferencia. Se han observado diferentes categorías de países; los que se encuentran trabajando sobre ante proyectos de ley, los que se encuentran en proceso de implementar e introducir las normas y aquellos que tienen experiencia en procesos de fiscalización.

La referencia legal del principio de plena competencia o la base bajo la cual se sustentan los precios de transferencia en los países de la región, se presenta en la siguiente tabla:

**Tabla III-3 Apartado de las normativas de precios de transferencia**

<b>Países</b>	<b>Normativa</b>
Argentina	LIG (Ley 25.063/25.239/25.784) Artículos. 8, 10, 11, 14 y 15, 15.1, 19 a 21, 129 y 130. Dcto. 1037/00. RGs AFIP 1296/02, 1339/02, 1590/03, 1670/04, 1918/05, 1508/03, 1517/03, 1524/03, 1530/03, 1122/01, 1007/01.
Brasil	Artículos. 18 a 24-B, de la Ley N° 9.430 del 27 de diciembre de 1996. Norma Administrativa: IN SRF N° 243 del 11 de noviembre de 2002.
Bolivia	Sin normativa específica.
Chile	Artículo 38 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), contenida en Decreto ley N° 824, de 1974. Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.
Colombia	Ley General: Artículos 260-1 al 260-11 del Estatuto Tributario. Reglamento: Decreto 4349 de 2004.
Costa Rica	Directriz de la DGT N° 20-03. (Directriz interpretativa: 20-03).
Ecuador	LRTI: Artículos. 15. RALRTI: Artículos. 84-91: Res: N° NAC-DGER2008-0464 y NAC-DGERCGC11-00029.
El Salvador	Código Tributario, decreto 230: Artículos. 62-A, 124-A, 135 literal f), 199-B, 199-C, 199-D, 244 literal I).
Guatemala	Ley de Actualización Tributaria, libro I, Ley ISR, Capítulo VI, del Artículo 54 al 67.
Honduras	Decreto N° 232-2011, del 10 de diciembre del 2.011.
México	Código: Artículos 21, 34-A, 46, 46-A, 48, 70, 76, 81 fracción XVII, 82 fracción XVII, 83 fracción XV, y 84 fracción XIII del Código Fiscal de la Federación. Artículos 2, 32 fracción XXVI, 86 fracciones XII, XIII y XV, 106, 133 fracciones X y XI, 134 fracción III, 215, 216, 216-Bis, 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículos 68 y 110 de la Ley Aduanera. Artículos 53-G y 53-H de la Ley Federal de Derechos. Artículos 3 fracción VI, y 18 fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Artículo 276 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Normas Administrativa: Reglas Misceláneas I.2.1.19., I.2.14.4., I.2.15.10., I.3.3.1.12., II.2.8.4.1., II.2.8.4.2., II.2.10.2., II.3.5.2., y II.3.5.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2012, en lo general. Reglas Misceláneas I.3.19.1., I.3.19.2., I.3.19.3., I.3.19.4., I.3.19.5., I.3.19.6., I.3.19.7., I.3.19.8., I.3.19.9., I.12.3.1., y I.12.7.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2012, relacionadas al régimen de empresas maquiladoras.
Panamá	Artículos 762-A al 762-Ñ, Capítulo IX del Título I del Libro IV del Código Fiscal de la República de Panamá. Ley 52, del 28 de agosto de 2012: Artículos 7 al 14.
Perú	Ley de impuesto sobre la renta Artículo 32° y 32°-A. Reglamento: 24°, 108° al 116. Modificación realizada con fecha 18 y 23 de julio del año 2012 Decreto Legislativo N° 1112, 1120 y 1124, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.
República Dominicana	Código Tributario: Artículo 281, 281 Bis, 281 Ter y 281. Norma General No.04-2011
Uruguay	Ley General N° 18.083: Artículo 38 al 46 Capítulo VII Título IV t.o. 1996. Reglamento: Decretos 56/009 y 392/009. Resoluciones DGI 2084/009, 2098/009 y 819/010.
Venezuela	Código Tributario: Artículo 99 al 107. Artículos del 220 al 235. (Acuerdos Anticipados). Ley Impuesto sobre la Renta Artículos del 111 al 170. Providencia Administrativa N° SNAT/2003/2424 y Providencia Administrativa N° SNAT/2010/0090.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Tres elementos deben combinarse para que una administración tributaria haga una evaluación de los precios de transferencia. Primero, debe darse la transacción, segundo las partes involucradas deben ser relacionadas y tercero deben encontrarse bajo jurisdicciones o regímenes tributarios diferentes. Sin descartar que puedan existir legislaciones que prevean precios de transferencia locales, empresas vinculadas con domicilio en el mismo país, como lo establecen en México y Ecuador.

Los países desarrollan legislaciones que les permitan asegurar el control de las rentas en fuente o residencia según su particular realidad económica. El principio básico mayormente aceptado es el “principio del operador independiente”, “principio de plena competencia” o “Arm’s Length” *en idioma Inglés*. Respecto de la aplicación del referido principio, la región bajo análisis no es la excepción en su adopción, aunque pueden destacarse algunos casos en que se ha usado otro principio, o bien el mismo no se ajusta en su totalidad a la definición del principio de plena competencia internacionalmente aceptado.

En la siguiente tabla se muestra cómo se establece el principio de plena competencia o principio del operador independiente en las legislaciones de los diferentes países analizados:

**Tabla III-4 Principio de plena competencia**

<b>Países</b>	<b>Principio de operador independiente</b>
Argentina	Las transacciones entre partes vinculadas se considerarán, a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes, cuando las contraprestaciones y condiciones se ajustan a las prácticas normales de mercado entre partes independientes. (Artículo 8°, cuarto párrafo y Artículo 14, tercer párrafo de la ley de impuesto a las ganancias. - Ley N° 20628, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones).
Chile <sup>1/</sup>	Precios, valores o rentabilidades normales de mercado que se acorde u obtengan entre partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. (Ley 20630, Artículo 41-E)
Colombia	Establecimiento de los sujetos pasivos y del principio del operador independiente o de plena competencia. (Inciso 1ro, Artículo 260-1, Estatuto Tributario).
Ecuador	Es aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición”. (Ley de Régimen Tributario Interno: Artículo 15).
El Salvador	Establece que los precios de las operaciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados en regímenes fiscales preferentes, se determinaran utilizando los precios y montos de las contraprestaciones, considerando para esas operaciones los precios de mercado utilizados en transferencias de bienes o prestación de servicios de la misma especie, entre sujetos independientes. (Primer inciso del Artículo 62-A del Código Tributario).
Guatemala	El precio o monto para una operación determinada que partes independientes

Países	Principio de operador independiente
	habrían acordado en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas. (Ley de Actualización Tributaria, Artículo 54).
Honduras	Es el que trata las operaciones comerciales y financieras entre relacionadas o vinculadas como si éstas operaran como empresas independientes en situación comparable, ofreciendo de esta manera un tratamiento fiscal equitativo entre empresas multinacionales y empresas independientes. (Decreto N° 232-2011: Artículo 3, literal 5).
México	Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas Deberán determinar el monto de sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas,"... <i>considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables...</i> " (Artículo 86, fracción XII primer párrafo y fracción XV, 106 antepenúltimo párrafo, y 215 primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 18 fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única).
Panamá	Las operaciones que realicen los contribuyentes con partes relacionadas deberán valorarse de acuerdo con el principio de libre competencia, es decir, los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones necesarios para realizar esas operaciones deberán determinarse considerando el precio o monto que habrían acordado partes independientes bajo circunstancias similares en condiciones de libre competencia. (Artículo 762-A, Capítulo IX del Título I del Libro IV del Código Fiscal de la República de Panamá).
Perú	En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. (Ley del Impuesto a la Renta, Artículo 32).
República Dominicana	Se establece que los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y una persona física o jurídica domiciliada en el exterior, que directa o indirectamente la controle, serán considerados, en principio, efectuados entre partes independientes cuando sus disposiciones se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. Sin embargo, en ningún caso se admitirá la deducción de los pagos en concepto de intereses, regalías o asistencia técnica efectuados por los establecimientos permanentes a su controladora del exterior si no han pagado las retenciones del treinta por ciento (30%) <sup>5</sup> . (Artículo 281 del Código Tributario).
Uruguay	Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con personas o

<sup>5</sup> En el proceso de finalización de este documento la República Dominicana aprobó modificaciones a su Ley Tributaria entre las cuales se encuentran modificaciones al régimen de precios de transferencia. Las actuales modificaciones a la Ley han suscitado constantes protestas y presiones a fin de que sea derogada, dado esto las recientes modificaciones se incluyen como nota al pie en los casos que aplique.

La definición del operador independiente fue modificado de acuerdo a la Ley N° 253-12, viernes 9 de noviembre de 2012 y en lo adelante se lee de la siguiente manera: "*Las operaciones celebradas entre un residente y una persona física, jurídica o entidad relacionada deben ser pactadas de acuerdo a los precios o montos que habrían sido acordados entre partes independientes, en operaciones comparables y bajo iguales o similares circunstancias.*"



Países	Principio de operador independiente
	entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta. (Artículo 38 de la Ley N° 18.083).
Venezuela	Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. (Artículo 111 de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

<sup>1/</sup> Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013. Hasta el 31/12/12 se estableció: Precios o valores de mercado entre partes no relacionadas en operaciones similares. (Inciso tercero, del artículo 38 de la LIR).

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Para el caso de Brasil, el tratamiento de los precios de transferencia se formula en base a criterios propios. Para considerar que una transacción ha sido determinada a valores que un tercero independiente hubiera pactado en condiciones similares, se analizan los costos, gastos y cargos por bienes, servicios y derechos contenidos en los documentos de importación o adquisición, en las operaciones entre personas relacionadas; pero sólo serán deducibles en la determinación de la base imponible a la cantidad que no exceda el precio determinado por uno de los métodos establecidos en la Ley.

Los criterios predominantes al establecer los regímenes para el control de precios de transferencia, son los señalados por la OCDE. No obstante, en la mayoría de los países analizados, se han considerado variaciones a estos criterios. En la siguiente tabla se observan a los países agrupados en función de los criterios utilizados en sus legislaciones.

**Tabla III-5 Criterios utilizados en las legislaciones para los países**

Criterios de la OCDE	Criterios OCDE y propios del país	Criterios propios
----------------------	-----------------------------------	-------------------

Chile	Argentina	Brasil <sup>1/</sup>
Colombia	Ecuador	
Costa Rica <sup>2/</sup>	El Salvador	
	Guatemala	
	Honduras	
	México	
	Panamá <sup>3/</sup>	
	Perú	
	República Dominicana	
	Uruguay	
	Venezuela	

1/ Brasil adopta la metodología de márgenes fijos a través de los métodos de “Cost Plus” y “Resale Price”.

2/ Criterio aplicado más en la práctica que lo establecido en la legislación.

3/ Gaceta Oficial, martes 28 agosto de 2012 – No 27108: Ley 52, que reforma el Código Fiscal y dista otras disposiciones fiscales, siendo su vigencia a partir del 01 de enero de 2013, se observa que sus criterios son más semejantes a los establecidos por la OCDE.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

La implementación de estos criterios requiere de la definición del ámbito de aplicación de los mismos. Es decir, los sujetos alcanzados y las transacciones comerciales y/o financieras que estarán sujetas a la regulación de precios de transferencia. A continuación se observa cual es el ámbito de aplicación de los regímenes para el control de los precios de transferencia en los diferentes países analizados:

**Tabla III-6 Detalle de la norma para las transacciones sujetas a precios de transferencia**

Países	Transacción
Argentina	Las transacciones internacionales de cualquier naturaleza, efectuadas con personas o entidades vinculadas del exterior o con personas físicas o jurídicas, domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, en este último supuesto, exista o no vinculación, cualquiera sea el monto de las operaciones celebradas, las mismas se encuentran alcanzadas por la citada normativa de precios de transferencia.
Brasil	Todas las importaciones entre compañías relacionadas y las exportaciones entre esas compañías desde que los precios pactados sean inferiores a 90% del precio establecidos en el mercado local.
Chile	Todas las transacciones efectuadas entre un contribuyente local y una parte relacionada del exterior.
Colombia	Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que están sujetos al cumplimiento de las obligaciones formales de Precios de Transferencia son aquellos que realicen operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior cuyo patrimonio bruto a 31 de diciembre de 2010 sea igual o superior a 100,000 Unidades de Valor Tributario (UVT) o cuyos ingresos brutos sean iguales o superiores a 61,000 UVT, así como aquellos contribuyentes que independientemente de los topes señalados, realicen operaciones con residentes o domiciliados en paraísos fiscales.
Costa Rica	Cualquier transacción estaría sujeta al régimen. En la ley no se hace mención a un umbral a partir del cual existe la obligación de cumplir.

Países	Transacción
Ecuador	Todas las transacciones comerciales o financieras con: partes relacionadas, sujetos situados en paraísos fiscales o con Interés económico indirecto.
El Salvador	Comprende todas las operaciones o transacciones realizadas con sujetos relacionados o con sujetos domiciliados en regímenes fiscales preferentes, sin distinción alguna.
Guatemala	El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre persona residente en Guatemala, con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del periodo en que se realiza la operación y en los siguientes periodos.
Honduras	Todas operaciones que se realicen entre partes relacionadas.
México	Están sujetos al régimen de precios de transferencia todos los contribuyentes que realicen transacciones entre partes relacionadas con excepción de las personas físicas que se consideren pequeños contribuyentes, en términos del Título IV. De las personas de la físicas disposiciones generales, de la ley de Impuesto sobre la Renta.
Panamá	Cualquier operación que un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de otra jurisdicciones, siempre que estas operaciones tengan efectos en sus ingresos, costos o deducciones para la determinación de la base imponible, para fines del impuesto sobre la renta, en el periodo fiscal que se declare o lleve a cabo dicha operación. <sup>1/</sup>
Perú	Transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, donde los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran sido acordadas con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares y la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado.
República Dominicana	Todas las transacciones que se realicen entre empresas locales de capital extranjero con otra persona física o jurídica domiciliada en el exterior. <sup>2/</sup>
Uruguay	Todas las operaciones realizadas entre sujetos pasivos del Impuesto a la Rentas de las Actividades Económicas y entidades vinculadas del exterior.
Venezuela	Todas las transacciones con parte vinculada se encuentran sujetas.

<sup>1/</sup> De acuerdo a la Gaceta Oficial, martes 28 agosto de 2012 – No 27108: Ley 52, que reforma el Código Fiscal y dista otras disposiciones fiscales, siendo su vigencia a partir del 01 de enero de 2013. Lo establecido hasta el 31 de diciembre 2012: Alcanza a cualquier operación que un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de países que hayan celebrado Tratados o Convenios para Evitar la Doble Imposición, y que tengan efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible para fines de Impuesto Sobre la Renta.

<sup>2/</sup> Modificado de acuerdo con Ley No 253-12, viernes 9 de noviembre de 2012: Las operaciones celebradas entre un residente y una persona física, jurídica o entidad relacionada local o extranjera y cuando un residente realice operaciones comerciales o financieras con (i) un relacionado residente; o con (ii) personas físicas, jurídicas o entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en Estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales, sean o no sean estas últimas relacionadas.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

A los fines de observar los criterios comunes establecidos en América Latina para las transacciones sujetas a precios de transferencia se detalla en la siguiente tabla:

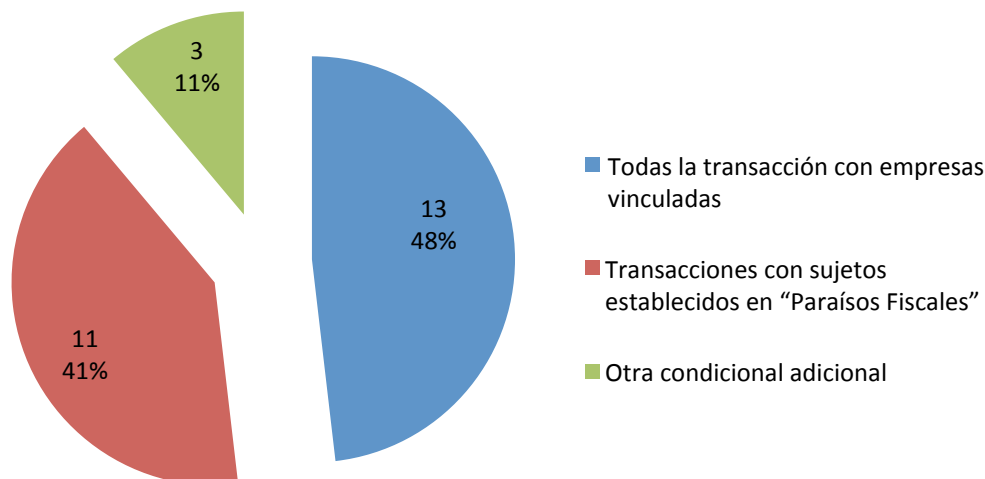
**Tabla III-7 Tabla de transacciones sujetas a precios de transferencia**

<b>Países</b>	<b>Todas las transacciones con partes vinculadas</b>	<b>Transacciones con sujetos establecidos en "Paraísos Fiscales"</b>	<b>Otra condicional adicional</b>
Argentina	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.
Brasil	X	X	Desde que los precios pactados sean inferiores a 90% del precio establecidos en el mercado local.
Chile	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.
Colombia		X	Vinculados económicos o partes relacionadas del exterior cuyo patrimonio bruto a 31 de diciembre de 2010 sea igual o superior a 100,000 Unidades de Valor Tributario (UVT) o cuyos ingresos brutos sean iguales o superiores a 61,000 UVT
Costa Rica	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.
Ecuador	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.
El Salvador	X		No tiene otra condición para las transacciones.
Guatemala	X		No tiene otra condición para las transacciones.
Honduras	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.
México	X		No tiene otra condición para las transacciones.
Panamá	1/		Un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de países que hayan celebrado Tratados o Convenios para Evitar la Doble Imposición
Perú	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.
República Dominicana	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.
Uruguay	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.
Venezuela	X	X	No tiene otra condición para las transacciones.

1/ Gaceta Oficial, martes 28 agosto de 2012 – No 27108: Ley 52, que reforma el Código Fiscal y dista otras disposiciones fiscales, siendo su vigencia a partir del 01 de enero de 2013, alcanzará cualquier transacción que se realice con parte vinculada.  
Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Gráficamente, podemos observar lo descrito en estas normativas de la siguiente forma, incluyendo el cambio de la legislación Panameña que se dará a partir del 01 de Enero del 2013:

**Gráfico III-2 Gráfico de transacciones sujetas a precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

Una vez se ha definido en la normativa, el uso del principio de operador independiente, los criterios utilizados, así como las transacciones sujetas a análisis, resulta necesario establecer sobre quién reposa la carga de la prueba.

En cuatro del total de los países analizados, la carga de la prueba recae sobre las administraciones tributarias, mientras que en los once restantes se establece que son los contribuyentes son los responsables de suministrar los elementos probatorios:

**Tabla III-8 Carga de la prueba en precios de transferencia**

Administración Tributaria	Contribuyente
Chile	Argentina
Costa Rica	Brasil
Panamá	Colombia
Uruguay	Ecuador

	El Salvador Guatemala Honduras México Perú República Dominicana Venezuela
--	---

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Al existir reglas claras sobre precios de transferencia tendrán los contribuyentes mayor seguridad jurídica para realizar sus transacciones, evitándose asimismo, problemas de interpretación y de uso abusivo de la norma. Sin embargo, la forma en que se encuentren establecidas las normativas dependerá de la situación que dictamine cada país al momento de introducirlas. En la medida que las administraciones tributarias y los contribuyentes avancen en la aplicación y desarrollo de esta materia; será el resultado de sus experiencias el que establezca las pautas para implementar las modificaciones normativas necesarias.

## 2. Partes Vinculadas o partes relacionadas

Para que dos empresas sean consideradas como relacionadas o vinculadas, debe existir influencia de una de ellas sobre la otra. Para determinar la existencia de partes vinculadas y/o relacionadas a efectos de precios de transferencia, las normas deben plantear los supuestos que definen el grado de vinculación.

Usualmente, una norma típica, plantea criterios de tipo jurídico definidos por la participación directa o indirecta en la dirección, el control o el capital accionario en otra empresa, y de tipo fácticos u operacionales, como por ejemplo: cuando existe goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compra-venta de bienes, servicios o derechos por parte de otra; cuando una empresa asume las pérdidas o gastos de la otra, etc.

Los supuestos de vinculación que se contemplan en las legislaciones de los países estudiados, se presentan en la siguiente tabla:

**Tabla III-9 Criterios para establecer partes vinculadas o relacionada**

	Países																
Supuesto de Vinculación	A R G	B O L	B R A	C H I	C O L	C R C	E C U	E S A	G U A	H O N	M E X	P A N	P A R	P E R	D O M	U R U	V E N
Sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias y establecimientos permanentes	X		X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	
Sociedades filiales, subsidiarias y establecimientos permanentes, entre si	X		X	X	X		X	X	X	X	X			X	X	X	

Supuesto de Vinculación	Países																
	A R G	B O L	B R A	C H I	C O L	C R C	E C U	E S A	G U A	H O N	M E X	P A N	P A R	P E R	D O M	U R U	V E N
Participación directa o indirecta en la dirección, administración, control o capital	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X		X	X	X	X
Mismos miembros, socios o accionistas participantes en junta directiva o toma de decisiones	X		X	<sup>1/</sup>	X		X	X	X	X	X			X	X	X	
Por parentesco o afinidad hasta cierto grado con los directivos o administradores	X		X	<sup>1/</sup>	X		X	X	X					X	X		
Por derechos que se tenga en un fideicomiso (la sociedad con el fideicomiso)					X		X										
Distribución de utilidades			X		X		X									X	
Administración efectiva			X		X		X							X	X	X	
Proporción de transacciones	X		X		X		X							X	X	X	
Mecanismos de precios usados entre las partes				X	X		X									X	
Sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes	X		X	X	X		X	X			X			X	X	X	X
Otros	X						X	X	X	X	X				X		

<sup>1/</sup> Incluidos en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Cada país puede normar o establecer criterios adicionales para delimitar el universo de contribuyentes o transacciones sujetas al régimen de precios de transferencia. En la siguiente tabla, se describen otros supuestos de vinculación adoptados por los países analizados:

**Tabla III-10 Condiciones adicionales para establecer partes vinculadas o relacionadas**

Países	Condición adicional para establecer partes vinculadas o relacionadas
Bolivia	Se entiende parte vinculada como la empresa local de capital extranjero que posea el 50% del capital y/o el poder de decisión que corresponda, directa o indirectamente, así como las personas naturales o jurídicas domiciliadas o



Países	Condición adicional para establecer partes vinculadas o relacionadas
	constituidas en el exterior del país.
Brasil	Se define parte relacionada por capital cuando posee veinte por ciento (20%) del capital con derecho a voto. Para participación en el control como parte vinculada es referido a más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones con derecho a voto.
Chile	Se considera parte relacionada diez por ciento (10%), de acuerdo a lo instruido por el SII en Circular N° 3, de 1998. En el caso de las sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes hace referencia a la vinculación económica o acuerdos de actuación conjunta. Con excepción de aquellos paraísos fiscales que suscriban un acuerdo que permita el intercambio de información relevante a los fines de aplica las disposiciones tributarias. <sup>1/</sup>
Colombia	Parte relacionada debe tener más del cincuenta por ciento (50%) de la participación accionaria.
Ecuador	Parte relacionada debe tener el cincuenta por ciento (50%) o más del total de compras o ventas de bienes, servicios u otro tipo de operaciones. Para que sea considerada relacionada por capital o control debe poseer el veinticinco por ciento (25%) o más del capital accionario.
El Salvador	La parte relacionada debe poseer al menos el veinticinco por ciento (25%) del capital social. Distribuidores exclusivos, y compras a proveedores del exterior mayores al cincuenta por ciento (50%) de las compras totales.
Guatemala	La parte relacionada debe poseer al menos el veinticinco por ciento (25%) del capital social. 1) Una persona residente en Guatemala y un distribuidor y agente exclusivo de la misma residente en el extranjero. 2) Un distribuidor y agente exclusivo residente en Guatemala de una entidad residente en el exterior.
Honduras	Parte relacionada debe tener más del 50% de la participación accionaria.
México	Para personas físicas si existe parentesco civil; por consanguinidad legítima o natural sin limitación de grado en línea recta, en la colateral o transversal dentro del cuarto grado; por afinidad en línea recta o transversal hasta el segundo grado; así como entre cónyuges.
Paraguay	Lo establecen definiendo que una subsidiaria (filial o dependiente) será toda entidad controlada por otra con la potestad para dirigir las políticas financieras y de operación de la subsidiaria con la finalidad de obtener beneficios de sus actividades.
Perú	La parte relacionada debe poseer más del treinta por ciento (30%) de la participación accionaria.
República Dominicana	La parte relacionada debe poseer al menos el cincuenta por ciento (50%) de la participación accionaria.
Uruguay	La parte relacionada debe poseer más del diez por ciento (10%) de la participación accionaria

<sup>1/</sup> La excepción se encuentra incluida en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

En la siguiente tabla podemos observar lo antes señalado, de forma más esquemática y dinámica:

**Tabla III-11 Condiciones adicionales para establecer partes vinculadas o relacionadas**

Supuesto de Vinculación	PAÍSES											
	BOL	BRA	CHI	COL	ECU	ESA	GUA	HON	MEX	PER	DOM	URU
Participación accionaria directa o indirecta	50% o más	20% o más		50% o más	25% o más	25% o más	25% o más	50% o más		30% o más	50% o más	10% o más
Toma de decisiones o control	50% o más	50% o más	X <sup>1/</sup>		25% o más						50% o más	
Presunción de relación por domicilio en paraíso fiscal o régimen fiscal preferente			X		X						X	
Proporción en transacciones (Ej. compras, ventas, etc.)					50% o más	50% o más					50% o más <sup>2/</sup>	
Agente Exclusivo			X <sup>1/</sup>				X				X	
consanguineidad y/o afinidad			X <sup>1/</sup> , <sup>3/</sup>		X <sup>4/</sup>				X <sup>4/</sup>		X <sup>5/</sup>	

<sup>1/</sup> Incluidos en la Modificación en Ley 20630 de fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

<sup>2/</sup> Incluido en la modificación en Ley 253-12 de fecha 9 de noviembre de 2012.

<sup>3/</sup> Hasta cuarto grado de consanguinidad

<sup>4/</sup> Hasta cuarto grado de consanguinidad y segundo grado de afinidad

<sup>5/</sup> Hasta segundo grado de consanguinidad o por afinidad.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

En la mayoría de los casos, presentados en la tabla anterior, el criterio de vinculación se establece en base a un porcentaje máximo o mínimo del capital social. Colateralmente, esto ayuda a las administraciones tributarias a reducir el número de contribuyentes alcanzados por la normativa y ser más precisos en el control de las operaciones entre partes vinculadas.

### 3. Obligaciones de los contribuyentes

Las legislaciones de los países que se observaron en la tabla III-12, establecen la presentación de un informe de precios de transferencia. Este Informe recoge información relevante para el análisis de precios

de transferencia, ya que pretende demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia por parte de una empresa. Adicionalmente, en el anexo VII-1 se detalla la normativa que exige la presentación del informe de precios de transferencia en cada uno de los países analizados.

La normativa establece la frecuencia en que debe ser producido el informe y su respectiva fecha límite de presentación. A continuación se presentan las características de los regímenes informativos de los países analizados, respecto del informe de precios de transferencia:

**Tabla III-12 Presentación del informe de precios de transferencia**

<b>Países</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Fecha límite</b>
Argentina	Anual	El octavo mes inmediato posterior al cierre del ejercicio.
Brasil	Anual	En Junio de cada año.
Chile <sup>2/</sup>	Anual	En Junio de cada año
Colombia	Anual	Al 30 de junio de cada año.
Ecuador	Anual	Dos meses después de la fecha de exigibilidad de la declaración de impuesto a la renta.
El Salvador	Anual	Tres meses siguientes al ejercicio finalizado.
Guatemala	Anual	Al 31 de marzo de cada año.
Panamá <sup>2/</sup>	Anual	Cuarenta y cinco días después de recibir el requerimiento por parte de la Administración Tributaria.
Perú	A solicitud de la Administración Tributaria.	De acuerdo al plazo que le otorgue la Administración Tributaria.
República Dominicana <sup>3/</sup>	Anual	Dos meses después de la fecha de exigibilidad de la declaración de impuesto a la renta.
Uruguay	Anual	Al noveno mes inmediato posterior al cierre del ejercicio.

1/ Incluida en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

2/ Gaceta Oficial, martes 28 agosto de 2012 – No 27108: Ley 52, que reforma el Código Fiscal y dista otras disposiciones fiscales, siendo su vigencia a partir del 01 de enero de 2013.

3/ El contribuyente no está obligado a remitir estudio de precios de transferencia pero debe tenerlo listo cuando así se le requiera, una vez pasado los dos meses después de la fecha de presentación de su declaración de Impuesto sobre la Renta.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Del mismo modo, las legislaciones pueden prever la presentación de una declaración de precios de transferencia que señale en detalle la información sobre las transacciones con partes vinculadas o relacionadas sujetas a análisis. La mayoría de los países analizados han establecido la presentación de una declaración informativa; por ejemplo: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, El Salvador, México,

Panamá, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela. Para mayor detalle de lo establecido por estos países, ver anexo VII-2.

En la siguiente tabla, se presentan los principales rubros incluidos en las declaraciones de precios de transferencia implementadas por los países analizados:

**Tabla III-13 Principales rubros de la declaración de precios de transferencia**

Detalle	ARG	CHI	BRA	COL	ECU	ESA	MEX	PAN	PER	DOM	URU	VEN <sup>1/</sup>
Operaciones de Activo	X		X	X	X	X			X	X		
Operaciones de pasivo	X		X	X	X	X			X	X		
Operaciones de Ingreso	X	X	X	X	X	X	X <sup>2/</sup>	X	X	X	X	X
Operaciones de Egreso	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

1/ Transacciones realizadas con sus vinculadas, Anexo A.

2/ Específicamente, ingresos acumulables y deducciones autorizadas.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Otra información que se requiere de los contribuyentes a través de una declaración jurada, tiene que ver con las operaciones internacionales distinguiendo entre aquellas realizadas con partes relacionadas y con no relacionadas. En América Latina, solo Argentina, El Salvador, México y República Dominicana solicitan desagregar dentro de la declaración, las operaciones entre partes relacionadas y no relacionadas. En el caso de Guatemala, a noviembre 2012 no se han establecido criterios para la presentación de la declaración jurada.

Por lo general, la legislación obliga a conservar la documentación comprobatoria correspondiente al análisis de precios de transferencia. En la siguiente tabla se puede observar que países obligan a conservar dicha información, por cuanto tiempo deben mantenerla y si exigen algún otro documento para soportar las operaciones realizadas entre partes vinculadas.

**Tabla III-14 Documentación requerida por los países**

País	Tiempo	Otro documentos
Argentina	10 años <sup>1/</sup>	No se especifica en las normas vigentes la información al respecto.

País	Tiempo	Otro documentos
Brasil	5 años	Mediante un proceso de fiscalización se puede exigir del contribuyente cualquier documento que compruebe sus operaciones.
Chile	3 ó 6 años	Mantener un registro con la individualización de las personas con que realice dichas operaciones, manteniendo además la documentación que dé cuenta de dichas operaciones.
Colombia	5 Años	No se especifica en las normas vigentes la información al respecto.
Ecuador	7 años	Aclaraciones a la información presentada en el informe de precios de transferencia, detalle de cálculos, comparables, etc.
El Salvador	10 años	No se especifica en las normas vigentes la información al respecto.
Guatemala	4 años	Pólizas de exportación, escritura constitutiva, acta notarial de la representación legal, contratos, facturas, estados financieros, documentación que respalda las operaciones de costos y gastos, y otros que dependen del giro del negocio.
México	5 años	Información sobre la contabilidad del contribuyente y sobre sus cuentas bancarias.
Perú	4 años	No se especifica información al respecto.
República Dominicana	10 años	Estados Financieros auditados, importación, liquidación y recibos de Aduana, copias de cheques con sus soportes distribución de Dividendos, si la hubo, informaciones financieras de Sucursales si existen, copias de nóminas, copias de contratos de préstamos (instituciones financieras, relacionados y otros), entre otros.
Uruguay	Hasta la fecha de prescripción de los tributos	Toda otra documentación que se entienda pertinente a efectos de la auditoría (balances, contratos, etc.)
Venezuela	Hasta la fecha de prescripción de los tributos.	Todos los documentos se encuentran establecidos en el artículo 169 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como cualquier otro que la Administración Tributaria necesite a bien requerirle al contribuyente.

1/ Los documentos y comprobantes de las operaciones deben ser conservados por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación de la materia imponible.

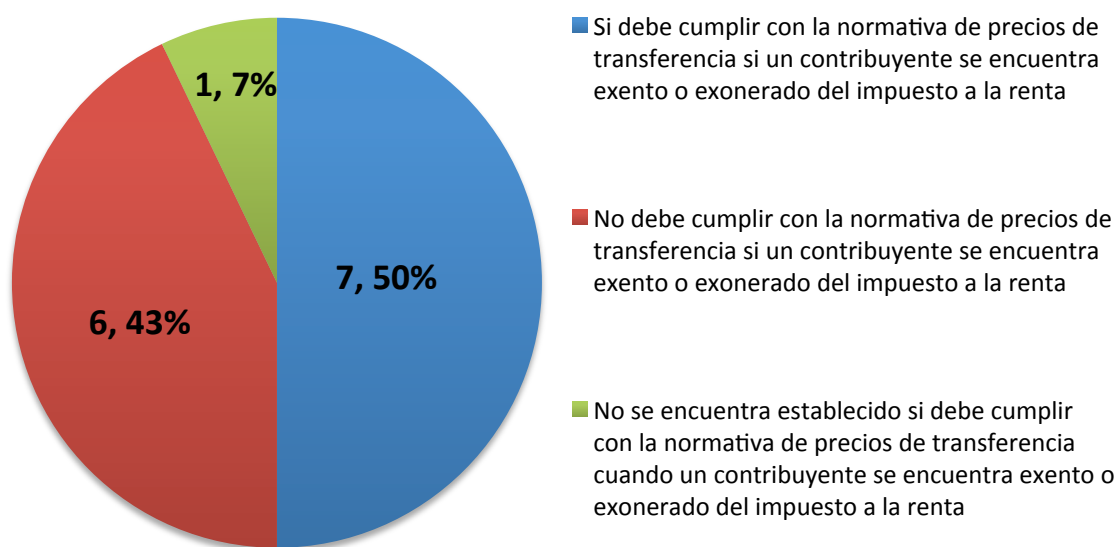
Fuente Administraciones tributarias consultadas.

Es importante señalar que los países señalados en la tabla anterior establecen que las transacciones deben ser declaradas y listadas de acuerdo a las instrucciones de cada normativa. En Colombia, para el cumplimiento de las obligaciones de precios de transferencia, los contribuyentes deberán incluir en la declaración informativa la totalidad de las operaciones realizadas con vinculados del exterior. Sin embargo, sólo aquellas operaciones que por tipo superen 10,000 UVT, serán susceptibles del análisis en la documentación comprobatoria.

Adicionalmente, México publicó una resolución<sup>6</sup> en el cual destaca una opción para no obtener y conservar documentos comprobatorios, por precios de transferencia, para aquellas operaciones que se celebren entre partes relacionadas en el territorio Mexicano. La modificación se refiere principalmente a extender el beneficio, que tenían aquellos contribuyentes que celebraban operaciones con partes vinculadas residentes en el extranjero para no conservar documentación comprobatoria.

En concordancia con lo anterior, cuando un contribuyente está exento o exonerado en el impuesto sobre la renta, la obligación de requerimiento de información y valoración de precios de transferencia, pareciera no tener mayor sentido; sin embargo, existen diferentes concepciones en los países de América Latina, 6 países (Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, El Salvador y República Dominicana) entienden que al estar exentos de la obligación de renta no deben cumplir con los requerimientos de información y 7 países que si deben, estos últimos son Chile, Guatemala, México, Panamá, Perú, Uruguay y Venezuela

**Gráfico III-3 Exoneración o excepción de impuesto sobre la renta y el cumplimiento de la normativa de precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

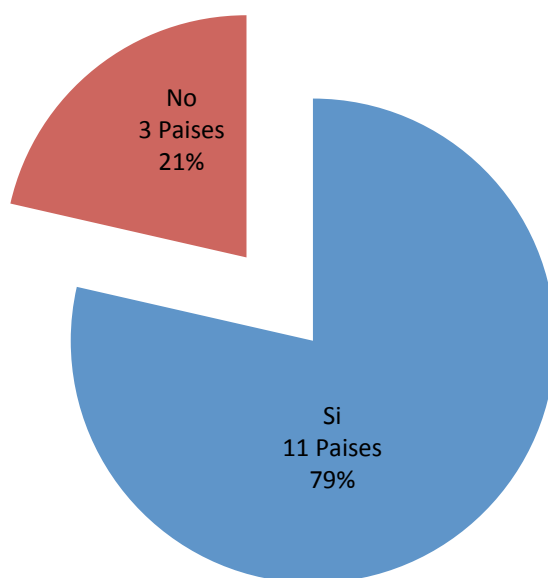
Entre los países que establecen que los contribuyentes exentos o exonerados del impuesto a la renta si deben cumplir con el régimen de precios de transferencia, identificamos a Brasil, Chile, Ecuador, El Salvador, Perú, Uruguay y Venezuela. Para Argentina, Colombia, México, Guatemala, Panamá, República Dominicana, esta categoría de contribuyentes no aplican el régimen de precios de transferencia.

<sup>6</sup> El 12 de noviembre de 2012, publicó por medio del Diario Oficial de la Federación la Cuarta Resolución de modificación a la Resolución Miscelánea para el 2012,

#### 4. Penalidades y sanciones por incumplimiento

Para noviembre de 2012, aproximadamente el 80% de los países que prevén regímenes de precios de transferencia, han considerado en los mismos, sanciones o penalidades por el incumplimiento de las obligaciones en la materia. El establecer sanciones y penalidades con cuantía significativa para los contribuyentes que incumplan la norma, permite ejercer presión para la correcta aplicación de la normativa y su respectivo cumplimiento oportuno. De lo contrario, en virtud de los costos asociados al cumplimiento de los regímenes de precios de transferencia, entre otros aspectos, el contribuyente podría verse tentado a incumplir o manipular la normativa.

**Gráfico III-4 Existencia de penalidades para precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

Adicionalmente, en cuanto a las penalidades específicas relacionadas con el incumplimiento de regímenes de precios de transferencia, podemos observar un breve detalle en las siguientes:

**Tabla III-15 Infracciones estipuladas en precios de transferencia**

Infracciones formales	Infracciones
-----------------------	--------------

	Omisión de presentación o Presentación incorrecta de declaración / estudio técnico	No proporciona información / Metodología	No conservar documentos	materials
Argentina	\$150-20.000 o \$500-45.000	\$150-450.000	\$150-450.000	100-400% del impuesto omitido
Brasil	20% impuesto adecuado o mín. de R\$500	Método	Método	N/A
Chile <sup>1/</sup>	10 a 50 unidades tributarias	N/A	N/A	N/A
Colombia	Tabla III- 16 Infracciones establecidas en la legislación colombiana			
Ecuador	hasta US\$ 15.000	hasta US\$ 15.000 / clausura	US\$ 30 a 1.000	Hasta US\$ 15.000
El Salvador	N/A	N/A	No deduce a pagos a vinculadas	N/A
México	35,000 - 70,000 pesos actualizables	N/A	No deduce a pagos a vinculadas	50-100% de la contribución omitida
República Dominicana	RD\$85,000 – RD\$154,000	N/A	N/A	N/A
Panamá	N/A	N/A	N/A	N/A
Perú	0,6% por ingresos netos, entre el rango de 10% de 1 UT y 25 UT	N/A	N/A	Hasta el 50% del impuesto omitido
Uruguay	N/A	N/A	N/A	N/A
Venezuela	incompleta o fuera del plazo: 5 a 25 UT no presentación: 10 a 50 UT	300 a 500 UT (metodología)	idem	25 a 200% del imp. Omitido Prisión: 6 meses a 7 años

<sup>1/</sup>Incluida en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Estudio Comparado sobre la situación actual de las legislaciones de precios de transferencia en Latinoamérica. Aspectos Legales y Administrativo. Isaác Gonzalo Arias Esteban. Publicado en noviembre de 2011.

Respecto de las penalidades establecidas en la legislación Colombiana, se puede observar la tabla siguiente:

**Tabla III-16 Infracciones establecidas en la legislación colombiana**

<b>DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA (ESTUDIO SOBRE PT)</b>	<b>SANCIONES SOBRE DECLARACIÓN INFORMATIVA</b>	<b>REDUCCIONES</b>
---	--	--------------------



DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA (ESTUDIO SOBRE PT)	SANCIONES SOBRE DECLARACIÓN INFORMATIVA	REDUCCIONES
<b>Presentación extemporánea, con errores, que no permita verificar la aplicación de Precios de Transferencia</b>	<b>Por presentación tardía</b>	Al 50%: si la irregularidad se subsana antes de que se notifique la imposición de la sanción.  Al 75%: si la irregularidad se subsana dentro de los 2 meses de notificada la sanción.
<b>Regla general:</b> 1% OV hasta 15.000 UVT (C\$377M) <b>No se puede establecer la base:</b> 0,5% de ingresos netos. <b>No existen ingresos:</b> 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$500 mill	<b>Regla general:</b> 1% OV hasta 20.000 UVT <b>No se puede establecer la base:</b> 0,5% de ingresos netos. <b>No existen ingresos:</b> 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$700 mill	
<b>No suministro de la documentación</b>	<b>Por presentación de la declaración con posterioridad al requerimiento</b>	
<b>Regla general:</b> 1% OV hasta 20.000 UVT + rechazo de costos y deducciones por OV no documentadas <b>No se puede establecer la base:</b> 0,5% de ingresos netos. <b>No existen ingresos:</b> 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$700 mill	El doble de las sanciones previstas en los casos: - No se puede establecer la base - No existen ingresos	
	<b>Por corrección de la declaración</b>	
	<b>Regla general:</b> 1% OV hasta 20.000 UVT (se incrementa 30% si no se liquida la sanción)	

Fuente: Estudio Comparado sobre la situación actual de las legislaciones de precios de transferencia en Latinoamérica. Aspectos Legales y Administrativo. Isaác Gonzalo Arias Esteban. Publicado en Noviembre de 2011.

## 5. Análisis funcional

El análisis funcional de los precios de transferencia, se basa en los factores determinantes de la comparabilidad, donde las características de los bienes o servicios, el análisis funcional, las cláusulas contractuales, circunstancias económicas, las estrategias de negocio, juegan un papel fundamental. Este análisis es la base sobre la cual se sustenta la comparabilidad de una transacción sujeta a precios de transferencia. La OCDE, ha planteado una metodología al respecto y está orientada dentro de su concepción para la aplicación y análisis de los precios de transferencia<sup>7</sup>.

Sin embargo, cada país podría adaptar y adoptar la metodología en función de sus consideraciones y necesidades. En el caso de Brasil, dadas ciertas particularidades que presenta la metodología adoptada, y que se desarrollan más adelante en el inciso B del presente capítulo, no se aplica el análisis funcional. Por su parte, en Argentina no se aplica el análisis funcional cuando corresponde la metodología descrita en el precitado inciso B.

<sup>7</sup> (véase OCDE, *directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, Capítulo I: El principio de plena Competencia. Sección D. Guías para la aplicación del principio de plena competencia*)

Los criterios aplicados para los países que si contemplan este análisis, se muestran en la siguiente tabla:

**Tabla III-17 Criterios establecidos para el análisis funcional**

Criterio aplicado	País
OCDE	Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, México, Panamá, República Dominicana, Uruguay y Venezuela
Mixtos (OCDE y otros criterios)	Ecuador <sup>1/</sup> , Honduras, Guatemala y Perú <sup>2/</sup> ,
Según la propia normativa	Brasil y Argentina

1/ En otro factor de la comparabilidad diferente al Análisis Funcional, específicamente las Características de las Operaciones (financieras) sí existen elementos diferentes a los de las Directrices de la OCDE y a los de los documentos borradores de la ONU.

2/ De acuerdo a la modificación realizada con fecha 18 y 23 de julio del año 2012 Decreto Legislativo N° 1112, 1120 y 1124, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

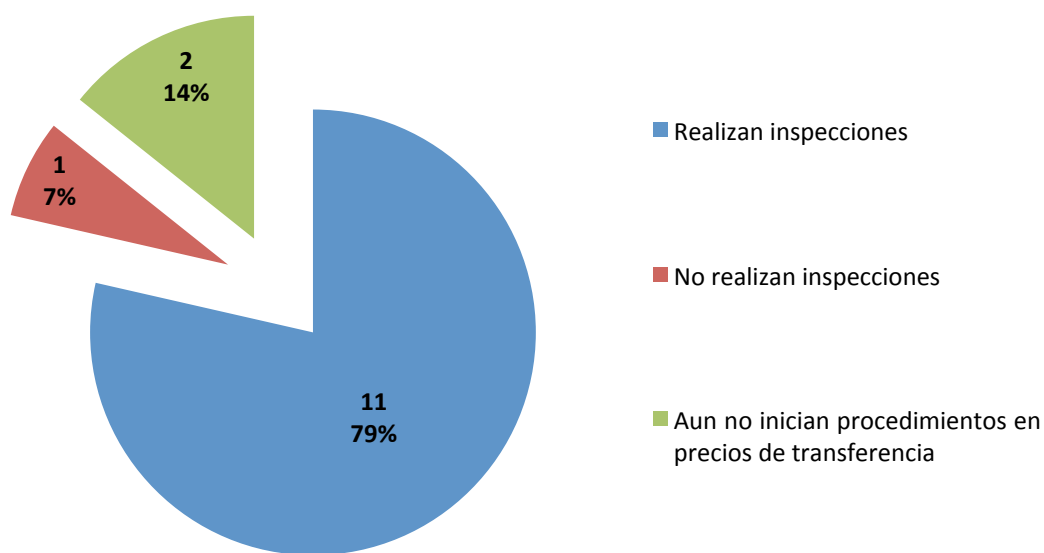
El establecer criterios mixtos como será en los casos de Guatemala, Honduras y Perú, parte del hecho de adicionar a los criterios OCDE en los cuales se sustenta la legislación, criterios propios y donde le agregan particularidades, bien sea por primera vez como es el caso de los dos primeros países o por una reforma, en el caso del tercer país. En estos países, por ejemplo le han agregado el sexto párrafo de la norma argentina a la norma del país, a fin de evaluar transacciones que se les pueda aplicar este método.

Observamos en la tabla antes señalada la preferencia de los países de América Latina por usar en sus análisis funcionales los criterios establecidos por la OCDE con un 60% de los países estudiados; en tanto que los países que usan criterios mixtos representan un 25% adicional.

Un factor importante para fines de comparabilidad, que debe tomarse en consideración por parte de las administraciones tributarias al momento de ejecutar acciones de fiscalización, son las inspecciones de campo. El 73% de los países analizados realizan estas inspecciones, con el objetivo de determinar e identificar las funciones, activos y riesgos que realmente son asumidos por los contribuyentes fiscalizados.

En el siguiente gráfico es posible ver en valores absolutos y porcentuales la cantidad y proporción de países que aplican estas inspecciones de campo.

**Gráfico III-5 Inspecciones de campo**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

A continuación se detalla lo previamente señalado en el gráfico:

**Tabla III-18 Inspecciones de campo**

Criterio aplicado	País
Realizan inspecciones	Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador <sup>1/</sup> , Honduras, México, Perú, República Dominicana, Uruguay, Venezuela
No realizan inspecciones	Panamá
Aun no inician procedimientos en precios de transferencia	Guatemala <sup>2/</sup> , El Salvador

1/ Se realizan inspecciones de campo normalmente dentro de auditorías (análisis previos o determinaciones), que percibimos son necesarios pero no suficientes como para determinar e identificar las funciones y riesgos que realmente son asumidos por el contribuyente.

2/ La Ley cobrará vigencia a partir del 1 de enero del 2013.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Otro factor que también pueden considerar las administraciones tributarias al momento de llevar a cabo un análisis funcional, es la posibilidad de obtener información de otros Estados. En la siguiente tabla se detallan los países apelan a este procedimiento:

**Tabla III-19 Solicitud de información a otros países**

Criterio aplicado	País
Suelen enviar solicitudes	Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, México y Perú
No suelen enviar solicitudes	El Salvador , Ecuador <sup>1/</sup> , Guatemala <sup>2/</sup> , Honduras, Panamá, Uruguay, Venezuela

1/ En algunas circunstancias han solicitado información a otros fiscos pero no es una práctica común.

2/ No realizan intercambios de información, porque no han iniciado los procedimientos de fiscalización, sin embargo ya se cuenta con siete (7) acuerdos de intercambio de información firmada con los países nórdicos.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Todos aquellos elementos que se puedan tomar en consideración para realizar un correcto análisis funcional, deben quedar incluidos y plasmados en los documentos que se utilicen para aplicar la metodología de precios de transferencia. Con esta información, se realiza la correcta selección del método a utilizar. En otras palabras, es importante saber que la información disponible debe conducir al método y no viceversa.

## 6. Métodos

Para determinar si las condiciones impuestas en las transacciones comerciales o financieras entre empresas relacionadas, reflejan las necesarias para cumplir con el principio del operador de plena competencia, es preciso determinar los precios o márgenes de bienes, servicios o empresas comparables, respectivamente.

De acuerdo a las características de la transacción, la información que provenga de esta y su respectivo análisis funcional; se seleccionará el método a aplicar:

**Tabla III-20 Métodos establecidos**

Métodos	Países													
	A R G	B R A	C H I	C O L	C R C	E C U	E S A	G U A	H O N	M E X	P A N	P E R	D O M	U R U
Precio comparable no Controlado	X	X	X	X		X		X	X	X	X	X	X	X
Precio de Reventa	X	X	X	X		X		X	X	X	X	X	X	X
Costo Adicionado	X	X	X	X		X		X	X	X	X	X	X	X
Distribución de Utilidades	X		X	X		X		X	X	X	X	X	X	X
Distribución Residual de Utilidades			X	X		X		X		X	X	X		X
Margen Neto Transaccional	X		X	X		X		X	X	X	X	X	X	X
Otros	X <sup>1/</sup>	X <sup>2/</sup>	X <sup>3/</sup>		X <sup>4/</sup>	X <sup>5/</sup>	X <sup>6/</sup>	X <sup>7/</sup>				X <sup>8/</sup>		X <sup>9/</sup>

1 Valor de Cotización de los *commodities* a fecha de embarque (sexto párrafo de la norma argentina en precios de transferencia).

2 Método del Precio Cotizado en Bolsas de Mercancías y futuros. En la Ley No 12.715 de septiembre de 2012, que entra en vigencia el 01 de enero de 2013.

3 Otros métodos razonables cuando no sea posible aplicar alguno de los anteriores.

4 Al no estar especificados en norma se aplican los establecidos por la OCDE.

5 Exportación e importación con precios conocidos con o sin intermediario internacional.

6 Determinación de precio promedio de mercado (Artículo 199-B). Así mismo, aunque en la normativa no contemple la utilización de métodos OCDE, el contribuyente podrá utilizarlos si demuestra la inaplicabilidad del método establecido en el Artículo 199-B.

7 Método de valoración para Importaciones o exportaciones de mercancías.

8 De acuerdo a la modificación realizada con fecha 18 y 23 de julio del año 2012 Decreto Legislativo N° 1112, 1120 y 1124, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013, se ha incluido el sexto método argentino.

9 Precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

En la mayoría de los países que establecen otros métodos, se ha incluido el método del sexto párrafo de la normativa argentina. Este método, que se desarrollara en el inciso B de este capítulo, ha sido incluido en la normativa de Brasil, Ecuador, Guatemala, Honduras, Uruguay y Perú, este ultimo de acuerdo a la reforma realizada el 18 y 23 de julio 2012. Por su parte, Brasil lo incluyó recientemente en la modificación realizada a Ley No 12.715, publicada el 18 de septiembre de 2012, asimismo, República Dominicana en la reciente modificación a su legislación mediante la Ley No. 253-12.

Con respecto a la selección de métodos, es posible que la legislación establezca algún tipo de jerarquía para la utilización de los mismos o que se aplique la denominada “regla del mejor método”.

A continuación se muestra el criterio aplicado por cada país para el uso o selección de los métodos:

**Tabla III-21 Jerarquía o prelación de los métodos**

<b>Criterio aplicado</b>	<b>Países</b>
Regla del mejor método	Argentina, Chile <sup>1/</sup> , Colombia, Costa Rica, Honduras, Panamá, Perú, Uruguay, Venezuela.
Jerarquía o prelación de métodos	Brasil, Ecuador, Guatemala, México, Republica Dominicana.
No establecen criterio para la jerarquía o prelación	El Salvador.

<sup>1/</sup> Según la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

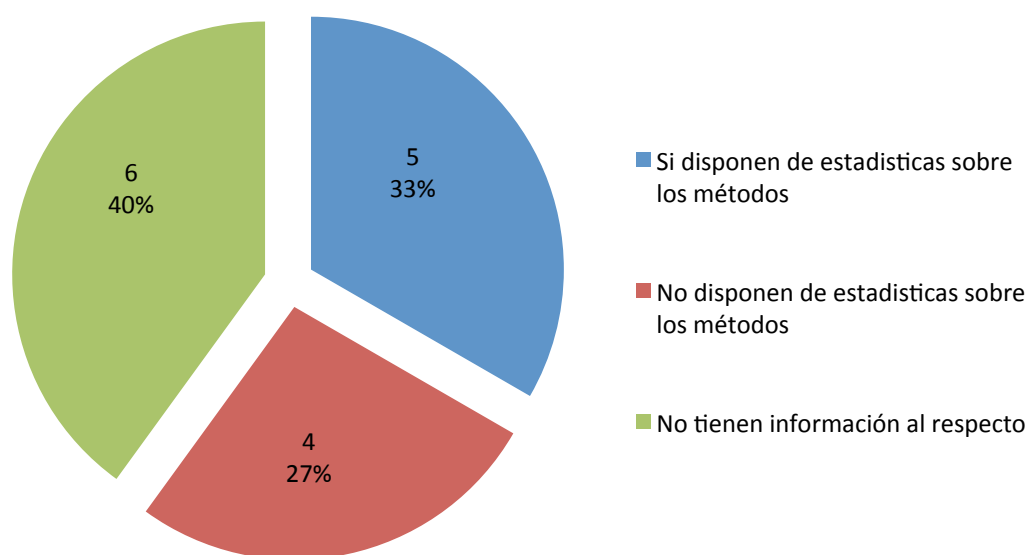
En los casos en que la legislación incluye la jerarquía o prelación de métodos, se estará estableciendo criterios que establezcan bajo que método, en primer lugar deberán evaluarse las operaciones. Si dicho

método no se puede aplicar por razones fundamentadas, se deberá pasar al siguiente método en jerarquía o prelación y así sucesivamente hasta lograr la aplicación de un método.

Algunas administraciones tributarias disponen de estadísticas sobre el nivel de utilización de los diferentes métodos. Esta situación, en muchas ocasiones obedece al tipo de industria que se desarrolla en el país, o a la situación económica que se encuentre atravesando el mismo.

A continuación podremos ver en términos absolutos y porcentuales, cuantas administraciones tributarias disponen de estadísticas sobre el uso de cada uno de los métodos por parte de los contribuyentes:

**Gráfico III-6 Proporciones estadísticas en las administraciones tributarias para el uso de los métodos**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

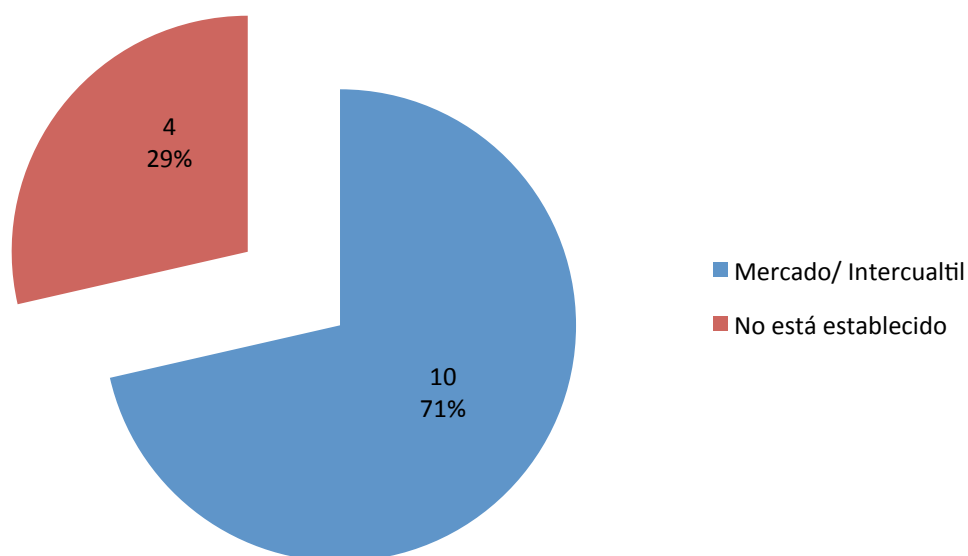
Las administraciones tributaria de Argentina, Colombia, México, Perú, Uruguay y Venezuela, han observado que el método más utilizado por los contribuyentes es el **margen neto transaccional**. También, hay administraciones que reconocen que su propia metodología es la de mayor uso, como por ejemplo, el caso de Republica Dominicana que ha establecido el método basado en índices para los diferentes sectores.

## 7. Indicadores

El indicador financiero usado con mayor frecuencia, al revisar las transacciones realizadas por los contribuyentes con sus partes vinculadas, es el **Margen Operativo**. Lo antes señalado se observa en Argentina, Colombia, Costa Rica, México, Uruguay y Venezuela. Este indicador se utiliza en la aplicación del margen neto transaccional y es calculado como: Utilidad Operativa entre las Ventas Netas.

Al aplicar los métodos de precios de transferencia y cuando se tiene más de un dato de comparación es común utilizar un rango de mercado, estableciendo en dicho rango valores máximos y mínimos o cuartiles.

**Gráfico III-7 Establecimiento de rango**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio

Del gráfico anterior se desprende que el 71% de los países establecen en su normativa la posibilidad de aplicar los rangos intercuartílicos. La siguiente tabla muestra cómo se define el rango de mercado y el punto de ajuste en cada país.

**Tabla III-22 Establecimiento de rango y su punto de ajuste**

Países	Rango	Punto del ajuste
Argentina	Intercuartil	Mediana más o menos 5%.
Brasil	No establece	Los márgenes son establecidos por la ley
Chile	No ha sido establecido	
Colombia	Intercuartil	Mediana
Ecuador	Intercuartil	Mediana
El Salvador	No se establece	Precio promedio de mercado
Guatemala	Intercuartil	Mediana
Honduras	No ha sido establecido	
México	Intercuartil	Mediana y observación más semejante
Panamá	Intercuartil	No ha sido establecido
Perú	Intercuartil	Mediana
R. Dominicana	Intercuartil	Mediana
Uruguay	Intercuartil	Mediana
Venezuela	Intercuartil	Mediana

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Argentina ha establecido como punto de ajuste la mediana disminuida en 5% para el caso que el precio o margen obtenido sea menor al valor correspondiente al primer cuartil o la mediana incrementada en 5% para el caso en que el precio o margen obtenido sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil. Posteriormente estos nuevos valores sustituirán en consecuencia a los valores iniciales.

En general, al establecer los cálculos para el rango intercuartil, además de delimitar los valores que conforman el rango de mercado y sobre los cuales opera el principio de plena competencia, se señala cual será el intervalo para realizar los ajustes. Cuando los valores objeto de análisis se encuentran fuera del rango intercuartil establecido, las normativas establecen el mecanismo o medidas estadística de ajuste.

Adicional a esta tabla en el Anexo VIII-3, se señala la normativa donde se encuentra establecida el criterio del rango y el punto de ajuste.

## **8. Ajustes para incrementar la comparabilidad**

A los fines de incrementar o mejorar los niveles de comparabilidad, en el marco del análisis de los precios de transferencia, es posible realizar ajustes. A continuación se enuncian los ajustes observados por las administraciones tributarias para mejorar el análisis de comparabilidad en precios de transferencia:



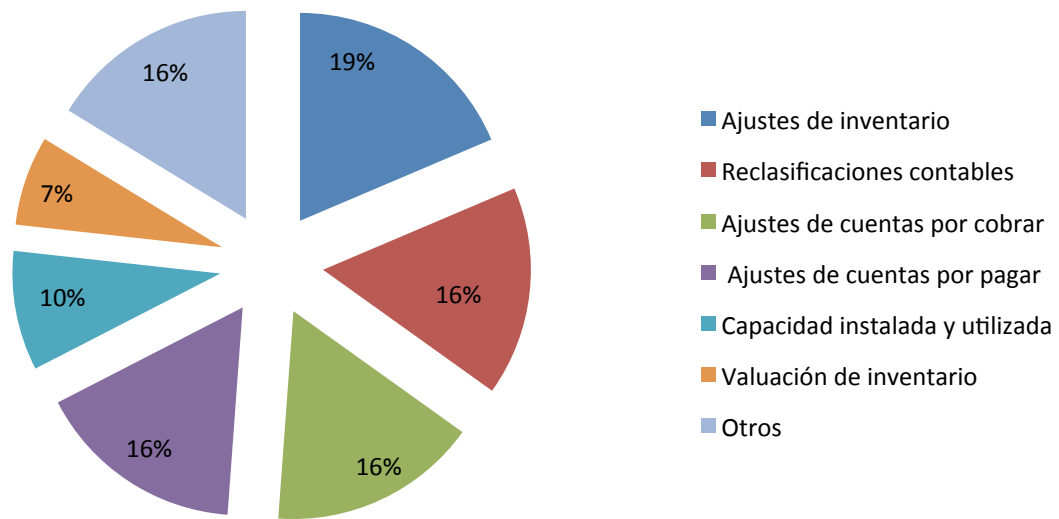
**Tabla III-23 Ajustes de comparabilidad observados por la Administración Tributaria**

<b>Ajustes</b>	<b>ARG</b>	<b>CHI</b>	<b>COL</b>	<b>CRC</b>	<b>ECU</b>	<b>MEX</b>	<b>PER</b>	<b>URU</b>	<b>VEN</b>
Corrección monetaria									X
Reclasificaciones contables	X	X			X	X	X	X	X
Valuación de inventario			X			X			X
Activos Monetarios									X
Ajustes de cuentas por cobrar	X	X	X		X	X		X	X
Activos no Monetarios									X
Impuesto diferidos									X
Capacidad instalada y utilizada	X		X			X			X
Costos de financiamiento capitalizados									X
Ajuste por pago de aranceles									X
Ajustes de inventario	X	X	X		X	X	X	X	X
Ajustes de cuentas por pagar	X	X	X		X	X		X	X
Fletes				X					

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

A través del siguiente gráfico, podemos observar lo descrito en la tabla anterior:

**Gráfico III-8 Ajustes de comparabilidad observados por la administración tributaria**  
(Proporciones en base a los de países que observan los ajustes)



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio

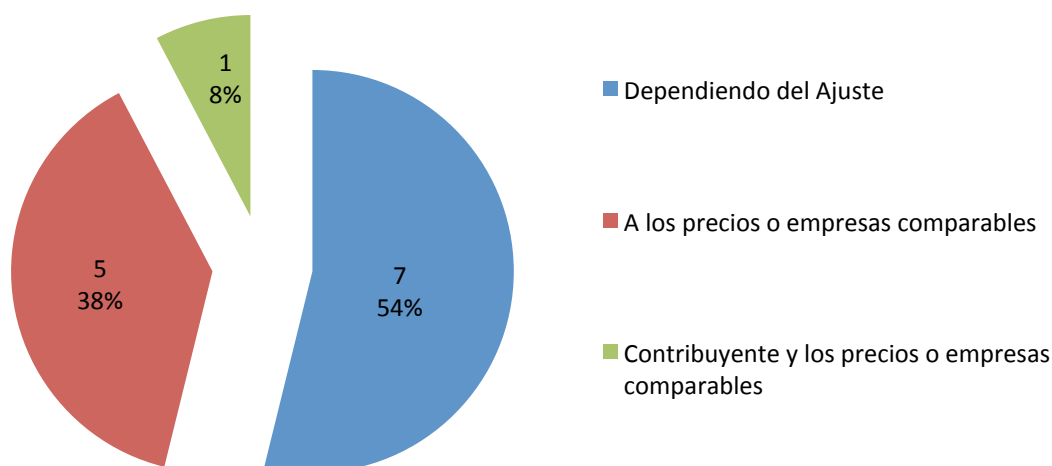
Se observó que el ajuste al inventario resulta ser el mayormente utilizado por los contribuyentes y analizado por las administraciones tributarias para su evaluación. El ajuste al inventario usualmente se realiza cuando existen diferencias en los métodos de valoración del inventario, así como cuando existe diferencia en la valoración de las cuentas por cobrar y por pagar, principalmente en el establecimiento de plazos para su cobro o pago, respectivamente. El ajuste deberá realizarse de acuerdo a los criterios promulgados en el análisis.

Se observó que las reclasificaciones contables, que dan origen a los ajustes de cuentas por cobrar y cuentas por pagar suelen de igual forma ser ajustes que se practican con frecuencia y que las administraciones tributarias observan al momento de diseñar sus procedimientos y llevar a cabo sus análisis.

Los ajustes de comparabilidad antes señalados pueden aplicarse sobre los contribuyentes, los comparables o ambos, lo cual va a depender directamente de la metodología o criterio que se fije para llevar a cabo dichos ajustes.

A continuación, un gráfico que muestra proporcionalmente el criterio aplicar los ajustes, en cuanto a quien debe ser realizado el ajuste:

**Gráfico III-9 Aplicación del ajuste**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio

En las revisiones y/o fiscalizaciones efectuadas por parte de las administraciones tributarias a los análisis realizados por los contribuyentes, se observan con gran grado de detalle los ajustes para incrementar la comparabilidad. Pudiendo estos, ser rechazados por la autoridad. Las principales razones de rechazo de un ajuste de comparabilidad son mencionadas a continuación:

- No mejoran la comparabilidad.
- Capacidad ociosa improcedente.
- Costos de intermediación excesivos o en defecto.
- No tiene justificación económica el ajuste y/o el ajuste no corresponde con la realidad.
- Carece de razonabilidad el ajuste.
- El ajuste no está documentalmente fundamentado.
- Existen errores aritméticos y de fondo en las fórmulas.
- Las tasas de interés implícitas de los ajustes de capital son incorrectas.

Los ajustes de comparabilidad son necesarios toda vez que cumplan su objetivo de mejorar el análisis efectuado entre las partes y se les dé el uso debido, haciendo que las operaciones y sus comparables sean lo más semejantes posible, con la finalidad de llevar a cabo de manera correcta las comparaciones entre las operaciones objeto del ajuste.

## 9. Ajustes correlativo o correspondiente y secundario

El ajuste correlativo o correspondiente tiene como objetivo mantener la simetría en las transacciones. En otras palabras, se aplica con el ánimo de mantener la condición de equidad de las transacciones al momento de que sean corregidas por alguna autoridad fiscal, siendo esta corrección el denominado “ajuste primario”. El ajuste secundario busca, en principio, corregir la situación como si no hubiera existido la situación que causó el “ajuste primario”. De esta manera, un Estado B que realiza el “ajuste secundario”, podría beneficiar a uno de sus contribuyentes, al considerar el precio ajustado por el Estado A, como resultado del “ajuste primario” realizado al mismo contribuyente o contribuyente relacionado, en su territorio.

A continuación se indican los países de América Latina que prevén este tipo de ajustes y su disposición en la normativa:

**Tabla III-24 Ajustes correlativos y secundarios previstos en las legislaciones**

Países	Ajuste previsto	Normativa
Argentina	Correlativo	Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional.
Chile <sup>1/</sup>	Correlativo	Artículo 41-E punto 8 de la Ley 20630, del 27/09/2012
Colombia	Correlativo	Artículo 260-5 del Estatuto Tributario.
Costa Rica	Correlativo	No en una ley específica, en base a la Directriz de la Dirección General de Tributación N° 20-03.
Ecuador	Correlativo y secundario	EL correlativo lo establece el Artículo 9 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición vigentes. El secundario de establecerse en Las disposiciones de los convenios para Evitar la Doble Imposición vigentes.
El Salvador	Correlativo	Únicamente se encuentra dispuesto en el Convenio (CDI)celebrado con España
México	Correlativo	Artículo 217 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
Perú	Correlativo y secundario	Inciso c) del Artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 109° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
Venezuela	Correlativo	Artículo 114 de Ley de Impuesto sobre la Renta

<sup>1/</sup> Incluida en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

A fines de llevar a cabo el ajuste correlativo, Costa Rica, Perú y Venezuela, establecen que debe realizarlo el contribuyente. En Ecuador y México, es la Administración Tributaria la que deberá realizar dicho ajuste. En Argentina, lo puede realizar bien el contribuyente o bien la administración tributaria, mientras que en el caso de Colombia, aún no se ha definido quien deberá realizar dicho ajuste.

La importancia de estos ajustes deriva en la necesidad de llegar al fin primordial de las normas para el control de los precios de transferencia, que radica en facilitar el adecuado control tributario, para lograr la correcta distribución de las bases imponibles. Sin embargo, de no existir acuerdo entre los países donde operan los contribuyentes que realizan transacciones entre sí, podría existir el riesgo de doble imposición sobre una misma transacción. En este sentido, el escenario más idóneo para evitar la doble imposición, se da cuando los Estados suscriben convenios que contemplen disposiciones que permitan realizar ajustes correlativos y de considerarlo necesario, ajustes secundarios.

## **B. Experiencias seleccionadas de las prácticas legislativas para el control de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe.**

Las regulaciones de precios de transferencia de los países analizados de América Latina y Caribe han sido implementadas en períodos recientes, en comparación con otros países como Gran Bretaña (1915) y Estados Unidos (1917). No obstante, muchos de los países analizados han logrado avances sustanciales y han creado respuestas novedosas a las prácticas nocivas de precios de transferencia.

En este apartado evaluaremos la experiencia de los países de la región en cuanto a prácticas no convencionales (considerando aquellas que se apartan de los métodos contemplados en las guías de la OCDE) para el control de los precios de transferencia. Hemos considerado en esta oportunidad las experiencias principalmente de Argentina y Brasil. Del mismo modo, observaremos las prácticas de República Dominicana y Venezuela

### **1. Sexto párrafo de la norma Argentina**

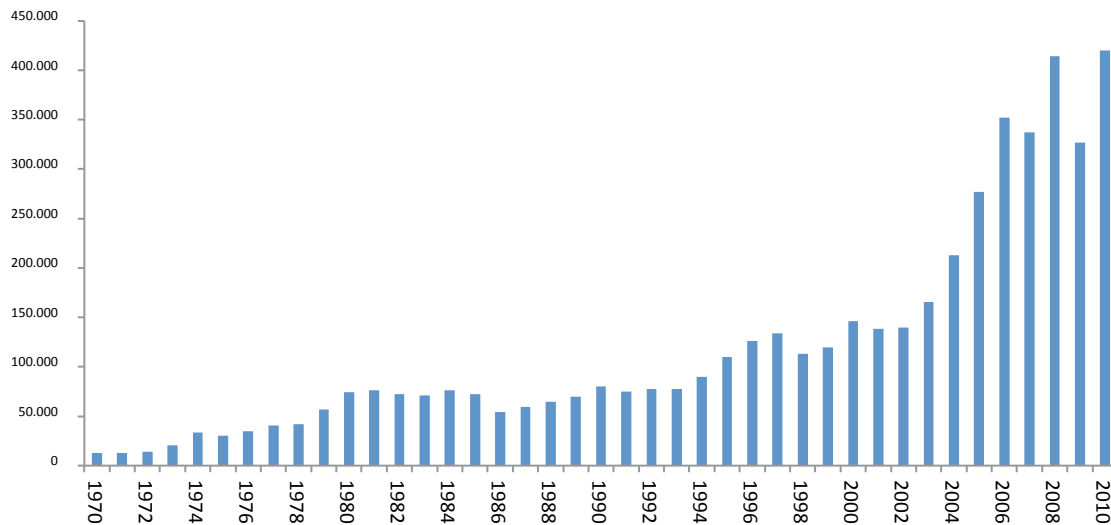
América Latina y el Caribe es una región con una fuerte presencia en sus economías de bienes de producción al granel. En 2010, según datos de la CEPAL<sup>8</sup>, América Latina y el Caribe exportó más de 420 mil millones de dólares en bienes primarios. En la gráfica a continuación se puede observar la evolución de las exportaciones de la Región históricamente.

---

<sup>8</sup> CEPAL: Comisión Económica Para América Latina

### Gráfico III-10 Exportaciones de bienes primarios en América Latina y el Caribe

En millones de dólares



Fuente: CEPAL estadísticas:

<http://websie.eclac.cl/sisgen/ConsultaIntegrada.asp?idAplicacion=6&idTema=119&idIndicador=1912&idioma=e>

En el contexto en el que América Latina y el Caribe viven, resultan importantes los proveedores de bienes primarios para las economías más desarrolladas en el mundo. Es así que las administraciones tributarias han tomado medidas en sus legislaciones, buscando que las transacciones que se vinculan a esas exportaciones tributen de manera correcta.

Algunas administraciones tributarias han desarrollado metodologías en particular con la finalidad de afrontar esta realidad como países exportadores de bienes al granel o *“commodities”*. Una de esas metodologías es la que Argentina, como pionero, desarrolló como una variante al método del precio comparable no controlado recogido en las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales y administraciones tributarias.

Argentina es un país cuya economía depende fuertemente de las exportaciones de bienes producidos al granel o *“commodities”*, en especial de aquellos del tipo agrícola como por ejemplo, los cereales. En vista de la necesidad de controlar las transacciones de estos bienes realizadas por sus contribuyentes; en especial aquellos que contaban con intermediarios vinculados en el exterior y que las condiciones establecidas entre estas partes implicaban una afectación considerable a los precios transados establecieron en su legislación una nueva metodología de análisis y valuación por precios de transferencia para este tipo de transacciones. Esta metodología se encuentra contenida en los artículos 8 y 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias; para determinación de renta de fuente Argentina y para valoración de los precios que por operaciones comerciales y financieras son pactados entre empresas relacionadas.

Para las rentas provenientes de la exportación, el procedimiento descrito en su legislación es el siguiente:

*“Artículo 8°.- Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente Argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.*

*La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.”*

Cuando se trate de importaciones:

*“Por su parte, las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera.*

...

*En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional -de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente Argentina.”*

Hasta aquí, estas disposiciones habían sido utilizadas por diferentes países a fin de determinar el origen de las rentas por exportación e importación. El elemento innovador de la normativa Argentina, para determinar la renta proveniente por exportación de bienes, es el uso del precio de mercado internacional a la fecha de embarque de la mercancía. De acuerdo a su legislación la aplicación del método es la siguiente:

*“... cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente Argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería -cualquiera sea el medio de transporte-, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional.*

*No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio convenido con el intermediario internacional, fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valorar la operación.”*

Este método no sería de aplicación si el contribuyente puede suministrar prueba fehaciente de que la transacción ha sido realmente concertada. Para tales fines debe suministrar informaciones que demuestren que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, una serie de requisitos, como los siguientes:

- a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;*
- b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado; y*
- c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.*

Uno de los puntos que se destacan en la aplicación de esta metodología es que al tratarse de exportaciones de cierto tipo de productos la valoración del bien, en el caso que sea menor el precio con el intermediario internacional que el precio del mercado transparente, se deberá realizar a la fecha de carga de la mercancía según el precio que indique se mercado transparente.

El objetivo principal de esta metodología radica en la valuación de las transacciones entre relacionadas que cumplen las condiciones definidas por la normativa aplicando para aquello el precio a la fecha de embarque de las mercancías. Es decir, independientemente de la fecha en que se realiza o pacta un contrato entre las vinculadas (principal riesgo) para la determinación de los valores a tributar se debe utilizar el valor del bien en el mercado transparente a la fecha en la que efectivamente se está embarcando el mismo.

La principal ventaja que tiene esta metodología es la de controlar de manera severa el riesgo que existe en las transacciones entre vinculadas que utilizan intermediarios, lo cuales pueden estar domiciliados o siendo utilizados para dirigir las utilidades en la transacción de los bienes a jurisdicciones de menor imposición.

Sin embargo, la principal desventaja de esta metodología está precisamente en la rigurosidad de ella; pues para su aplicación requiere de información pública de los bienes en mercados transparente y que dicha valuación exista para los días en que las mercaderías son embarcadas.



En conclusión; esta metodología es un avance en el diseño de medidas de control, que partiendo de las Directrices de la OCDE se acoplan o atienden la realidad de las economías de la Región; caracterizada por la producción de bienes producidos al granel o “*commodities*”.

Es por ello que este método desarrollado en Argentina, ha sido implementado en los mismos términos o con ciertas variantes, por los países de la región. En especial, aquellos países con gran dependencia de productos agrícolas o recursos naturales no renovables, a fin de proteger la base imponible en los sectores relevantes de sus economías, como Ecuador, Uruguay, y recientemente Perú, este último de acuerdo a la modificación promulgada en fecha 18 y 23 de julio del año 2012. Asimismo, este desarrollo está siendo evaluado por otros países con características similares en otras regiones del mundo.

## **2. Métodos brasileños**

Las reglas de control de los precios de transferencia en Brasil difieren significativamente de las implementadas en los demás países de la región. Su sistema se basa en la determinación de márgenes fijos de mercado para las rentas de importación y exportación con empresas relacionadas del exterior.

El modelo brasileño también impone montos máximos para deducción de gastos. En general, todas las transacciones entre una empresa brasileña con sus relacionados del exterior, paraísos fiscales y regímenes preferentes, aun no siendo estos últimos relacionados, estarían alcanzados por la legislación de precios de transferencia. No obstante, existen transacciones que están excluidas de estos los controles, como son:

- i. Pagos o cobros por concepto de regalías y servicios de asistencia técnica, científica, administrativa o similar.
- ii. Intereses pagados, si el acuerdo correspondiente ha sido registrado en el Banco Central de Brasil.

La legislación brasileña está contenida en los Artículos 18 a 24-B de la Ley N° 9.430 del 27 de diciembre de 1996, en la Norma Administrativa IN SRF N° 243 del 11 de noviembre de 2002 y en la Ley No 12.715 de septiembre de 2012, que modifica algunos aspectos de la legislación anterior. La reciente reforma incluye:

- Modificación en los márgenes fijos del Método del Precio de Reventa (PRL);
- Se Incluye el Método del Precio Cotizado en Bolsas de Mercancías y Futuros (PCI) – para las importaciones de “*commodities*” sujetos al precio en Bolsas de M&F;
- Se incluye el Método del Precio Cotizado en Bolsas de Mercancías y futuros (PECEX) – para las exportaciones de commodities sujetos al cotización en Bolsas de M&F.
- No se permite al contribuyente hacer uso de la regla del método más conveniente o mejor método para el contribuyente, en las transacciones de commodities – casos en que los métodos PCI y PECEX son obligatorios a partir de 2013.
- Se definen nuevos márgenes diferenciados para las rentas por importación de bienes para reventa e industrialización, los nuevos márgenes son de 20%, 30% y 40% dependiendo del sector.

- Los intereses de los préstamos a partes vinculadas, aun cuando estén debidamente registrados con el Banco Central de Brasil, van a ser deducibles sólo hasta una tasa de interés igual a la tasa LIBOR en dólar de los Estados Unidos de América, para préstamos de seis meses más un spread del 3% anual, prorrateada según el período al que se refieren los intereses. Este porcentaje puede ser reducido por el Ministerio de Finanzas.

Lo atípico del régimen de precios de transferencia brasileño está dado por la metodología para la determinación de los precios o márgenes que estarían acordes y serían compatible con la legislación de precios de transferencia. En principio se debe comparar el precio practicado (precio efectivo) con el precio comparable de referencia, obtenido mediante alguno de sus métodos. A fines de determinar el precio practicado y el precio comparable o de referencia, se establece lo siguiente:

- Precio practicado*: se deberá tomar el precio promedio aplicado a todas las transacciones entre partes relacionadas.
- Precio comparable o de referencia*: Se refiere al precio verificado a través de la aplicación de uno de los métodos establecidos en la legislación de precios de transferencia, partiendo del análisis de los precios promedios practicados entre partes independientes o de sus costos de producción.

La legislación brasileña adopta diferentes métodos de comparabilidad directa e indirecta, para verificar los que serían precios comparables atendiendo al tipo de operación realizada, tal como se resume en la siguiente tabla:

**Tabla III-25 Métodos brasileños para precios de transferencia**

	<b>Métodos para importaciones</b>	<b>Métodos para exportaciones</b>
Comparación directa	PIC – Precio comparable de independientes	PVEx – Precio de venta de exportaciones
	PIC – Precio Cotizado en Bolsas de Mercancías y Futuros	PECEX – Precio Cotizado en Bolsas de Mercancías y futuros
Comparación indirecta (Reventa)	PRL – Precio de reventa menos ganancia (20%, 30% y 40%)	PVA – Precio de venta a mayorista en el país de destino, menos ganancia de 15%;
		PVV – Precio de reventa en el país de destino, menos ganancia de 30%
Comparación indirecta (Producción)	CPL – Costo de Producción más margen de 20%	CAP – Costo de adquisición o producción, más impuestos y ganancia de 15%

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

#### **Métodos para importaciones:**

Para el caso de las importaciones, cuatro métodos son utilizados para calcular los precios comparables en la adquisición de activos, bienes, servicios y derechos. El primero de estos, el **método de precio comparable entre independientes**, es el resultado del promedio de precios de bienes, servicios y derechos verificados en empresas independientes en Brasil o el extranjero en transacciones de compra o venta similares y bajo condiciones de pago similares. El uso de las transacciones propias del contribuyente con terceros con propósitos del uso del método PIC será aceptable sólo en la medida en que las transacciones comparables sean equivalentes al 5% de las transacciones testeadas.

Una variante a este método es el método **de “commodities” – PCI**, de aplicación es exclusiva a las importaciones de “commodities”.

El **método de Precio de Reventa** de la metodología brasileña corresponde al método de Reventa de la OCDE, con la variante de que los márgenes de ganancia son previamente definidos. Este método aplica a la importación de productos terminados para reventa o productos que serán sometidos a la industrialización. Los márgenes están definidos de acuerdo a la industria y oscilan entre 20 y 40 por ciento.

**Tabla III-26 Márgenes del método de reventa para importaciones**

Margen	Sector
40%	Farmoquímicos y farmacéuticos Productos del Tabaco Equipos e instrumentos ópticos, fotográficos y cinematográficos; Máquinas, aparatos y equipos para uso dental, médico y hospitalario; Petróleo y gas natural; Derivados de petróleo.
30%	Vidrio y productos de vidrio; Productos químicos; Pulpa, papel y productos de papel; Metalurgia.
20%	Otros sectores económicos no especificados en la Ley

Fuente: Administraciones tributarias consultadas y Clair Maria Hickmann (2012) – Mesa redonda internacional Buenos Aires, 9 y 10 de Octubre de 2012.

El precio será entonces el promedio ponderado del precio de bienes, servicios o derechos comparables una vez se han practicado las siguientes deducciones:

- Descuentos.
- Impuestos y contribuciones cargados a la venta.
- Comisión de intermediación.
- Los márgenes de ganancia según sea el caso.

**Método de Costo de Producción más margen.** El precio será calculado entonces del promedio de los costos de producción de los activos, bienes y servicios o derechos similares en el país donde originalmente fueron producidos y agregándosele un margen de 20% sobre los costos más los impuestos a la exportación que son cargados en el país de origen. En adición a estos costos directos, otros costos indirectos pueden ser también tomados en consideración, como son: costos de los bienes, servicios, o derechos utilizados o consumidos en el proceso de producción, pérdidas razonables del proceso, depreciación y gastos de arrendamiento y mantenimiento relacionados al proceso de producción

Los métodos antes descritos muestran una gran analogía con alguno de los métodos de la OCDE. En el caso del primer método brasileño citado en la tabla V-1, el método de precio comparable de independientes, sería el análogo al Método del Precio Comparable no Controlado (CUP) de las directrices de la OCDE. El método de Precio de Reventa se corresponde al método de Reventa de la OCDE, y el método de Costo de producción al método de Costo Adicionado.

### Métodos para exportaciones:

La metodología para la valoración de las exportaciones de acuerdo a la metodología brasileña tiene dos vertientes, por un lado existen disposiciones que liberan al contribuyente de ciertas obligaciones de precios de transferencia, lo que constituye su régimen de “*Safe Harbours*” y los métodos específicos para bienes exportables. En cuanto a los métodos, se definen los siguientes:

**Precio de venta de exportaciones:** El precio comparable se define como el promedio aritmético de los precios asignados en operaciones de exportación de bienes, activos, servicios o derechos iguales o similares de una empresa brasileña a empresas independientes.

- **Precio cotizado en Bolsas de mercancías y futuros:** este método es similar al anterior, su aplicación es exclusiva a las exportaciones de “*commodities*”, que coticen en mercados abiertos.
- **Precio de mayorista en el país de destino menos ganancia:** Este método resulta del promedio ponderado de los precios mayoristas de iguales o similares activos o bienes en el país de destino, cuando se han llevado a cabo bajo condiciones similares. Es admisible a este método descontar los impuestos sobre la venta aplicados en esos países, así como también el margen de ganancia de 15% sobre el precio de venta bruta.
- **Precio de reventa en el país de producción menos beneficio:** El precio comparable bajo este método es el resultado de un promedio ponderado de los precios de venta minorista de igual o similares productos o activos en el país de destino, en transacciones llevadas a cabo bajo condiciones similares. Al precio así obtenido le será descontado los impuestos a las ventas en ese país y el margen bruto de reventa de 30%.
- **Costo de adquisición o de producción más impuestos y ganancia:** el precio de transferencia es el promedio aritmético ponderado de los costos de adquisición de insumos para la producción asociados con los activos o bienes, servicios o derechos a ser exportados más los impuestos en correspondientes en Brasil y el margen de ganancia de 15% sobre el monto total exportado.

En general, en los métodos descritos anteriormente, tanto para importaciones como para exportaciones, con el propósito de seleccionar transacciones comparables en algunos de estos métodos, se utiliza el promedio de valores de transacciones de activos, bienes, servicios o derechos entre partes no relacionadas en Brasil o en otros países. Al igual que en la metodología de la OCDE, bajo el esquema brasileño son admitidos los ajustes para aumentar la comparabilidad entre las transacciones. Estos ajustes, de acuerdo al artículo 9 de Normativa SRF 243 de 2002, incluyen: los plazos de pagos, cantidades transadas, plazos de garantías ofrecidos, costos de publicidad y mercadeo relacionados, costos relacionados al mantenimiento de estándares de calidad y control, costos de almacenamiento, fletes y seguros.

### Safe harbours

La legislación brasileña, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, podría eximir a los contribuyentes de cumplir con los requerimientos generales de precios de transferencia, en cuanto a la valoración e información. El régimen de “safe harbour” vigente en Brasil es aplicable bajo las siguientes condiciones:

El contribuyente que tiene una ganancia neta originada de las ventas de exportación a partes vinculadas antes impuestos sobre ganancia, en un monto equivalente de al menos un 5% sobre dichas ventas, no necesita hacer ajustes de precios de transferencia;

Cuando el contribuyente tiene ingreso de exportación neto, dentro del año natural, igual o menor al 5% de sus ingresos netos totales, no está sujetos al control de las reglas de precios de transferencia;

Cuando el precio promedio de exportación de las transacciones entre partes vinculadas es igual o mayor que 90% del precio de venta promedio en transacciones con partes no vinculadas en el mercado brasileño.

Reglas especiales para la conquista de nuevos mercados. En el caso de operaciones de exportación dirigidas a conquistar nuevo mercado de bienes y servicios brasileños, cuando previamente adaptada a determinadas condiciones, no están sujetos a las reglas de precios de transferencia.

Estas reglas no son aplicables cuando se registren exportaciones hacia países considerados como de tributación favorable, de acuerdo a la definición de la Ley interna.

### 3. Método dominicano para hoteles todo incluido

República Dominicana, ha logrado un avance sustancial en las auditorías a empresas de la rama de actividad hotelera, más específicamente, los hoteles de servicio todo incluido. Sector que representa el 2.0% del PIB de su economía y el 7% de sus ingresos por exportaciones.

A fin de proteger la base gravable de fuente Dominicana de esta industria, en 2006 este país introdujo en su legislación interna los lineamientos para el control de los precios de transferencia del sector. De acuerdo a esta, la Administración Tributaria determinaría las tarifas de plena competencia para posteriormente firmar un Acuerdo de Precios Anticipados sectorial, es decir, por parte de los contribuyentes del sector de hoteles de servicio todo incluido.

*“Para el caso del sector hotelero de todo incluido, cuyo negocio tiene vinculaciones particulares relacionadas con el exterior, la Administración Tributaria podrá definir Acuerdos de Precios Anticipados (APA) sobre los precios o tarifas que serán reconocidas a partir de parámetros de comparabilidad por zonas, análisis de costos y de otras variables de impacto en el negocio hotelero de todo incluido. El sector estará representado para la firma del APA por la*

*Asociación Nacional de Hoteles y Restaurantes (ASONAHORES). Los acuerdos serán publicados mediante resolución y su vigencia será de dieciocho (18) meses. Los acuerdos subsiguientes podrán tener una vigencia de hasta 36 meses. En los casos en que se haya vencido un Acuerdo de Precios Anticipados (APA) y no existiere un nuevo acuerdo, continuará vigente el acuerdo anterior hasta que fuere aprobado el nuevo APA (Advance Pricing Agreements).<sup>9</sup>*

La misma legislación establecía los parámetros para establecer las tarifas que serían determinadas a partir de análisis de comparabilidad por zonas, análisis de costos y de otras variables de impacto en el negocio hotelero de servicio todo incluido. La determinación del precio de transferencia se realizó tomando la tarifa por noche que paga el huésped o cliente final en el extranjero; de paquetes de 7 noches descontando el transporte, para fechas seleccionadas, de acuerdo a: (a) la categoría del establecimiento, (b) la zona de ubicación y (c) la temporada, alta y baja.

Este método considera el precio de los consumidores finales en su mercado destino y le descuenta los márgenes que obtienen los agentes mayoristas y minoristas por la comercialización de las habitaciones. El precio de transferencia se define como:

$$PT = \text{Tarifa pública promedio de mercados destino} - \text{Margen de intermediación}$$

En dónde la **tarifa pública promedio de mercado destino**, es el promedio de las tarifas a las cuales es vendida la noche de alojamiento todo incluido en los países de origen del consumidor final/turista. Esta tarifa fue obtenida a través de encuestas.

El **margen de intermediación** es la suma de los márgenes de comercialización de los intermediarios turísticos, como Tour Operadores o mayorista y agentes de viajes minoristas, el margen de comercialización sería la suma de estos. Este margen de libre competencia, por comercialización obtenido por empresas independientes fue de 20% y 25%.

Este precio fue la base para la determinación del ingreso de fuente dominicana, tanto para el Impuesto Sobre la Renta (ISR) como para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (análogo al Impuesto al Valor Agregado – IVA).

Esta metodología se convirtió en el “*Benchmark*” de las auditorías conducidas a las empresas de ese sector, y a modo de un “Puerto Seguro” para los contribuyentes, que en periodos subsiguientes a los fiscalizados, pueden aplicar los precios determinados por la Administración Tributaria, para la determinación de los ingresos de fuente dominicana.

---

<sup>9</sup> En reciente modificación al Código Tributario Dominicano, fue eliminado este literal sobre APAs sectoriales. La nueva modificación a la legislación permite el uso de Acuerdos de Precios Anticipados y régimen de protección.

Como resultado de este procedimiento fueron auditados el 50% de las empresas multinacionales que prestan el servicio, cuyos ingresos representan el 83% de los ingresos de la actividad.

#### **4. Otras experiencias: auditorías fiscales en materia de precios de transferencia en Venezuela**

En el año 2006 se da inicio a los procedimientos de fiscalización en materia de precios de transferencia por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). La primera fiscalización notificada fue orientada al sector energético, más concretamente a la empresa Shell Venezuela, S.A. para el ejercicio fiscal culminado en el año 2005. La cifra que se reportó para el momento de la notificación fue por 38,1 mil millones de bolívares.

Esta primera fiscalización se basó en verificar los ingresos, costos y gastos de las operaciones de importación y exportación entre empresas relacionadas. Consistió en determinar los intereses de financiamientos entre los vinculados para efectos de la legislación venezolana. Durante el año 2007, Shell Venezuela, S.A., se allanó a la objeción fiscal y pagó el reparo realizado.

Partiendo de esta fiscalización, y objeto de impulsar el control fiscal de los precios de transferencia en Venezuela, se creó en el año 2007, una división de Precios de Transferencia y Acuerdos Anticipados, reorganizando la Unidad de Precios de Transferencia adscrita a la Gerencia de Estudios Económicos Tributarios. Siendo hoy en día esta División parte de la Gerencia de Fiscalización.

Entre otras funciones esta división es la encargada de *“Supervisar y coordinar la asesoría al Nivel Operativo<sup>10</sup> en las auditorías efectuadas en materia de precios de transferencia”*, dado que la función fiscalizadora se realiza por medio de las Gerencias Regionales, siendo función de la División *supra* mencionada asesorar y analizar la información requerida para estas fiscalizaciones entre otras funciones establecidas.

Desde entonces, hasta octubre de 2012, la Administración Tributaria Venezolana cuenta con una división exclusiva para evitar la manipulación abusiva de los precios de transferencia, la cual ha programado, controlado y asistido todas las fiscalizaciones realizadas por el SENIAT, observando que una de las problemáticas que ha enfrentado en las revisiones es el uso de cifras históricas o las cifras ajustadas por efectos inflacionarios, dado que la legislación venezolana no establece criterio explícito al respecto.

Siendo este tema de discusión y análisis para la Administración Tributaria, Contribuyentes y Asesores en general durante varios años. Temas que toma importancia al entre en vigencia para Venezuela las Normas Internacionales de Contabilidad. Sin embargo, es un tema que se considera complejo, dado que existen diversos factores a tomar en consideración, pudiendo expresar que uno de los más resaltantes es que la

---

<sup>10</sup> Nivel Operativo: son aquellas instancias del SENIAT que tienen las competencias necesarias para ejecutar funciones fiscalizadoras, específicamente las Gerencias Regionales.



misma Ley de Impuesto sobre la Renta que prevé su propia metodología para reconocer los efectos inflacionarios.

En las prácticas Venezolanas se ha determinado que los análisis de precios de transferencia son extra contables de naturaleza financiera y que deben expresar la realidad del mercado en el cual se encuentran expuestas las transacciones sujetas al régimen de la materia. Dado lo anterior se debería considerar los efectos de la exposición a la inflación. Sin embargo, existen impedimentos de tipo teórico que imposibilitan la utilización de dichas cifras en auditorías que lleva a cabo la administración tributaria venezolana. Un criterio emitido por la Gerencia General de Servicio Jurídico en junio 2011, el cual establece que el valor histórico de una transacción es el que mejor refleja el quantum de la operación, convirtiéndolo en el valor ideal para efectuar las comparaciones a efectos de precios de transferencia.

Al respecto, se han generados diversas discusiones, pero en la práctica Venezolana ha llevado que todas las fiscalizaciones en precios de transferencia se realicen a valores históricos o nominales. A diferencia de las practicas establecidas por otros países como en México por ejemplo, que reconoce el efecto inflacionario en sus auditorías. Sin embargo, la práctica de los precios de transferencia pudiera arrojar que el análisis se basara en una u otras cifras, dependiendo del análisis funcional llevado a cabo durante el proceso de revisión de los precios de transferencia que de simplemente establecer un criterio taxativo en la materia.

Hoy en día la Administración Tributaria ha realizado varias auditorías en la materia, estableciendo criterios como el antes señalado para su control de los precios de transferencia en Venezuela. Así mismo, se ha enfocado y fijado estrategias para detectar y sancionar contribuyentes que se encuentran omisos en el cumplimiento de sus deberes en el régimen de la materia, aplicando para ello acciones de verificación de deberes formales establecidos en la Ley de impuesto sobre la renta y el código orgánico tributario venezolano.

Sin duda alguna, con el andar del tiempo y la práctica de la materia se determinan puntos esenciales dentro de los precios de transferencia y será solo en la medida que la administración tributaria revise, audite, fiscalice y asista técnicamente que se desarrollaran mejores metodología enfrentado realidades, en particular las económicas, que hace que se tomen acciones para el análisis de los precios de transferencia.

#### **IV. Aspectos relativos a las estructuras administrativas para la aplicación de las normas para el control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia.**

##### **A. Unidades de precios de transferencia: estructura administrativa interna para el control de los precios de transferencia.**

Las administraciones tributarias de Latinoamérica y el Caribe varían significativamente en cuanto a su estructura. Uno de los elementos más importantes que determinan el éxito del trabajo realizado por las administraciones tributarias pasa por el recurso humano que forma parte de esa estructura. En este sentido, el presente trabajo buscó conocer la situación del recurso humano en el ámbito del control de los precios de transferencia, en las administraciones tributarias de los países de América Latina y el Caribe. Al respecto, se ha observado que existen importantes diferencias que van desde la estructura y conformación de los equipos, hasta los mecanismos de capacitación, reclutamiento y remuneración.

La mayoría de las administraciones objeto del estudio, cuentan con departamentos, áreas o equipos especializados en tributación internacional. El 75% de las administraciones analizadas de América Latina y una selección de países del Caribe, cuentan con equipos especializados en temas de tributación internacional; tan solo el 25% restante de las administraciones (cinco) no cuentan con estos equipos. Es importante señalar que el tema de precios de transferencia se ha desarrollado de manera dispar en la región. En otras palabras, existen administraciones tributarias con muchos años de experiencia que cuentan con equipos especializados y en el otro extremo, otras que están considerando su creación o incorporación.

En conclusión, es posible mencionar que en la Región, mayoritariamente las administraciones tributarias, si cuentan con una dependencia especializada en temas internacionales y en particular, de precios de transferencia. En la tabla a continuación se listan las dependencias existentes en los países analizados.

**Tabla IV-1 Dependencia que trata sobre temas tributarios internacionales**

<b>País</b>	<b>Dependencia</b>	<b>A quién reporta la dependencia</b>
Argentina	Departamento Gestión y Evaluación Técnica Internacional	Subdirección General de Fiscalización
Brasil	División de Fiscalización N° 1 (área de Precios de Transferencia)	Delegación de Fiscalización de Mayores Contribuyentes
Chile	Área de Precios de Transferencia y Tasaciones	Departamento de Fiscalización Internacional
Colombia	Sub-Dirección de Gestión de Fiscalización Internacional	Dirección de Fiscalización
Costa Rica	Dirección de Tributación internacional y Subdirección de Acuerdos Previos de Precios de Transferencia	Dirección de Tributación

País	Dependencia	A quién reporta la dependencia
Ecuador	Departamento de Grandes Contribuyentes y Fiscalidad Internacional	Auditoría Tributaria (Direcciones Regionales)/ Gestión Tributaria (Dirección Nacional)
El Salvador	Departamento de Precios de Transferencia	Subdirección de Grandes Contribuyentes/ Dirección de Fiscalización
Guatemala	Departamento de Fiscalización de Precios de Transferencia	Intendencia de Fiscalización
Honduras <sup>1/</sup>	No Definido	Dirección de la Administración
México	Administración de Fiscalización de Precios de Transferencia	Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia
Panamá	Departamento de Precios de Transferencia	Subdirección de Tributación Internacional
Perú	Gerencia de Fiscalización Internacional y Precios de Transferencia	Intendencia Nacional de Cumplimiento Tributario
República Dominicana	Departamento de Precios de Transferencia	Gerencia de Grandes Contribuyentes
Uruguay	Departamento Fiscalía Internacional.	División de Grandes Contribuyentes
Venezuela	División de Precios de Transferencia y Acuerdos Anticipados	Gerencia de Fiscalización

1/En proyecto, por concretar dentro de la estructura de la Dirección Ejecutiva de Ingresos.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas

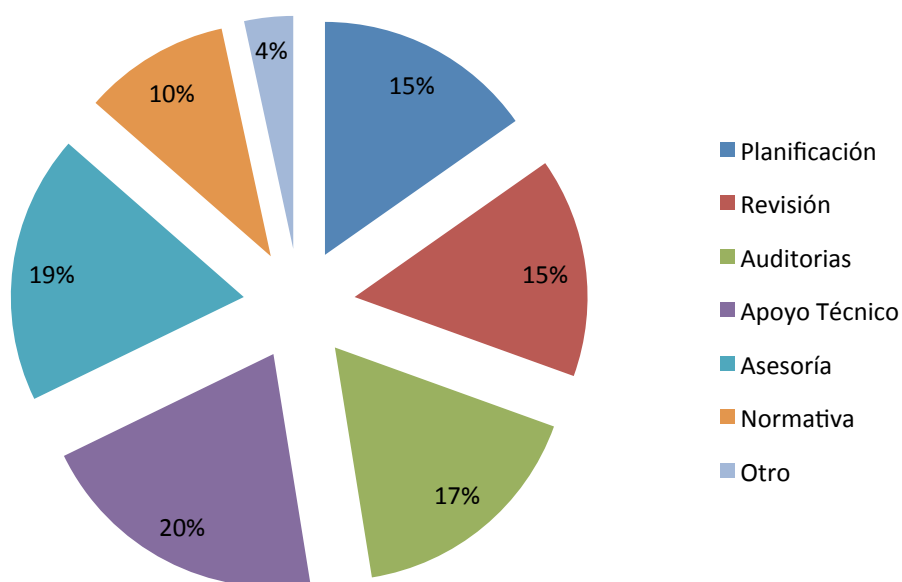
La gran mayoría de las administraciones tributarias bajo análisis, presentan estructuras organizacionales descentralizadas; es decir, cuentan con oficinas centrales y dependencias o delegaciones regionales o zonales que atienden las diferentes tareas de la administración tributaria<sup>11</sup>. Dentro de estas estructuras organizacionales se encuentran las unidades especializadas en temas tributarios internacionales. Cada estructura organizacional presenta diferentes esquemas de atención a estos asuntos internacionales que van desde la descentralización de los equipos de tributación internacional como es el caso del Ecuador o la centralización del trabajo de estos equipos en las oficinas principales de la administración como es el caso de México.

Aunque con nombres diferentes o denominaciones distintas, tal como es posible verificar en la tabla anteriormente señalada, las administraciones tributarias, en su mayoría cuentan con un área, departamento, unidad, gerencia o división que se encarga de temas internacionales y/o de precios de transferencia. A efectos de profundizar sobre estas unidades, se analizaron los siguientes aspectos en administraciones tributarias de 20 países de América Latina y el Caribe: funciones de planificación, de revisión, de auditoría, de apoyo técnico, de asesoría, normativas, entre otras. Comúnmente, las unidades de precios de transferencia realizan funciones de auditorías, apoyo técnico y asesoría. En la gráfica a

<sup>11</sup> “Estado de las Administraciones Tributarias de América Latina: 2006-2010. CIAT-BID-CAPTAC-DR”. Sección Aspectos Institucionales” <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/administraciontributaria.html>

continuación se puede ver en qué proporción las diferentes funciones son asumidas por las unidades de precios de transferencia en las administraciones tributarias.

**Gráfico IV-1 Funciones asumidas por las unidades de precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

En México la dependencia de precios de transferencia se dedica también por ejemplo al tema de Acuerdos de Precios Anticipados (APAs) y Acuerdos Multilaterales Anticipados de Precios (MAPAs).

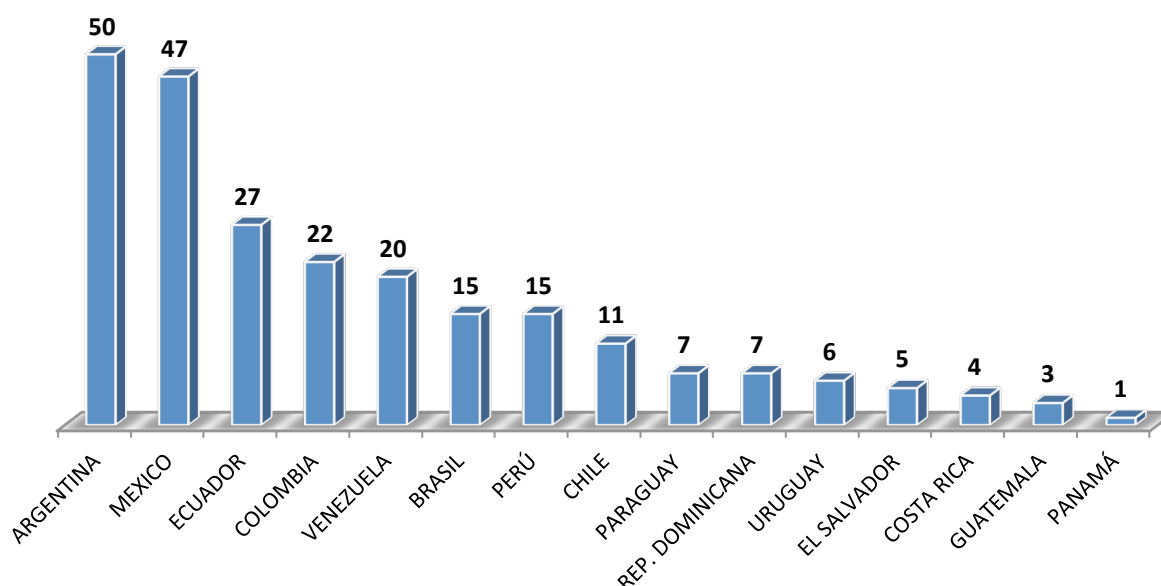
El éxito en el desarrollo del control sobre los precios de transferencia, entre otros aspectos, además de la estructura organizacional, es por las características del personal. En este sentido, la investigación buscó averiguar sobre los planes de capacitación que reciben los funcionarios de las unidades de precios de transferencia. Se ha identificado que tan solo un 30%, de las administraciones tributarias de América Latina y un grupo del Caribe, si cuentan en sus administraciones tributarias con planes de capacitación especiales para el equipo a cargo de precios de transferencia.

En algunos países de la Región, aun cuando no cuentan con un plan de capacitación para los funcionarios de precios de transferencia, se realizan esfuerzos por brindar charlas, cursos, talleres, etc. relativos a la materia. La ejecución de estas actividades, incluido los planes, se desarrollan principalmente cada uno o dos años; y unos pocos países los realizan cada tres o seis años. El dinamismo en los procesos de capacitación que se observan en las administraciones tributarias no es igual de ágil frente a lo dinámico que es el tema de precios de transferencia y las diferentes actuaciones de los contribuyentes al respecto. Los planes de capacitación deben ir acorde a la velocidad con que evoluciona y se desarrollan los negocios y accionar de los contribuyentes frente a los precios de transferencia.

Las capacitaciones brindadas a los funcionarios que integran las unidades de precios de transferencia de las administraciones tributarias analizadas, son en un 34% de tipo internacional, en un 29% nacional, en un 29% interna –dentro de la misma administración tributaria- y en un 8% se brinda a través de internet u on-line. Las capacitaciones referidas contemplan la atención a talleres, charlas, cursos y/o seminarios impartidos tanto desde el sector privado como público.

A continuación, se investigó también sobre el número de funcionarios con que cuentan las unidades de precios de transferencia. En la siguiente gráfica se puede observar la distribución de funcionarios con los que cada administración tributaria cuenta para atender estos asuntos.

**Gráfico IV-2 Número de funcionarios en unidades de precios de transferencia por país**



Argentina: de los 50 funcionarios reportados, 10 se desempeñan en tareas de Intercambio de Información.

Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio

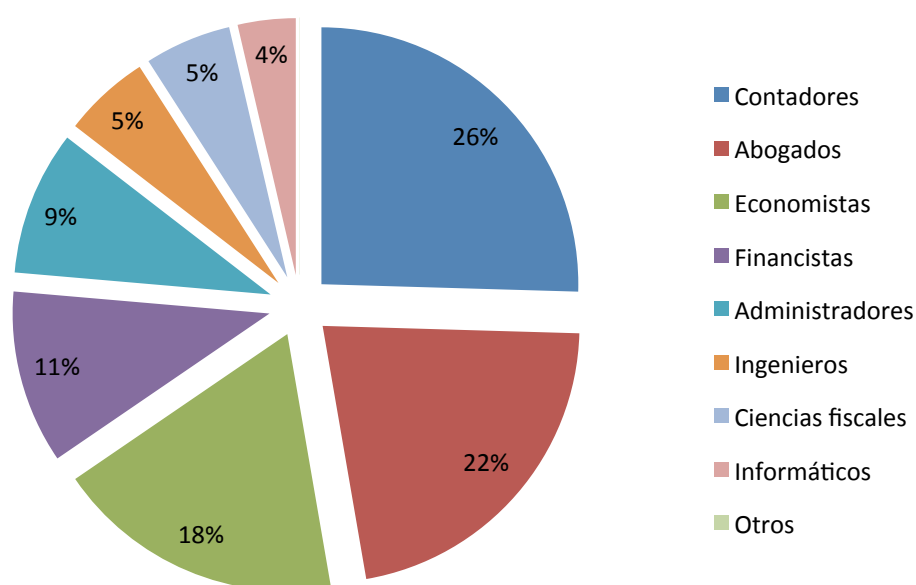
Adicionalmente, a modo complementario con los datos que muestra el gráfico anterior, resulta importante conocer la composición de esos equipos, es decir, averiguar qué perfil tienen sus integrantes. Esta información es importante pues ayuda a las administraciones tributarias, en especial a las que están iniciándose en la materia, a diseñar sus estrategias de recursos humanos de manera que puedan estructurar equipos multidisciplinarios capaces de brindar resultados óptimos en sus procesos de control.

La conformación de equipos multidisciplinarios, resulta ser una acción importante para lograr el éxito en materia de precios de transferencia. De acuerdo a la información proporcionada por los veinte países estudiados, el 65% de ellos cuentan con equipos multidisciplinarios que conforman las unidades de precios

de transferencia, mientras que el 35% restante no dispone de este tipo de equipos. Hay administraciones tributarias que se apoyan en expertos e informes técnicos de otras organizaciones del Estado, lo cual es una alternativa válida para suplir la falta de un equipo multidisciplinario. Las tareas antes señaladas brindan una alternativa de información necesaria para el desarrollo de los procesos de control bajo el análisis de precios de transferencia.

En la siguiente gráfica se pueden ver los perfiles y la proporción de recurrencia que cada uno de ellos tienen en la conformación de los equipos de precios de transferencia en las distintas administraciones tributarias. Perfiles como el de contador, abogado y economista son los más recurrentes a encontrarse en las unidades de precios de transferencia.

**Gráfico IV-3 Perfiles de carrera de los integrantes de los equipos de precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

En cuanto a la remuneración que los funcionarios de las unidades de precios de transferencia tienen en las distintas administraciones, podemos decir que existe una amplia disparidad, lo cual va ligado a las características particulares del país (como el costo de vida), de la administración tributaria (siendo la más importante la existencia de un presupuesto autónomo) y a los regímenes de recursos humanos (a nivel Nacional o específico para la administración tributaria). Es decir, entre las funciones más operativas y las gerenciales, existe una importante brecha.

A efectos de brindar datos comparativos se han transformado los salarios mensuales informados por las administraciones tributarias, a dólares americanos. Como resultado hemos determinado que la remuneración más baja se encuentra en el orden de los US\$ 870 y la más alta alcanza los US\$ 13,328

dólares. En el anexo VII-4, se puede observar un detalle, clasificadas por país y tipo de función, las remuneraciones mínimas y máximas reportadas por las administraciones tributarias en las monedas de sus países de origen.

Del mismo modo, en el anexo VII-5, se observan las remuneraciones para un auditor junior en las administraciones tributarias de América Latina, para el año 2010. Esta información sirve como una referencia para conocer la remuneración mínima y máxima aproximada que podría tener un auditor de precios de transferencia. Usualmente, las administraciones tributarias disponen de categorías propias o alineadas con los regímenes salariales del Estado, lo cual podría generar algunas dificultades a la hora de brindar condiciones diferenciadas a especialistas en el área de precios de transferencia. En algunos países, para brindar mejores condiciones a este tipo de expertos, escasos en el mercado laboral y altamente capacitados, acuden a sus regímenes de contratación, pero se ven imposibilitados de integrarlos a sus nóminas como funcionarios de planta.

Con relación a la existencia de equipos especializados en el intercambio de información; ya sea con dedicación exclusiva o como una función adicional de otras áreas. En un 60%, las respuestas fueron positivas; es decir, cuentan con equipos especializados en el intercambio de información en tanto el 40% restante no los tienen.

## **1. La práctica de control de precios de transferencia en América Latina y el Caribe**

El diagnóstico a la situación actual de las administraciones tributarias respecto de la implementación y desarrollo de los precios de transferencia abarca el análisis sobre las áreas de riesgos y los retos en la implementación efectiva de los precios de transferencia.

En cuanto a la prescripción del plazo para llevar a cabo acciones vinculadas al control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, en su gran mayoría las normativas de los países analizados, establecen plazos que van desde los 3 a los 5 años. Existen tan solo dos casos que no se ajustan a los criterios identificados en la región objeto del estudio. En Colombia el período de prescripción es de 2 años y en Honduras no prescriben.

Respecto del tiempo promedio que lleva realizar las auditorías en cada uno de los países observados y de la existencia de una instancia administrativa para realizar una revisión posterior de la auditoría, la situación es la siguiente: El tiempo que en promedio lleva realizar una auditoría de precios de transferencia varía entre 4, 9, 12 y 24 meses.

### **a) Sectores**



Los principales sectores económicos que presentan riesgos por precios de transferencia de acuerdo al diagnóstico de administraciones tributarias realizado por el CIAT, CAPTAC-DR y el BID para los países de América Latina y señalados por las administraciones tributarias en el marco del presente trabajo, son los siguientes, en orden de importancia descendiente:

1. Farmacéutico
2. Industria manufacturera
3. Agrícola (cereales – flores – ganado – otros)
4. Minero
5. Petrolero
6. Automotriz

También se identificaron otros sectores que no fueron tan recurrentes en el diagnóstico realizado a las administraciones tributarias; pero que presentan riesgos de precios de transferencia y tienen gran importancia:

1. Distribución y comercio
2. Fabricación de enseres de limpieza y aseo
3. Financiero
4. Hotelero
5. Pesca
6. Transporte y telecomunicaciones

Se analizó también la concentración que dedican en los procesos de control las administraciones tributarias de América Latina y algunas del Caribe a los sectores económicos con riesgos de precios de transferencia. En otras palabras, la pregunta es ¿Qué proporción del total de los procesos de control llevados a cabo, se concentran en un sector específico de la economía? Al respecto, los sectores que mayor concentración han demostrado, con más de un 40% de los procesos de control destinados a cada uno de estos sectores, son, en el siguiente orden, los siguientes:

1. Farmacéutico
2. Hotelero
3. Industria alimenticia

Los sectores con menor concentración; es decir, menor a un 15% son los siguientes:

1. Minero



2. Financiero
3. Industria automotriz
4. Transporte
5. Pesca
6. Servicios

Los sectores de la economía, presentan un riesgo diferente para precios de transferencia en función de la relevancia de las actividades en cada uno de los países; por ello es posible que existan diferencias en las concentraciones diagnosticadas al momento de analizar cada país de manera individual. Sin embargo, se pueden observar sectores que son relevantes en la mayoría de los países analizados, en virtud de la existencia de empresas multinacionales que realizan actividades similares en diferentes países; lo cual constituye la razón fundamental para la existencia de las normas prácticas para el control de los precios de transferencia.

#### **b) Contribuyentes obligados**

De acuerdo a los parámetros definidos en las normas tributarias de cada país, el universo de contribuyentes que se encuentran sujetos al régimen de precios de transferencia varía considerablemente. Adicionalmente, el tamaño y particularidades de sus economías contribuyen a acentuar las referidas variaciones o diferencias. Por ejemplo, en el caso de Argentina, entre los años 2007 y 2010, el número de contribuyentes obligados a presentar información sobre precios de transferencia a la Administración Tributaria superó los 3,000 por año. En el año 2010, por ejemplo, fueron 3,429 contribuyentes los obligados a presentar dicha información. En ese mismo año, en Colombia fueron 1,756 los contribuyentes obligados, en Ecuador 519, en Perú 5,686, en Uruguay 137 y en Venezuela 1,014. (Ver Anexo VII-6).

En algunos países se realiza, a la par de la obligación de presentar información sobre transacciones que involucren precios de transferencia, el control o revisión de cumplimiento de obligaciones formales. En Argentina se llevaron a cabo 3.500 controles, en Ecuador 177, en México 93, en Uruguay 8 y en Venezuela, 50 para el año 2011<sup>12</sup>.

#### **c) Planificación del control**

Llegar a determinar qué contribuyentes será controlado, requiere de considerables esfuerzos y recursos que permitan desarrollar procesos de planificación. Dentro de estos procesos de planificación y selección de los contribuyentes a ser determinados o auditados, la información es el principal insumo y dentro de ella la que los contribuyentes proporcionen en sus declaraciones. Luego de analizar entre las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe las fuentes de información utilizadas en los procesos de selección de casos de precios de transferencia, se ha verificado que Argentina, Brasil,

---

<sup>12</sup> Fuente: Estudio sobre precios de transferencia CIAT 2012

Colombia, Ecuador, México, Perú, República Dominicana y Venezuela utiliza la información proporcionada por sus contribuyentes en el marco de regímenes de información de precios de transferencia.

Del estudio realizado a las administraciones tributarias se identificó que las mismas utilizan los siguientes criterios para la selección de los contribuyentes que serán controlados en materia de precios de transferencia a través de sus programas o planificaciones anuales:

**Tabla IV-2 Cuadro de criterios de selección de contribuyentes**

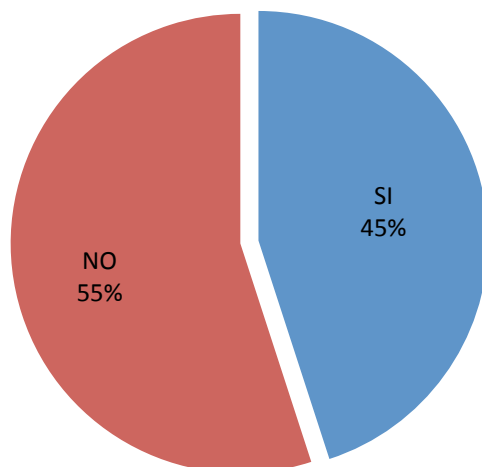
<b>Criterios</b>
Cruce de información financiera, tributaria y aduanera.
Evaluación y tendencias del comportamiento tributario del contribuyente.
Identificación de contribuyentes exportadores con márgenes de utilidad menores al general de su industria.
Valores declarados en operaciones con empresas relacionadas, salida de divisas, prestamos con el extranjero y valor aduanero.
Modelos diseñados por la Administración Tributaria.
Revisión de rentabilidades menores a las generales del sector.
Operaciones con paraísos fiscales.
Estructura de capital de los contribuyentes.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

El gran volumen de contribuyentes que las administraciones tributarias deben controlar, lleva a realizar controles por muestreo, en base a criterios de riesgo. Ello puede provocar que muchos de los contribuyentes que no cumplan con sus obligaciones tributarias queden fuera del alcance de la administración tributaria. Por lo tanto, se realizó un análisis sobre la existencia en las administraciones tributarias de procesos o medidas tomadas para detectar a los contribuyentes omisos en materia de precios de transferencia. A continuación se muestran los resultados obtenidos:

**Gráfico IV-4**

**Porcentaje de administraciones tributarias que cuentan con medidas para detectar contribuyentes omisos en materia de precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

Del porcentaje de las administraciones tributarias que afirmativamente poseen medidas de control de omisos y que se presentaron en el gráfico anterior, se analizó cuáles han sido las medidas más efectivas tomadas para detectar a los omisos. Los resultados obtenidos fueron las siguientes:

**Tabla IV-3 Medidas efectivas de control de omisos**

Tipo de medida
Cruce de datos con Aduanas versus declaraciones juradas de operaciones internacionales.
Cruce de declaraciones juradas del Impuesto de las empresas versus Estudios de Precios de Transferencia (EPT).
Cruces Banco Central (servicios, regalías, intereses, etc.) versus las presentaciones de los EPT.
Desvíos de indicadores económicos/financieros respecto del sector económico.
Cruces Instituto Nacional de la Propiedad Industrial versus las presentaciones de los EPT.
Operaciones concertadas con países de baja o nula tributación no declaradas en las bases de Operaciones Internacionales.
Comparación del dictamen fiscal contra la declaración informativa.
Revisión a la información del impuesto a las transacciones financieras.
Revisión de las declaraciones únicas de aduanas.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

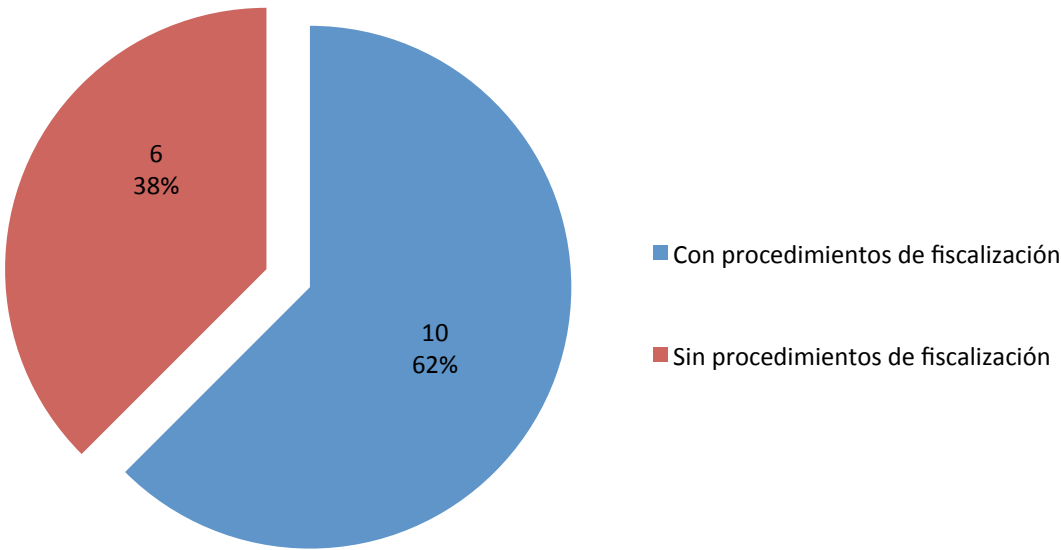
Como se señaló antes, las administraciones tributarias, dependiendo de varios factores, deben controlar numerosos contribuyentes sujetos a regímenes de precios de transferencia. Por tanto, se llevó a cabo un análisis sobre la aplicación de procedimientos de control masivo sobre operaciones internacionales. Al

respecto se ha determinado que un 30% de los países objeto de análisis realizan procedimientos de control que abarcan un gran número de contribuyentes.

**2. Auditorías de precios de transferencia**

Los avances para la región de América Latina y Caribe no sólo se observan en la implementación de legislación, sino también en cuanto a las prácticas de auditorías y control. Son 9 las administraciones tributarias que han iniciado procedimientos de fiscalización en materia de precios de transferencia.

**Gráfico IV-5**  
**Países que han aplicado procedimientos de fiscalización en materia de precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

De la experiencia recabada por varias administraciones tributarias, se ha podido verificar que los procedimientos de auditorías no son exclusivos para los países con normativas amplias y completas, sino también para países que en su normativa solo disponen de principios básicos, como es el caso de Costa Rica. En la tabla siguiente se observa cuáles de las administraciones tributarias de los países de América Latina han iniciado procedimientos en la materia:

**Tabla IV-4 Países que han ejecutado procedimientos de fiscalización de precios de transferencia**  
**(Noviembre de 2012)**

Países con normas generales de precios de transferencia	¿Han iniciado procedimientos de fiscalización en precios de transferencia?
Argentina	Si

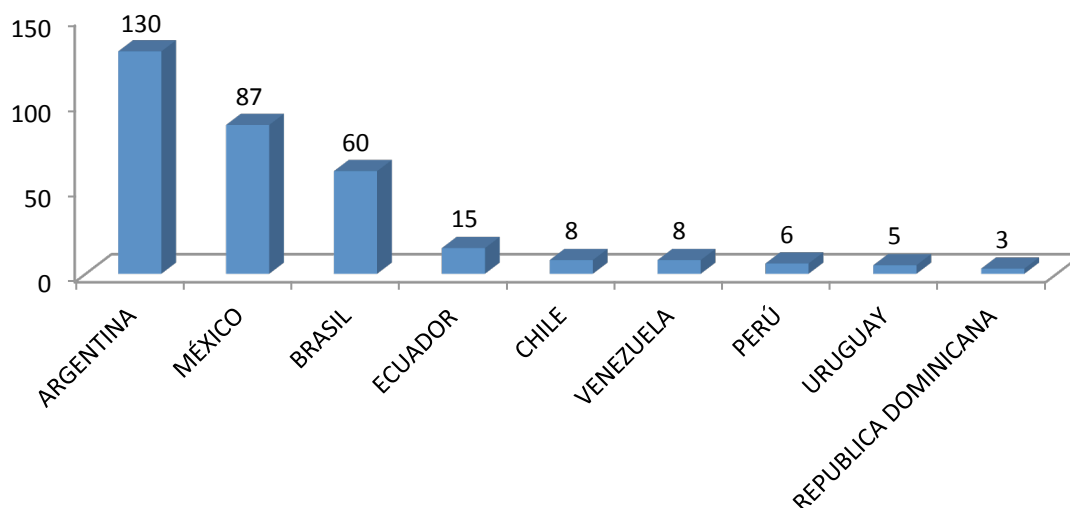
Países con normas generales de precios de transferencia	¿Han iniciado procedimientos de fiscalización en precios de transferencia?
Brasil	Si
Chile	No
Colombia	So
Ecuador	Si
El Salvador	No
Guatemala	No
Honduras	No
México	Si
Panamá	No
Perú	Si
República Dominicana	Si
Uruguay	Si
Venezuela	Si
Bolivia	No
Costa Rica	Si

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

En la medida que la práctica de precios de transferencia avanza, las administraciones tributarias incrementan sus controles al respecto, es por ello que a la fecha de la tabla, el 64% de las administraciones tributarias de los países que tiene normas generales de precios de transferencia, para llevar a cabo sus procedimientos de revisión y control, evalúan datos estadísticos y el comportamiento recaudatorio de los contribuyentes que realizan transacciones con partes vinculadas.

Adicionalmente se han verificado los casos de fiscalización o determinaciones tributarias sobre precios de transferencia que se encuentran o ejecutan en un año calendario. En el gráfico siguiente se presentan los siguientes datos correspondientes a una selección de países de América Latina:

**Gráfico IV-6 Procesos de fiscalización sobre precios de transferencia en curso durante un año (2011) por país**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

Como se puede observar, administraciones tributarias de países como Argentina, México y Brasil, que a lo largo de los años han recabado buena experiencia en materia de precios de transferencia, alcanzan un mayor número de procesos de control en la región.

Respecto del tiempo promedio que lleva realizar las auditorías en cada una de las administraciones tributarias de los países diagnosticados y de la existencia de una instancia administrativa para realizar una revisión posterior de la auditoría, el tiempo que en promedio lleva realizar una auditoría de precios de transferencia varía entre 4, 9, 12 y 24 meses.

**Tabla IV-5 Detalle por país del tiempo promedio que lleva realizar una auditoría en precios de transferencia**

País	Tiempo
Argentina	24 meses
Chile	12 meses
Costa Rica	4 meses
Ecuador	12 meses
México	24 meses
Perú	4 meses
Uruguay	9 meses
Venezuela	24 meses

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

En cuanto a la prescripción del plazo para llevar a cabo acciones vinculadas al control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, en su gran mayoría las normativas de los países de América Latina y del Caribe establecen plazos entre los 3 a 5 años para la misma. Existen tan solo dos casos que no se ajustan a los criterios identificados en la región objeto del estudio. En Colombia el período de prescripción es de 2 años y en Honduras no se considera prescripción.

**Tabla IV-6 Tiempo promedio que lleva la revisión posterior a la realización de una auditoría en precios de transferencia; según país**

País	Tiempo
Brasil	6 a 12 meses en cada instancia
Colombia	6 meses
Cosa Rica	3 meses
Ecuador	6 meses
Paraguay	3 meses
Venezuela	2 años

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

En definitiva, la práctica en el control de los precios de transferencia puede variar en datos estadísticos, pero siempre existirán puntos en común a vigilar por las administraciones tributarias, propiciando que el intercambio efectivo de información entre los diferentes países sea una solución frecuente.

### **3. Accesibilidad a información: bases de datos**

Por lo general, la gran mayoría de las administraciones tributarias de los países objeto del presente estudio enfrentan a diario varios problemas al momento de realizar fiscalizaciones sobre precios de transferencia. Al respecto, se analizaron las principales barreras y como resultado se identificó al acceso a la información como el principal obstáculo para el efectivo control de los precios de transferencia. Los demás problemas identificados son los siguientes:

**Tabla IV-7 Principales problemas en el proceso de fiscalización, afrontados por las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe**

Problemas
Identificar operaciones comparables.
Carencia de información sobre las operaciones realizadas con partes relacionadas.
Identificar y obtener información del exterior.
Identificar y determinar comparables.
Probar vinculación con partes relacionadas, cuando esta no ha sido declarada.
Acceder a la información del contribuyente.

<b>Problemas</b>
Carencia de bases de datos locales, de empresas nacionales o regionales que muestren su información.
Carencia de información relativa a empresas que conforman grupos multinacionales.
Carencia de una red más amplia de instrumentos para el intercambio de información tributaria.
Carencia de información para realizar análisis de comparabilidad.
Carencia de bases de precios comparables.
Carencia de normas que obliguen a difundir y confeccionar con claridad (transparencia) la contabilidad de los contribuyentes.
Información presentada en otros idiomas distintos al oficial adoptado por un país.
Disponibilidad de recursos humanos especializados.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

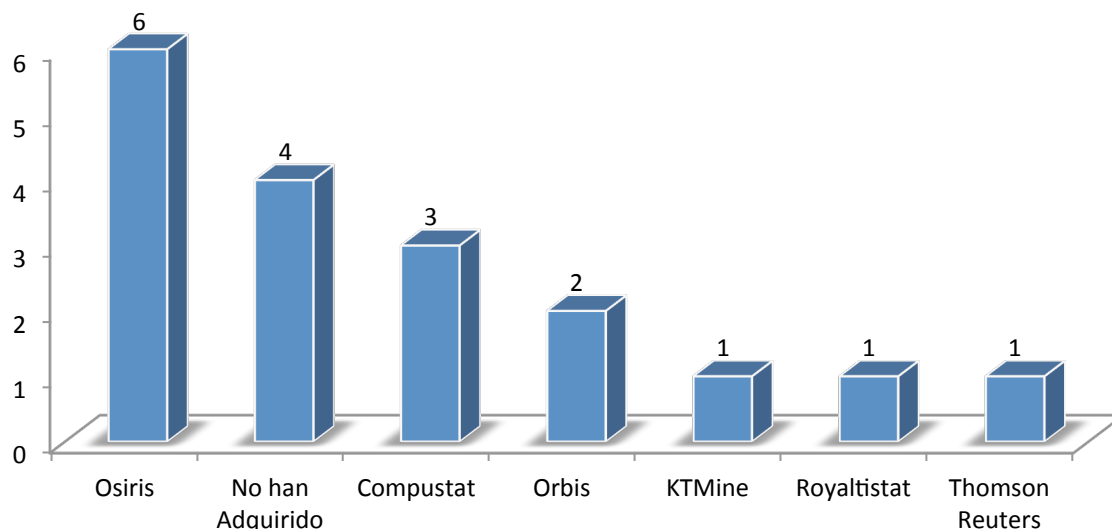
De lo anterior se desprende que un componente importante para el desarrollo de la temática de precios de transferencia dentro de las administraciones tributarias, son los recursos tecnológicos con que estas puedan contar. A continuación se presentarán los hallazgos obtenidos como resultado del diagnóstico realizado a las administraciones tributarias de los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de América Latina y el Caribe que han sido seleccionados para este estudio.

La investigación partió de consultar a los países si estos contaban con alguna base de datos electrónica en la cual consten los contribuyentes sujetos a al régimen de precios de transferencia. Un 45% de los 20 países encuestados respondieron afirmativamente; en tanto que un 40% de ellos no disponen y un 15% no proporcionaron información. Esas bases de datos también sirven para generar estadísticas respecto de precios de transferencia. Se consultó al respecto a las administraciones tributarias y de ese 45% que respondió que contaba con bases de datos electrónicas, el 100% genera datos estadísticos a partir de ellas.

Adicionalmente a las bases de datos electrónicas que poseen las administraciones tributarias, existen otras de carácter privado y que ayudan a la identificación de información útil para el desarrollo de los análisis y controles de precios de transferencia. En el mercado existen bases de datos privadas que brindan apoyo en la búsqueda de empresas comparables para la realización de los estudios de precios de transferencia.



**GráficoIV-7 Uso de bases de datos privadas;**  
**Número de administraciones tributarias por base de datos**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

Entre las principales ventajas de utilizar las bases de datos antes señaladas, se han identificado las siguientes:

- Acceso a información mundial,
- Apoyo al análisis de riesgos,
- Verificación de datos que las empresas proporcionan en sus estudios de precios de transferencia,
- Acceso a datos homogéneos,
- Acceso a motores de búsqueda sencillos que extraen información de manera ágil y oportuna,
- Acceso a comparables para los procesos de control,
- Al ser las bases de datos más usadas por los contribuyentes, se genera un mismo parámetro de comparación para la validación de datos,
- Se puede construir rangos de beneficios por sectores.

Como desventajas se pueden citar:

- No poseen suficiente información sobre las empresas de América Latina y el Caribe
- En muchas legislaciones, esta información no se puede considerar como prueba en los tribunales, por ser información “no pública”.
- No se encuentran disponibles en los idiomas oficiales de los países, pudiendo ser la traducción una barrera en las fiscalizaciones.
- Representan un alto costo para diversas administraciones tributarias.

Las transacciones más representativas en América Latina y el Caribe, son las realizadas entre partes relacionadas, que involucran bienes a granel o “commodity”. Al respecto, se determinó sobre la disposición de una base de datos en las administraciones tributarias para obtener los precios de los bienes a granel “commodities”, regalías y tasas de interés. Estas últimas constituyen el valor comparable para los intangibles y servicios financieros.

Al respecto, entre los países considerados, se verificó lo siguiente: un 25% de los encuestados poseían una base de datos para los precios de estos bienes y/o servicios; en tanto que, el restante 75% no. Algunas de esas bases de datos son: Bolsa de Cereales de Buenos Aires, Centro de estadísticas del mercado ROFEX, Base de Datos del Fondo Monetario Internacional, Contratos de transferencia del Instituto Nacional de Propiedad Intelectual (Argentina), KTMine, Bolsa de Productos de Chicago (CBOT por sus siglas en inglés), Base EDGAR y USDA de los Estados Unidos y Royaltystat.

Se indagó sobre las transacciones en las que se ven involucrados intangibles. En este sentido las estadísticas mostraron que la gran mayoría las administraciones tributarias no disponen de bases de datos que permitan ayudar en el análisis de este tipo de transacciones. Tan solo un 15% respondió afirmativamente poseer este tipo de base de datos.

Se consultó también sobre la disponibilidad de bases de datos con información de empresas locales. Este punto es importante porque facilita a la administración tributaria la posibilidad de encontrar comparables más acorde a la realidad de los contribuyentes bajo control o fiscalización. Tan solo un 20% de los veinte países encuestados contestaron afirmativamente disponer de bases de datos con empresas locales. A continuación se presentan los países que cuentan con esta información:

**Tabla IV-8 País y base de datos con información de empresas locales**

País	Fuente o Base de Datos
Argentina	Bolsa de Comercio de Buenos Aires <a href="http://www.bcba.sba.com.ar/home/index.php">http://www.bcba.sba.com.ar/home/index.php</a>
Colombia	SIREM ( <a href="http://www.supersociedades.gov.co">www.supersociedades.gov.co</a> )
México	Bolsa Mexicana de Valores
Perú	Información de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP <a href="http://www.sbs.gob.pe/0/home.aspx">http://www.sbs.gob.pe/0/home.aspx</a> / La Superintendencia de Mercado de Valores <a href="http://www.smv.gob.pe">http://www.smv.gob.pe</a>

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

En conclusión, las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe no cuentan con suficiente acceso a información local o regional que permita una mejor utilización de comparables para análisis de precios de transferencia, lo cual afecta también a los contribuyentes de la región. El acceso a esa información se encuentra limitado por los recursos tecnológicos y la nula o escasa disponibilidad de esa información de manera pública y de notorio conocimiento. Una de las principales carencias que se tiene en

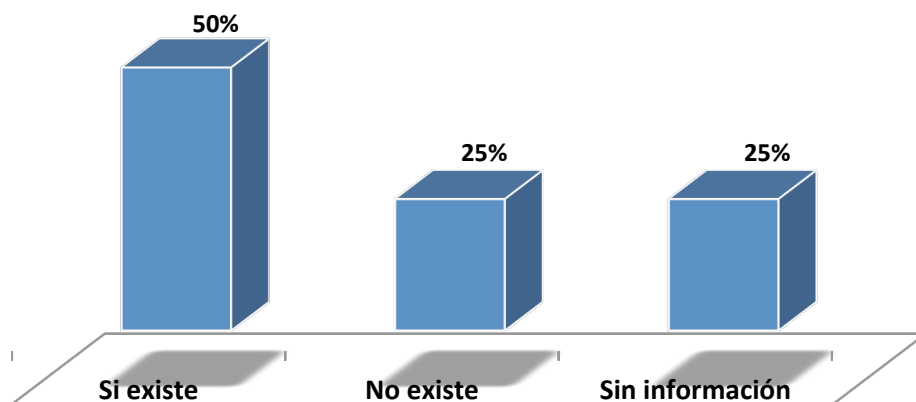
la Región tiene que ver con la disponibilidad de información sobre bases de datos con precios para bienes a granel o “*commodities*” e intangibles. Por tanto, es importante y necesaria la coordinación de las administraciones tributarias de la Región con la finalidad de suplir estas debilidades.

#### 4. Instancias administrativas y superiores para reclamaciones tributarias

##### a) Instancias administrativas

Una vez finalizadas la auditoría tributaria, en la mayoría de los casos, tal como se puede ver en el siguiente gráfico, existe una instancia adicional en el ámbito de las administraciones tributarias que realiza una revisión al proceso de auditoría.

**Gráfico IV-8 La existencia de una instancia de revisión posterior a la fiscalización**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

Las instancias fiscalizadoras posteriores a la realización de las auditorías varían de acuerdo al país y presentan las siguientes características:

**Tabla IV-9 Instancias posteriores a la fiscalización por país**

País	Instancia
Brasil	1ra. instancia - Delegacia Regional de Julgamento 2da. instancia - CARF - Conselho de Recursos Fiscales
Colombia	División de Liquidación
Costa Rica	Departamento de Reclamos
Ecuador	Departamento de Reclamos (a opción del contribuyente), recursos de revisión.
México	Recurso de Revocación (Área contenciosa de la Administración Tributaria)
Paraguay	Departamento Jurídico (Sumarios)

País	Instancia
República Dominicana	Departamento de Reconsideración
Venezuela	Sumario Administrativo

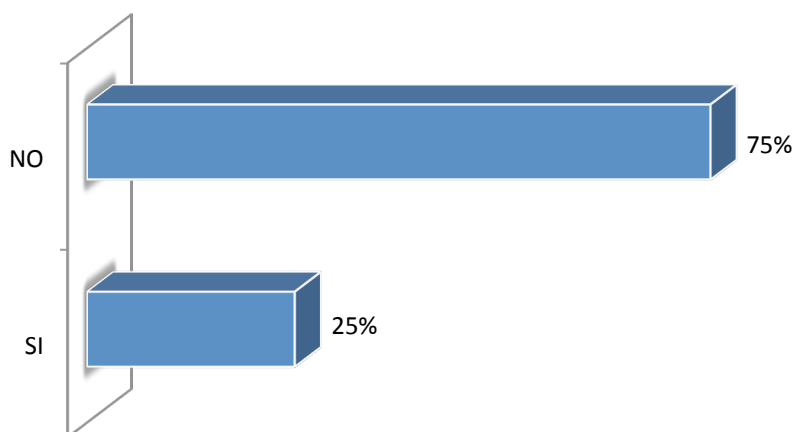
Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

El tiempo que disponen las instancias señaladas en la tabla IV-9, de acuerdo a la información proporcionada por las mismas administraciones tributarias, varía entre los 3 y 6 meses; a excepción de Venezuela, en cuyo caso disponen de hasta 2 años para tomar una decisión en esta segunda instancia dentro de la misma administración tributaria.

#### b) Instancias superiores

Las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe han ido tomando experiencia, algunos desde hace ya varios años y otros recientemente, en el control de precios de transferencia a través de procesos masivos y/o intensivos (fiscalizaciones). Partiendo de la experiencia que han tenido algunas administraciones tributarias, se ha analizado sobre la existencia de jurisprudencia que podría servir de guía para otras administraciones tributarias. En la siguiente gráfica se puede observar de manera agregada la situación de los países analizados.

**Gráfico IV-9 Jurisprudencia sobre precios de transferencia en los países analizados**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

A continuación se presentan el número de casos sobre precios de transferencia que los países analizados tienen en disputa ante los tribunales de justicia.

**Tabla IV-10 Casos sobre precios de transferencia en tribunales según cada país**

País	Números de casos
Argentina	29
Costa Rica	3
Ecuador	22
México	80
República Dominicana	22

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Respecto de la experiencia que las administraciones tributarias han tenido en la materia de análisis; se contabilizaron los casos en los que el fallo ha sido favorable y en contra de las administraciones tributarias. En la siguiente tabla se muestran algunos resultados.

**Tabla IV-11 Casos con fallo favorable o en contra de las administraciones tributarias**

	Argentina		México		República Dominicana	
	Nº de fallos a favor de la Administración <sup>1/</sup>	Nº de fallos en contra de la Administración	Nº de fallos a favor de la Administración	Nº de fallos en contra de la Administración	Nº de fallos a favor de la Administración	Nº de fallos en contra de la Administración
2007			1	0		
2008			3	2		
2009	1	1	4	1		
2010	1	3	3	2		
2011	1	1	4	5		
2012					8	0

1/ Los fallos emitidos en 2009 y 2010 en Argentina fueron parcialmente a favor de la Administración

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Complementando la información antes presentada; se investigó acerca de la existencia en los países bajo análisis, de tribunales especializados en temas tributarios. La tarea de las administraciones tributarias se ve apoyada y potenciada con la existencia de este tipo de tribunales especializados, especialmente en el ámbito de los precios de transferencia.

En este sentido, de un total de 20 países analizados, el 40% poseen tribunales especializados, el 25% no poseen y el 35% no proporcionó información al respecto.

A continuación se muestra un listado de países que tienen tribunales especializados en temas tributarios:

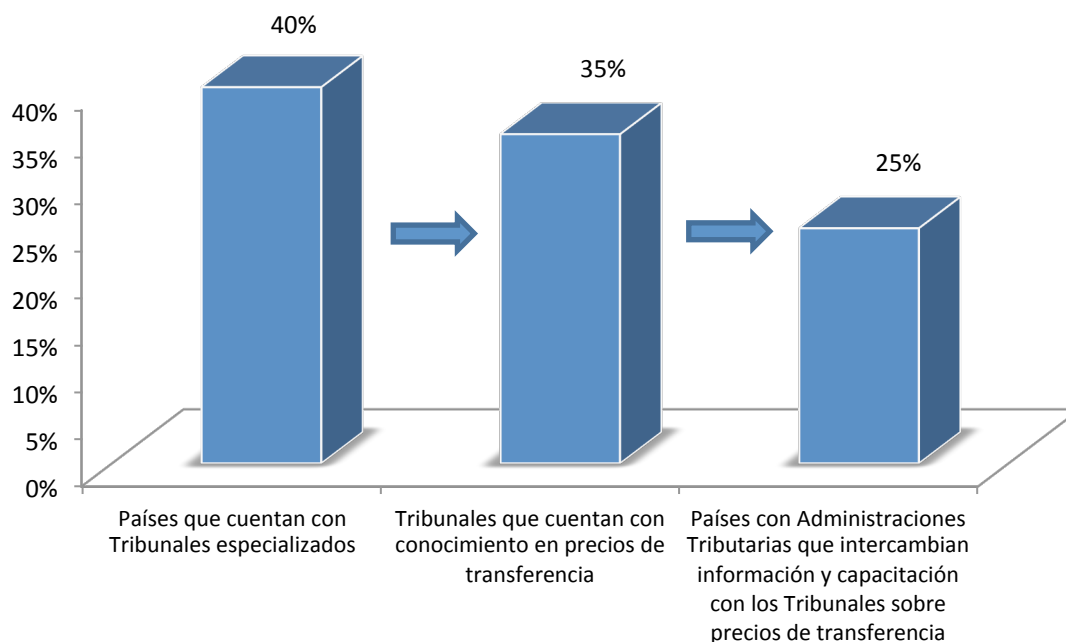
- Argentina

- Chile
- Colombia
- Ecuador (judicial)
- Guatemala
- México
- Perú
- República Dominicana
- Panamá (administrativo)

En Brasil no hay tribunales de justicia especializados en temas tributarios. Sin embargo, las principales jurisprudencias generadas son de un tribunal administrativo, mixto, compuesto por representantes de los contribuyentes y la Hacienda, llamado: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF).

Si bien es importante contar con tribunales especializados en temas tributarios; es también muy importante que estos tengan conocimientos sobre precios de transferencia. En ese sentido, el diagnóstico realizado a las administraciones tributarias evidenció que de los países que cuentan con tribunales especializados, solo pocos de ellos conocían sobre temas de precios de transferencia. Es decir, del 40% de los países que cuentan con tribunales especializados, solo el 35% ha adquirido conocimientos en la materia. Si nos referimos a las acciones de intercambio de conocimientos y capacitación entre las administraciones tributarias y los tribunales especializados, este último porcentaje disminuye a un 25%.

**Gráfico IV-10 Situación de los tribunales en temas tributarios y de precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

## B. Mecanismos para prevenir y resolver disputas

### 1. Convenios para evitar la doble imposición (CDIs) y evitar la evasión fiscal.

En el ámbito tributario internacional, el término de *doble tributación o doble imposición*, presenta un concepto puntual; se refiere al establecimiento de dos tributos sobre un mismo hecho imponible o sobre un mismo sujeto pasivo. De acuerdo con la OCDE, la doble imposición es definida como aquella que resulta *de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo*<sup>13</sup>

A nivel práctico, esta situación nace cuando se efectúa una inversión en otro país y las rentas obtenidas por la actividad de inversión pueden verse sometidas a imposición tanto en el país de origen como en el país de residencia.

Para evitar o mitigar estos efectos se pueden suscribir Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) y/o introducirse medidas unilaterales en las leyes tributarias de cada país. Por su parte los convenios buscan corregir la doble imposición de los grupos multinacionales, estableciendo los mecanismos bajo un esquema “ganar-ganar” entre los estados que suscriben y asegurando certeza jurídica a los contribuyentes. En estos se definen las reglas que se usarán para evitar la doble imposición así como los lineamientos para brindar colaboración entre las administraciones tributarias.

En concordancia con lo observado en el desarrollo de todo el documento, la situación en la región en cuanto a la firma de convenio ha sido muy dispar, por un lado se encuentran países que han estado muy activos en la firma de este tipo de tratados tal como es el caso de México (44), Venezuela (31), Brasil (28) y Chile (24), y por el otro, países como Guatemala, Honduras, Nicaragua y El Salvador con ningún convenio suscrito.

---

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 1997

**Tabla IV-12 Convenios de doble imposición suscritos y vigentes; según países**

País	Cantidad de convenios <sup>1/</sup>	Países de suscripción
Argentina <sup>2/</sup>	29	Alemania, Andora, Australia, Bahamas, Bermudas, Bélgica, Bolivia, Brasil, Caimán, Canadá, Chile, Costa Rica, Dinamarca, Ecuador, España, Finlandia, Francia, Guernsey, Italia, Jersey, México, Noruega, Países Bajos, Perú, Principado de Mónaco, Reino Unido, Republica Popular de China, San Marino y Suecia.
Bolivia	10	Alemania, Argentina, Colombia, Ecuador, España, Francia, Perú, Reino Unido, Suecia y Venezuela
Brasil	28	Argentina, Austria, Canadá, Chile, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, España, Filipinas, Finlandia, Francia, Hungría, India, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Países Bajos, Perú, Portugal, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Sur África y Ucrania.
Chile	24	Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Tailandia
Colombia	7	Bolivia, Chile, Ecuador, España, Perú, Suiza y Venezuela
Costa Rica	3	Alemania, España y Suiza
Ecuador	14	Alemania, Argentina, Bélgica, Bolivia, Brasil, Colombia, Canadá, Chile, España, Francia, Italia, México, Perú, Rumania y Suiza
El Salvador	1	España
Jamaica	14	Alemania, Canadá, China, CARICOM (Barbados, Trinidad & Tobago, St. Lucia, Guyana, St. Kitts & Nevis, Antigua & Barbuda, Belize, St. Vincent & The Grenadines), Grenada, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Israel, Noruega, Reino Unido, Suecia y Suiza
México	44	Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bahréin, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, EUA, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rep. Checa, Rep. Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza y Uruguay
Panamá	7	Barbados, España, Holanda, Luxemburgo, México, Qatar y Singapur
Paraguay	6	Alemania, Argentina, Bélgica, Chile, China y Uruguay
Perú	6	Brasil, Canadá, Chile, Bolivia, Ecuador, Colombia
República Dominicana	1	Canadá
Trinidad Y Tobago	17	Alemania, Brasil, Canadá, CARICOM (Barbados, Jamaica, St. Lucia, Guyana, St. Kitts & Nevis, Antigua & Barbuda, Belice, St. Vincente & Las Granadines), China, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, India, Italia, Luxemburgo, Noruega, Suecia, Suiza, Reino Unido, y Venezuela



País	Cantidad de convenios <sup>1/</sup>	Países de suscripción
Uruguay	5	Alemania, España, Hungría, México y Suiza
Venezuela	30	Alemania, Austria, Barbados, Belarús, Bélgica, Canadá, Corea, Cuba, China, Dinamarca, España, Emiratos Árabes Unidos, Estados Unidos, Francia, Indonesia, Irán, Italia, Kuwait, Malasia, Noruega, Países Bajos, Portugal, Qatar, Reino Unido, República Checa, Rusia, Suecia, Suiza, Trinidad y Tobago y Vietnam.

1/ cuando los convenios suscritos son multilaterales, se cuenta cada país firmante.

2/ El convenio firmado con Suiza se interrumpió provisionalmente desde el 01 de Enero de 2012. El convenio con Rusia está a la espera de la comunicación entre los países para su entrada en vigencia. Los convenios con Chile y España fueron denunciados y por ende dejan de tener efecto para el 01 de Enero 2013, sin embargo, para España inicia en esa misma fecha el convenio multilateral OCDE- UE. El convenio con México es doble tributación en materia de transporte internacional.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Varios aspectos importantes pueden desprenderse de la tabla anterior: México, país que es miembro de la OCDE desde 1994, ha tenido mayor actividad en la firma de convenios de doble imposición. La mayoría de estos han sido firmados con países miembro de esa misma organización; que representan las economías más grandes y con un grado mayor de desarrollo relativo, que tienen una larga trayectoria en la firmas de convenios. Es posible que ello se deba a un enfoque de políticas para estimular el flujo de inversiones.

Por otro lado, un segundo grupo de países ha mostrado un grado de avance a partir de 2010. El proyecto de transparencia fiscal de la OCDE, los países desarrollados y emergentes (G20) y la comunidad internacional en general, ha impulsado enérgicamente las prácticas de transparencia e intercambio de información entre muchos países considerados naciones no cooperativas por la OCDE. En los últimos dos años, Panamá, Uruguay y Costa Rica han firmado un total de 14 convenios y negociado otros 11 convenios que deben ser ratificados (5 en el caso de Panamá -Italia, Portugal, Corea, Francia e Irlanda- y 6 en el caso de Uruguay -Ecuador, Finlandia, Corea, Liechtenstein, Malta y Portugal).

Los modelos de convenio son elaborados en su mayoría por organizaciones internacionales y constituyen una guía que fija el punto de partida en la negociación, así como una estructura básica en común para los países contratantes, que permite o al menos facilita, una interpretación y aplicación común por parte de los Estados. En la mayoría de los convenios suscritos por los países prevalecen criterios mixtos tomando como base el modelo de la OCDE e introduciendo elementos de la ONU, y otros criterios, como el caso de los países pertenecientes a la Comunidad Andina (Perú, Ecuador, Colombia y Bolivia)<sup>14</sup> que han desarrollado el modelo de convenio “Modelo del Pacto Andino” el cual se basa en el principio de ubicación de la fuente productora de la renta.

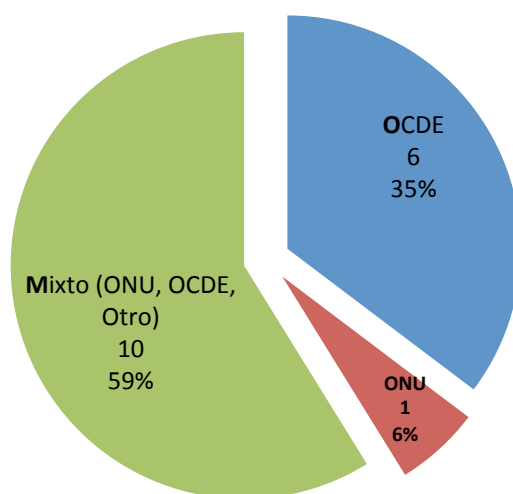
Situación similar se refleja en los países del Caribe, miembros de CARICOM (Barbados, Jamaica, St. Lucia, Guyana, St. Kitts & Nevis, Antigua & Barbuda, Belice, St. Vincente & Las Granadines y Trinidad y Tobago),

<sup>14</sup> Venezuela hizo efectivo el retiro de la Comunidad Andina en 2011

los cuales han suscrito convenios de doble imposición con criterios que difieren de los de los modelos convencionales de la ONU y la OCDE. En el caso de CARICOM, por ejemplo, se promueve la libre circulación de capitales, por lo que los dividendos pagados por una empresa de un Estado a otra empresa de otro Estado no son gravados ni en la fuente ni en la residencia.

No es el objetivo de este trabajo evaluar cada uno de los Convenios suscritos por los países bajo análisis, no obstante, es posible aseverar los convenios suscritos han adoptado criterios mixtos.

**Gráfico IV-11 Modelos de convenios de doble imposición que han sido considerados por los países**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

Es importante resaltar que es difícil establecer diferencias drásticas en los modelos de convenio, ya que los modelos existentes han partido del desarrollado por la OCDE. La diferencia más sustancial entre el modelo de la ONU y el modelo de la OCDE radica en que el modelo de la ONU otorga mayor reconocimiento a la renta en el país de la fuente, beneficiándose de esto países importadores netos de capital como es el caso de los países de la región. El modelo de la ONU además ofrece la posibilidad de “*Tax Sparing*”<sup>15</sup>. No obstante, aunque el modelo ONU resultara más beneficioso para los países de la región, solo en mínimos casos se ha negociado en base a este.

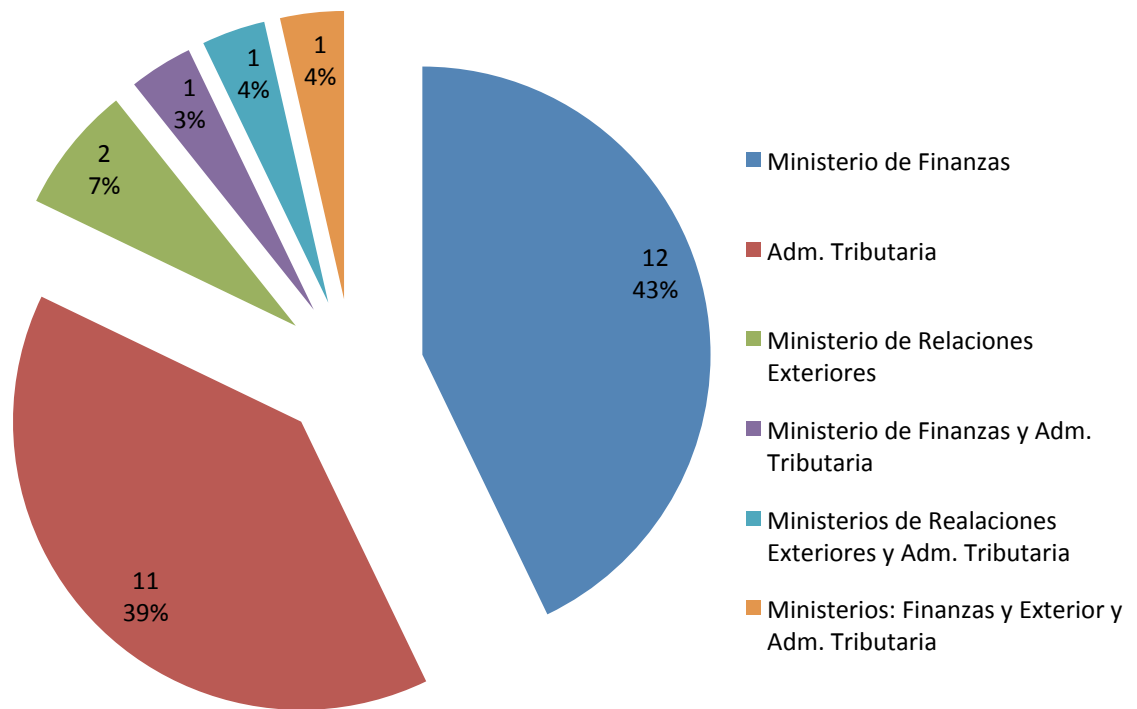
<sup>15</sup> La cláusula “*tax sparing*” es un mecanismo específico para **aplicar la deducción por doble imposición internacional** que permite que una empresa o entidad residente en un Estado, pueda deducirse en dicho país impuestos no pagados (“*spared taxes*”) en otro Estado, con la limitación de que no exceda de lo que la entidad hubiese satisfecho en el estado de residencia si la renta se hubiese obtenido en dicho estado.

De manera general, todos los convenios para evitar la doble tributación ofrecen tanto ventajas como desventajas, las cuales deben ser evaluadas por los Estados antes y durante el proceso de negociación de los mismos, como así también durante su ejecución. Generalmente, se establece renunciar a una parte de la base imponible para fomentar la inversión extranjera. Sin embargo, estos convenios también permiten fomentar la cooperación entre dos o más países para luchar contra la evasión fiscal.

Como desventaja, la suscripción de un Convenio implica renuncia de recursos tributarios, sobre todo en el país de la fuente, pudiendo esto afectar el estado de la finanzas públicas. Es por esto que la administración de convenios en todo su proceso, desde la etapa de negociación hasta su aplicación, requiere de un grado de experiencia, que suele distribuirse en diferentes actores, desde el Ministerio de Hacienda o Finanzas, Cancillería o Ministerio de Relaciones Exteriores y la Administración Tributaria. Generalmente, para negociación del mismo es cedida la competencia al Ministerio de Finanzas que es quien teóricamente tiene la competencia sobre la política fiscal. Entendiéndose entonces a la etapa de negociación como una estrategia de política fiscal, en donde el impuesto sobre la renta suele estar afectado.

En 8 de los 16 países analizados que han suscrito convenios, la competencia para la negociación recae sobre Ministerio de Finanzas. En tres de estos, es la administración tributaria y en 2 recae sobre Ministerio de Relaciones Exteriores. Resaltan casos en los cuales la negociación de los CDI es compartida entre dos de estos Organismos y en el caso de Bolivia, los tres Organismos comparten la competencia para negociar estos Convenios. A continuación lo observaremos gráficamente:

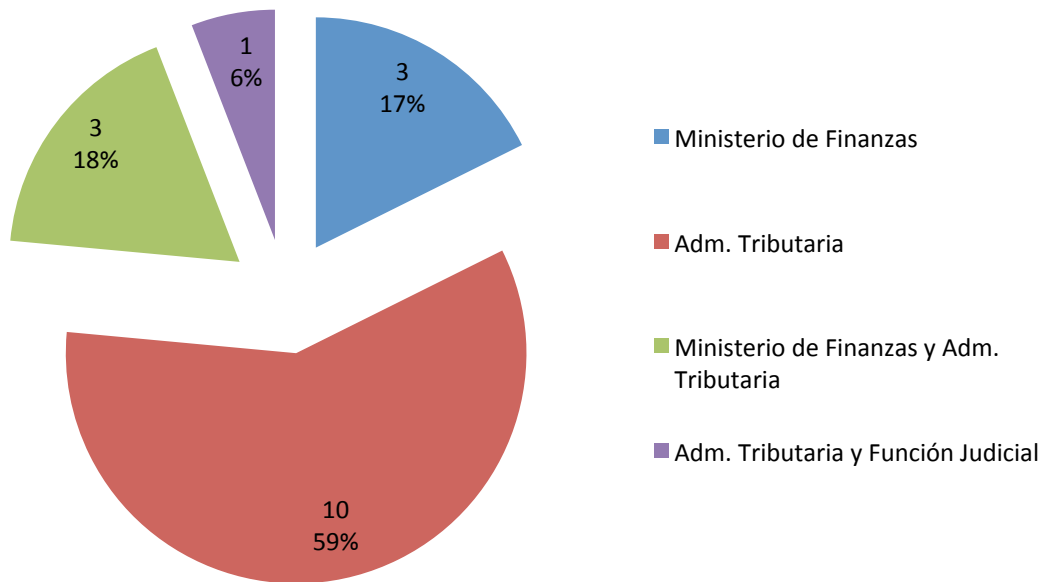
**Gráfico IV-12 Competencia para la Interpretación de convenios para evitar la doble imposición**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio.

En cuanto a la interpretación y aplicación de estos convenios, en la mayoría de los casos recae sobre la Administración Tributaria. En algunos países, la interpretación puede ser compartida por varios entes gubernamentales. En Argentina existe una "Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición" presidida por el Administrador Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) e integrada por funcionarios del Ministerio de Economía y Producción, del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto y de la AFIP. Dicha Comisión tiene competencia específica para el análisis y evaluación de los CDIs vigentes o que se propongan celebrar, así como para el seguimiento y la propuesta de sustitución y modificación de los mismos. En Ecuador la función judicial puede realizar una interpretación autónoma.

**Gráfico IV-13 Competencia para la Interpretación de CDI**

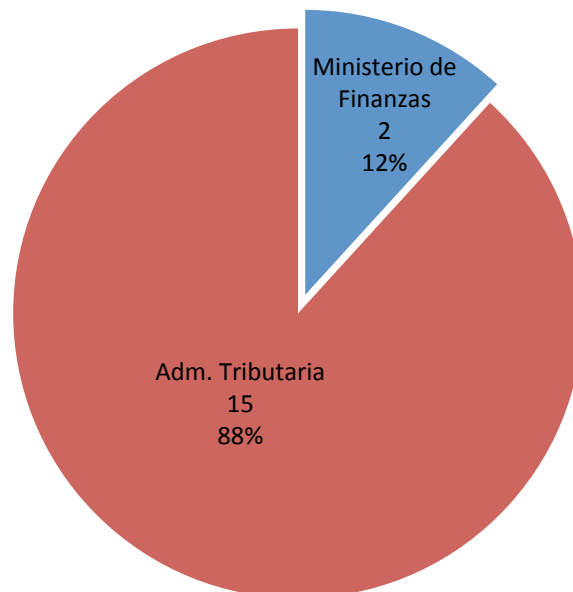


Fuente:

Equipo de trabajo del presente Estudio

En cuanto a la administración de los CDIs, sólo en dos países de la región la competencia recae sobre el Ministerio de Finanzas, estos son: Costa Rica y El Salvador en el resto de los casos la competencia recae sobre la Administración Tributaria.

**Gráfico IV-14 Competencia para la administración de convenios**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio

En la siguiente tabla se muestra la situación respecto de la negociación, interpretación y administración de los Convenios para Evitar la Doble Imposición en cada uno de los países analizados:

**Tabla IV-13 Competencia para la negociación, interpretación y administración de CDIs**

País	Negociación	Interpretación	Administración
Argentina	Ministerio de Finanzas	Ministerio de Finanzas y Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Bolivia	Ministerio de Finanzas, Adm. Tributaria y Ministerio de Relaciones Exteriores	Ministerio de Finanzas y Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Brasil	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Chile	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Colombia	Ministerio de Finanzas y Adm. Tributaria	Ministerio de Finanzas y Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Costa Rica	Ministerio de Finanzas	Ministerio de Finanzas	Ministerio de Finanzas
Ecuador	Adm. Tributaria y Ministerio de Relaciones Exteriores	Adm. Tributaria y Función Judicial	Adm. Tributaria
El Salvador	Ministerio de Relaciones Exteriores	Ministerio de Finanza	Ministerio de Finanza
Jamaica	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
México	Ministerio de Finanzas	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Panamá	Ministerio de Finanzas	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Paraguay	Ministerio de Relaciones Exteriores	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Perú	Ministerio de Finanzas	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
República Dominicana	Ministerio de Finanzas	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Trinidad y Tobago	Ministerio de Finanzas	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria
Uruguay	Ministerio de Finanzas	Ministerio de Finanzas	Adm. Tributaria
Venezuela	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria	Adm. Tributaria

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

## 2. Acuerdos específicos para el Intercambio de Información

Los convenios para evitar la doble imposición son elementos idóneos en materia de precios de transferencia porque eliminan o al menos tratan de eliminar la doble imposición, pero a fines de prevenir la evasión y el fraude fiscal internacional, los acuerdos específicos para el intercambio de información resultan ser los más recomendables. Si bien los CDIs con cláusulas amplias para el intercambio de información (por ejemplo la última actualización del Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE) son también efectivos, los convenios de intercambio de información plantean ciertas ventajas ante estos. Por ejemplo, un Estado que desea intercambiar información tributaria con otro, puede no mostrar interés en

suscribir un Convenio para Evitar la Doble Imposición, luego de evaluar los costos y beneficios que este apareja.

De los países de la región que han sido analizados, 8 han suscrito acuerdos específicos de intercambio de información: Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Ecuador, Jamaica, México, Panamá, Perú, República Dominicana, Trinidad y Tobago y Uruguay.

**Tabla IV-14 Convenios de intercambio de información suscritos y vigentes, según países**

País	Cantidad de convenios	Países de suscripción
Argentina	10	Bermudas, Brasil, Chile, China, Ecuador, España, Guernsey, Jersey, Mónaco y Perú
Costa Rica	7	Argentina, Francia, El Salvador, Estados Unidos, Guatemala, Honduras y Nicaragua
Ecuador	1	Argentina
Jamaica	8	Dinamarca, Estados Unidos, Faroes, Finlandia, Groenlandia, Islandia, Macao y Sur África.
México	23	Aruba, Antillas Holandesas, Bahamas, Bahréin, Belice, Bermudas, Canadá, Costa Rica, Estados Unidos, Gibraltar, Islas Caimán, Isla del Hombre, Islas Cook, Islas Guernsey, Islas Jersey, Islas Marshall, Islas Vírgenes Británicas, Liechtenstein, Mónaco, Samoa, Santa Lucía, Turcas y Caicos y Vanuatu
Panamá	1	Estados Unidos
República Dominicana	1	Estados Unidos
Perú	3	Argentina, Ecuador y Estados Unidos
Trinidad Y Tobago	1	Estados Unidos
Uruguay	1	Francia

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria firmados bajo el modelo CIAT son los establecidos entre Argentina y Chile, Argentina y España, Argentina y Perú, Argentina y Brasil, Chile y España<sup>16</sup>.

Por lo general, los convenios de doble imposición prevén al menos una cláusula para el intercambio de información, la existencia de esta cláusula asegura que se cumpla el objetivo, evitar la doble tributación. Son pocos los convenios que no contienen cláusulas para el intercambio de información. Observándose solo el convenio de Ecuador con Suiza, bajo esta característica.

### 3. Procedimiento amistoso para resolución de disputas

<sup>16</sup> [www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/tratados.html](http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/tratados.html)

Tanto para las administraciones tributarias como para los grupos multinacionales, la tributación internacional envuelve importantes riesgos y complejidades. El grupo multinacional, por los volúmenes y la diversidad de transacciones que es capaz de administrar en diferentes países, se enfrenta a riesgos de doble imposición y altos costos de cumplimiento. Además, la complejidad está dada por el incremento de los ajustes de precios de transferencia practicados por las administraciones tributarias, hecho que se agrava aún más cuando estas regulaciones difieren significativamente entre países. Por su parte las administraciones tributarias se ven obligadas a cargar con altos costos administrativos en la implementación y ejecución de regímenes de control.

Ante situaciones como estas, es imperativo que los países hagan uso efectivo de mecanismos prácticos para resolver las disputas que se originan por los precios de transferencia y demás aspectos de la tributación internacional; sean estos de manera unilateral o bilateral. De manera bilateral, mediante los modelos de CDIs, se prevé un artículo<sup>17</sup> concerniente a “procedimiento amistoso” que faculta a las autoridades competentes de los países contratantes a llegar a acuerdos para resolución de disputas. Se incluyen en esta cláusula los Procedimientos de Mutuo Acuerdo “*Mutual Ageement Procedure*” (MAPs) y los Acuerdos de Precios por Anticipados o “*Advance Price Agreement*” (APA). Los primeros como un mecanismo de resolución de disputas y el segundo para prevención de estas. De acuerdo al modelo de Convenio de la OCDE, el texto de la cláusula es el siguiente:

*Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican, o pueden implicar para ella, una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.*

*La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.*

*Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.*

---

<sup>17</sup> Estos asuntos están incluidos tanto en el artículo 25 del modelo de convenio de la ONU como de la OCDE.



Los MAPs y los APAs son mecanismos idóneos para asegurar la certeza jurídica de los contribuyentes y resolver conflictos relacionados a la doble imposición que se origina cuando un Estado ha practicado una auditoría a una empresa cuyo ingreso pudo estar también gravado en algún otro Estado, o cuando como resultado de la auditoría, la persona considere que el impuesto determinado no está conforme con lo establecido en los Convenios.

#### **a) Procedimientos de mutuo acuerdo**

Los procedimientos de mutuo acuerdo son exclusivos de los convenios para evitar la doble imposición y se pueden dar respecto de su interpretación y aplicación. Para estos efectos, y como regla general, es necesario que el contribuyente solicite en el Estado en el cual reside, la solución a un problema que implique o pueda implicar doble tributación, y la concertación de un acuerdo mutuo con el gobierno del otro Estado involucrado. Argentina, Ecuador y México, son los países de la región, que a la fecha han generado experiencias en la negociación o firma de acuerdos de procedimiento mutuo.

#### **b) Acuerdos anticipados de precios de transferencia.**

Los Acuerdos de Precios Anticipados son una medida de resoluciones de disputas y simplificación llevadas a la práctica por las administraciones tributarias en base a provisiones en los convenios o en sus legislaciones internas. La definición de APA concebido en los CDI, posibilita a dos o más estados contratantes discutir y establecer mecanismos para evitar la doble imposición. Cuando los APAs son suscritos entre dos países son considerados como bilaterales, al intervenir más de dos es lo que se considera como multilaterales. Por otro lado, cuando mediante legislación interna se posibilita la solicitud de APAs entre el contribuyente y la administración tributaria local, estaríamos ante un acuerdo unilateral.

Un APA unilateral puede definirse como un contrato suscrito entre un contribuyente y la autoridad tributaria, con el propósito de convenir, con anterioridad a la realización de transacciones entre partes relacionadas, los criterios para la valoración de tales operaciones. En especial, en lo referente a métodos de estimación de los precios o márgenes de mercado, ajustes de corrección, determinación de empresas y transacciones comparables, bienes o servicios sujetos a la metodología de precios de transferencia y demás elementos del análisis; de manera que a las dos partes les permita tener certeza sobre el cumplimiento del principio de plena competencia. Los APAs unilaterales han tomado gran importancia en los últimos años por la facilidad administrativa que proporcionan y la mayor rapidez para ser formalizados, en comparación con los bilaterales y los multilaterales, y por supuesto, su menor costo de tramitación.

En general, entre las bondades de los APAs, pueden citarse las siguientes:

1. Reducen los costos de cumplimiento de los regímenes de precios de transferencia, tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias. Un APA puede evitarle a los contribuyentes y a las administraciones fiscales costos y tiempos de auditorías, así como litigios;

2. Ofrecen mayor seguridad jurídica al contribuyente; de acuerdo a las guías de la OCDE, los APA pueden ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre al aumentar la seguridad del tratamiento fiscal para transacciones internacionales. Debido a esto, un contribuyente puede estar en una mejor posición para predecir sus pasivos fiscales, permitiendo de esta manera un ambiente fiscal favorable a la inversión;
3. Permiten a la administración tributaria enfocar recursos a otros contribuyentes o áreas de riesgo.

Dada las ventajas de los APAs, los países analizados tienen como visión hacer buen uso de estos. Prueba de ello es que nueve países contemplan en su normativa interna la posibilidad de una negociación de este tipo de instrumento.

**Tabla IV-15 Alcance de los APAs de acuerdo a la legislación Interna**

País	Tipo de APAs
Chile <sup>1/</sup>	Unilateral, bilateral y multilateral
Colombia	Unilaterales
Ecuador	Unilateral, bilateral y multilateral
Guatemala	Unilaterales
Honduras	Unilaterales
México	Unilateral, bilateral y multilateral
Perú	Unilaterales
República Dominicana	Sectoriales <sup>2/</sup>
Uruguay	Unilaterales
Venezuela	Unilaterales

1/Según la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

2/ Modificado en la reciente reforma a la legislación interna, Ley 253 de 9 de noviembre de 2012. Se eliminó la posibilidad de APAs sectoriales y se incluyeron los APAs unilaterales y bilaterales.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

De la tabla anterior se desprende que los países de la región han optado principalmente por incluir los APAs unilaterales en sus legislaciones. Un caso que resalta en el análisis es República Dominicana, en donde la ley interna define APAs sectoriales. Bajo este esquema los contribuyentes del sector y la administración tributaria acordarán los precios, márgenes o monto de las contraprestaciones que cumplan con el principio de libre competencia. No permite la legislación de este país que un contribuyente celebre acuerdos con la autoridad fiscal, a menos que sea por intermedio de la Asociación que represente al sector y en conjunto con los demás miembros<sup>18</sup>.

Así mismo, existe dentro de la Ley <sup>19</sup> Brasileira la posibilidad de que los contribuyentes le solicitarle al Ministerio de Hacienda el cambio de los márgenes fijos, esta petición debe hacerse bajo circunstancias

<sup>18</sup> Artículo 281 del Código Tributario Dominicano, Párrafo II y IV.

<sup>19</sup> Ley 9.430 de 1996 (modificada por la Ley N° 9.959 y N° 2.000 las 12.715 del 17 de septiembre de 2.012). Artículo 20 y 21.

justificadas y se deberán demostrar por medio de publicaciones técnica, investigaciones o informes. Quedará por parte de la Secretaría de Hacienda, del Ministerio, descalificar el acto, toda vez que considere de mala reputación o inconsistente la información presentada por los contribuyentes. También, prevé esta Ley que el cambio de los márgenes podrá ser de oficio, tal y como se publicó el 17 de septiembre de 2012.

Cabe mencionar que los países que tienen regulaciones internas sobre APAs bilaterales y multilaterales son aquellos en los cuales alguno de sus CDIs suscritos incluyen cláusulas sobre APA's, siendo de este modo para México y Ecuador.

En cuanto al tiempo de vigencia del APA, este varía entre países y va desde 18 meses hasta 60 meses. En la siguiente tabla se observa el tiempo de vigencia de acuerdo a la legislación de cada país.

**Tabla IV-16 Vigencia de los APA's, según países desde su primera emisión**

<b>País</b>	<b>Vigencia</b>
Chile <sup>1/</sup>	El año comercial más 36 meses
Ecuador	36 meses o más
Guatemala	48 meses
Honduras	No más de 5 ejercicios fiscales
México	60 meses
Perú	48 meses
República Dominicana <sup>2/</sup>	18 meses
Uruguay	36 meses
Venezuela	36 más los meses del ejercicio fiscal en curso

1/Según la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

2/ Modificado por la Ley 253 de 2012, en lo adelante la vigencia del APA es para el ejercicio fiscal en curso y los tres ejercicios fiscales posteriores

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Una vez expirado el plazo de vigencia del APA, en algunos países, el contribuyente puede solicitar la extensión del mismo, este es el caso de Ecuador, México, República Dominicana y Venezuela<sup>20</sup> en donde la regulación prevé la extensión de un APA por un periodo adicional. El periodo de tiempo por el cual es permitido ampliar el APA es de 36 meses en México y República Dominicana y 36 meses o más en Ecuador. Para algunos de estos países se da la posibilidad de que una vez expire el tiempo de vigencia, el mismo sigue vigente hasta que uno nuevo sea aprobado<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Artículo 165 de la Ley del ISR. "Los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia se aplicarán al ejercicio fiscal en curso a la fecha de su suscripción y durante los tres (3) ejercicios fiscales posteriores. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional en el que la República sea parte".

<sup>21</sup> i.e. República Dominicana

La negociación de un APA en la gran mayoría de los casos y de acuerdo a experiencias de los países, suele ser larga. Ello es así por muchas razones, como por ejemplo la necesidad de recolectar información detallada que permita analizar los documentos históricos del contribuyente, de las empresas comparables y de las transacciones. Se estudia de manera conjunta (contribuyente-fisco), la viabilidad de tramitar el acuerdo, el alcance del mismo, las metodologías a emplear y la documentación requerida por la administración tributaria. Aunque es deseado, no todos los países establecen lineamientos específicos en su normativa interna que guíen todo el proceso. Tan solo en la normativa de 6 países se especifica el procedimiento a seguir para la solicitud de un APA. Estos son; Colombia, Guatemala, México, Perú, Venezuela y Chile, en este último, introducido en legislación de fecha 27 de septiembre de 2012.

De acuerdo a legislación de estos países, los contribuyente deben presentar a la administración tributaria su propuesta de APA, la cual debe estar fundamentada por un estudio de precios de transferencia u otra documentación que sustente que la valoración de la transacción o las transacciones con sus relacionados se hayan pactado bajo los lineamientos de precios de transferencia de acuerdo con la legislación al respecto. Generalmente la solicitud debe ir acompañada, aunque no limitativo, por las informaciones siguientes:

1. Información general del contribuyente y de la empresa relacionada;
2. Descripción del contenido del acuerdo que se pretende formular, relacionando cada uno de los tipos de operación que serán cubiertos;
3. Descripción y justificación de los supuestos fundamentales del acuerdo (por ejemplo, condiciones económicas, cuota y condiciones del mercado, volumen de ventas y precio de venta final, tasa de cambio y tasa de interés);
4. Explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta especificándose para el periodo corriente y los periodos que tendrá vigencia el acuerdo, el método de valoración más apropiado, la selección de empresas o transacciones comparables, los ajustes a los comparables seleccionados, la fijación del precio o margen o rango de estos, o monto de contraprestación;
5. Información genérica respecto de este tipo de acuerdos, convenios o propuestas de valoración aprobadas o en trámite ante administraciones tributarias de otros estados;
6. Identificación genérica de otros tipos de operación realizados entre las entidades vinculadas o partes relacionadas que no serán cobijados por el acuerdo;
7. Hipótesis de base o supuestos críticos sobre los que se formula la propuesta.

Otros aspectos administrativos con relación a los APAs y que fueron incluidos en el cuestionario hace referencia al plazo en que las administraciones tributarias deben dar respuesta a las solicitudes de APAs. De acuerdo a las normativas de los países este tiempo oscila en entre 3 y 24 meses.

**Tabla IV-17 Tiempo de respuesta a la solicitud de un APA; según país**

País	Tiempo
Chile <sup>1/</sup>	6 meses
Colombia	9 meses
Ecuador	24 meses
Guatemala	12 meses
México	8 meses
Perú	12 meses
Uruguay <sup>22</sup>	3 meses
Venezuela	12 meses

<sup>1/</sup>Según la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

La preparación de un acuerdo es técnicamente compleja, requiere tiempo y esfuerzo por parte del contribuyente y la administración tributaria. Además, cuando los APAs son bilaterales o multilaterales se involucran administraciones tributarias en el extranjero, por lo cual para su negociación se incurriría en costos adicionales. En este tenor, las administraciones tributarias pudieran requerir a los contribuyentes un pago para cubrir los gastos derivados de este procedimiento. Actualmente sólo en México y Venezuela está establecido el pago correspondiente para tramitar un APA. En el caso particular de México, el importe requerido es de 905 pesos (aproximadamente USD 90 según cotización del mes de octubre de 2012). En Venezuela aun no está definido el monto que debe pagar el contribuyente.

Durante la etapa de negociación es cuando los requerimientos de información son exhaustivos, ya una vez finalizado, el APA asegura para los ejercicios cubiertos un alivio al contribuyente en cuanto a la obligación de documentación y demás requisitos de precios de transferencia. No obstante, las obligaciones no cesan aquí, es necesario, por una parte, que las administraciones tributarias garanticen al contribuyente que no efectuaran ningún tipo de ajuste por lo años cubiertos, pero por la otra, ello será así si el contribuyente cumple con las obligaciones establecidas en el acuerdo. Para verificar el cumplimiento del APA la legislación en Uruguay y en República Dominicana prevén que puedan conducirse revisiones a los contribuyentes; más, no es así en México.

De manera similar, las administraciones pueden requerir la remisión de informaciones que permita verificar el cumplimiento del APA. Para el caso específico de Colombia, simultáneamente con la

<sup>22</sup> La normativa en Uruguay no establece un plazo para dar respuesta, por práctica o medida administrativa la Administración Tributaria da respuesta a estas solicitudes en un plazo de 3 meses.

presentación de la declaración informativa de precios de transferencia, los contribuyentes que hayan celebrado un acuerdo anticipado de precios deberán presentar un informe que se demuestre la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el acuerdo. El informe deberá contener:

- La operación a la que ha sido aplicado el acuerdo, que se hayan realizado en el período impositivo al que se refiere la declaración informativa;
- Los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad a los que se han realizado los tipos de operación mencionadas en el punto anterior, como resultado de la aplicación del acuerdo;
- Los tipos de operación efectuados en el período impositivo, similares a aquellos a los que se refiere la propuesta aprobada pero que no están incluidos en el acuerdo;
- Los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad a los que ellos se hayan realizado;
- Una descripción de las diferencias existentes entre los unos y los otros.

Por otro lado, como un mecanismo de alerta que permita identificar a los contribuyentes que incumplan con lo establecido en el APA, en México, una vez concluido el plazo originalmente planteado para su autocorrección, es decir, para cumplir con lo establecido en el APA según la metodología acordada, se analizan las declaraciones anuales, anteriores y posteriores, que se ajusten a la metodología del APA.

Un reto importante para las administraciones tributarias en cuanto a los APAs se refiere a la disponibilidad de personal cualificado para su manejo. No obstante, muy pocas administraciones tributarias en la región cuentan con un equipo dedicado exclusivamente a atender acuerdos de precios anticipados. Tan solo Colombia, México y Uruguay cuentan con un equipo dedicado al control y administración de los mismos.

Asimismo, de acuerdo a la investigación llevada a cabo entre los países bajo análisis, a Octubre de 2012, solo México y Uruguay tienen APAs suscritos. Uruguay suscribió su primer APA en 2012. Por su parte México tiene una larga trayectoria en la negociación de APAs, ostentando a la fecha un total de 291, de los que prevalecen en estos acuerdos el sector de la Industria manufacturera, con 126 APAs vigentes, esto es 43% del total de los negociados.

**Tabla IV-18 Acuerdos anticipados de precios de transferencia celebrados por México, según sector**

Sector	Cantidad
Industria Manufacturera	126
Comercio al por menor	15
Comercio al por mayor	9
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	5

Sector	Cantidad
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	4
Transportes, Correos y Almacenamiento	3
Servicios profesionales, científicos y técnicos	2
Minería	2
Servicios financieros y de seguros	1
Otros	124
<b>Total</b>	<b>291</b>

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

### C. Regímenes simplificados de tributación para operaciones internacionales.

La implementación efectiva de las normas para evitar la manipulación abusiva de los precios de transferencia, sobre todo cuando se basa en la aplicación del principio de plena competencia, resulta frecuentemente en costos significativos tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. A fin de reducir este efecto, los países introducen normativas con el propósito de simplificar los requerimientos para su cumplimiento. Estas medidas que pueden consistir en la simplificación en los métodos de valoración, la determinación de rangos o márgenes fijos para ciertos sectores o contribuyentes, la exoneración de remisión de documentación y/o la exoneración de las obligaciones de valorar operaciones entre relacionadas cuando estas no superen cierto monto preestablecido; se han convertido en una forma rápida y eficiente del control de los precios en transacciones entre relacionados.

Cuando mediante un régimen simplificado se fija un precio o margen, sean estos en base a los métodos de precios de transferencia o no, o un rango predeterminado de libre competencia para un sector o actividad económica o para transacciones, como por ejemplo regalías, o para intereses sobre préstamos, suelen conocerse como regímenes de protección o *“safe harbours”* en su traducción al inglés.

Un gran número de países, tanto desarrollados como en desarrollo, han incluido medidas simplificadas en el diseño de su legislación de precios de transferencia. La acogida de estas se sustenta en cuanto (i) ofrecen mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, (ii) permiten a la administración tributaria enfocar sus recursos hacia otros sectores, otras transacciones de precios de transferencia y otros tipos de riesgos y (iii) reducen el costo de cumplimiento a los contribuyentes. Sobre todo esto último con el *“safe harbour”* puesto que se les eximen o se les reduce los requerimientos de suministro de documentación sobre la valoración de sus operaciones entre relacionadas a la administración tributaria, ya que previamente han sido definidos los umbrales de precios o márgenes que correspondería a la empresa que sea beneficiada.

Como ventaja adicional, los *“safe harbours”* pueden ser beneficiosos para los pequeños contribuyentes, en cuanto les libera de la obligación de obtención de información para justificar los precios de transferencia, lo que suele generar un costo considerable. Bajo este régimen de protección, la carga de la información queda traspasada a las administraciones tributarias.

Como argumentos en contra al uso de este procedimiento se identifican los siguientes:

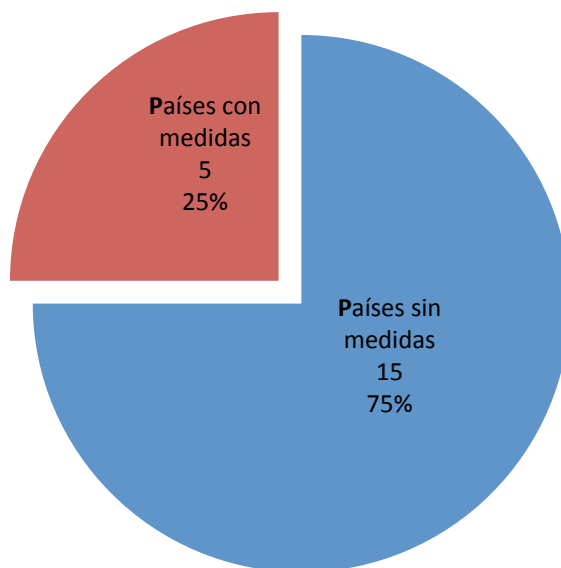
- El alto riesgo de doble imposición que subyace;
- Promueve la inequidad y la planificación fiscal, en cuanto a que no son tomadas en consideración las características individuales de cada operación ni las situaciones específicas e inherentes a las diferentes empresas que estarían implicadas. Al obviarse esto último puede darse cabida por un lado a un precio o margen que fuere mayor al que, en condiciones de mercado, pudiera obtener el



contribuyente. También puede suceder lo opuesto cuando el precio resultante en el régimen de protección fuere menor, permitiendo mayor espacio para la planificación fiscal.

De los veinte países analizados, 5 de ellos, con independencia del nivel de experiencia en la implementación de la legislación de precios de transferencia, afirman tener contemplado en su legislación y en práctica algún tipo de medida simplificada. Estos son: Brasil, Colombia, Ecuador, México y Uruguay. En el caso de este último país, su legislación<sup>23</sup> faculta al Poder Ejecutivo a establecer con carácter general regímenes especiales de utilidad, pero aún no se ha reglamentado nada al respecto<sup>24</sup>.

**Gráfico IV-15 Existencia de medidas simplificadas para precios de transferencia**



Fuente: Equipo de trabajo del presente Estudio

Estas medidas, en la mayoría de los países analizados que las han adoptado, fueron introducidas mediante leyes. A excepción de Colombia, donde el régimen simplificado fue emitido mediante reglamento, y Brasil, que además de haberlas incorporado en la Ley, las ha tratado en la norma administrativa al respecto. La tabla IV- 19, muestra los medios por los cuales han sido introducidas estas medidas en cada país:

**Tabla IV-19 Base legal de las medidas de simplificación**

País	Medio
Brasil	Ley, Norma Administrativa

<sup>23</sup> Artículo 44 del Cap. VII del Título 4 del TO 1996.

<sup>24</sup> La Ley No. 253 de noviembre de 2012 recién aprobada en República Dominicana, habilita la posibilidad a la Administración Tributaria a establecer Regímenes de Protección a determinados sectores o actividades económicas.

País	Medio
Colombia	Reglamento
Ecuador	Ley
México	Ley
Uruguay	Ley

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Entre las medidas de simplificación más comunes, se encuentran, las que establecen márgenes fijos para sectores económicos, simplificaciones en cuanto al tipo de interés, exoneraciones en cuanto a transacciones pequeñas y/o pequeñas empresas, métodos simplificados de precios de transferencia, exenciones en cuanto a requerimientos de suministro de informaciones y exenciones a las reglas de precios de transferencia. La siguiente tabla muestra la situación de estas medidas en los países de la región:

**Tabla IV-20 Medida de simplificación; según el tipo**

Medida	Cantidad	Países
Exención régimen precios de transferencia	3	Brasil, Colombia y México
Exención de documentación comprobatoria	3	Colombia, México y Ecuador
"Safe harborus" métodos	3	México y Brasil
"Safe harbours" tipo de interés	2	Brasil y Bolivia

Fuente: Administraciones tributarias consultadas

En cuanto a la primera medida, **Exención al régimen precios de transferencia**, en los países en que está disponible, el alcance de la misma aplica a pequeñas y medianas empresas (PyMEs). Para definir el concepto de PyMEs, usualmente los países fijan un umbral máximo en base a ingresos brutos o patrimonio, del cual toda vez que los contribuyentes se encuentren por debajo no serían sujetos de las regulaciones establecidas en la normativa en cada país.

**Tabla IV-21 Alcance de las medidas simplificadas: Exención al régimen de precios de transferencia**

País	Detalle de medida	Beneficiarios	Año de introducción
Brasil <sup>25</sup>	Exención	Contribuyentes que declaren el precio a un valor de 90% del mercado nacional.	1997

<sup>25</sup> Exención del control de Precios de transferencia cuando se practica el precio a un valor de 90% del mercado nacional.

País	Detalle de medida	Beneficiarios	Año de introducción
Colombia <sup>26</sup>	Exención a PyMEs	Contribuyentes que no superen 100.000 UVT de Patrimonio Bruto o 61.000 UVT de Ventas Brutas.	2004
México	Exención a PyMEs	Personas cuyos ingresos por actividades empresariales e intereses no excedan 2 en millones de pesos.	2002

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

La **Exención de documentación comprobatoria** les exime de la obligación de realizar estudios para la valoración de precios de transferencia y de cualquier otro tipo de documentación relacionada. El detalle de beneficios por país se desglosa en la siguiente tabla:

**Tabla IV-22 Alcance de las medidas simplificadas: Exención de documentación comprobatoria**

País	Detalle de medida	Beneficiarios <sup>1/</sup>	Año de introducción
Colombia	Exención documentación pequeñas operaciones	Tipos de operación que no superen 10,000 UVT	2004
Ecuador	Exención documentación por impuesto causado	Personas o empresas con TET <sup>2/</sup> superior a 3%	2009
México <sup>3/</sup>	Exención documentación PyMEs	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Personas cuyos ingresos en el ejercicio anterior no excedan 13,000,000 de pesos.</li> <li>- Empresas con ingresos por actividades empresariales no excedan a MEX \$13,000,000; e ingresos por servicios profesionales no excedan MEX \$ 3,000,000</li> </ul>	2002 y 2012

1/ La exoneración en todos casos no aplica si la operación se ha llevado a cabo con domiciliados en Paraísos Fiscales. En el caso de Ecuador esta no aplica a empresas que mantengan un contrato de explotación con el Estado.

2/ Impuesto causado sobre total de los ingresos gravables

3/El 12 de Noviembre de 2012 fue promulgada esta misma exención para las operaciones con partes relacionadas nacionales en México.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Los países que utilizan **“Safe Harbours” método de precios de transferencia** en la región, México y Brasil, estiman márgenes a partir de parámetros como indicadores de rentabilidad para la industria. En México, el **“safe harbour”** está destinado exclusivamente a las empresas que se dedican a la operación de maquilas<sup>27</sup> y

<sup>26</sup> Contribuyentes que no superen 100.000 UVT de Patrimonio Bruto o 61.000 UVT de Ventas Brutas no son sujetos pasivos del régimen de PT

<sup>27</sup> Las maquilas se refiere a empresas de producción de bienes manufacturados para la exportación.

consiste en que estos contribuyentes determinaran su utilidad fiscal en base a ratios predefinidos en base al total de activos o en base al total de costos y gastos, cualquiera de estos resultara mayor.

Técnicamente el “*safe harbour*” es la aplicación del Método del Margen Neto Transaccional, utilizando como indicadores del nivel de rentabilidad el margen operativo y el retorno sobre activos. Las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila que opten por esta medida, quedan exentas de la obligación de obtener y conservar la evidencia documental de precios de transferencia. Pero, deberán presentar ante las autoridades fiscales un escrito en el que manifiesten que la utilidad fiscal del ejercicio, representó al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar el “*safe harbour*”, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En el capítulo III inciso B, se desarrollo este sistema en mayor detalle.

En el caso de Brasil, las medidas de simplificación están vigentes desde 1997, y se construyen a partir de márgenes pre-determinados partiendo de los métodos de precios de transferencia: el Método de Reventa y Método de Costo Adicionado. El margen asignado depende de si el sujeto pasivo es un exportador o importador. Cabe resaltar que todo el sistema de precios de transferencia de Brasil, es determinado en base a márgenes fijos y rentas presuntas. (Ver capítulo III inciso B para más detalle).

**Tabla IV-23 Alcance de las medidas simplificadas: “*Safe harbours*” método de precios de transferencia**

País	Método	Margen o precio de “ <i>safe harbour</i> ”
Brasil	RPM/ Método de Reventa	Márgenes fijos: Importación: 40%; 30% y 20% Exportación: 15% y 30%
	CPM/ Método de Costo Adicionado	Márgenes fijos: Importación: 20% - Exportación: 15% y 30%
México	TNMM/ Margen Neto Transaccional	6.9% sobre el valor total de los activos o 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

En el caso de Brasil, otros de los tratamientos otorgados a las operaciones internacionales son los siguientes:

1. Operaciones de exportación a sujetos vinculados: El contribuyente que presente ganancia neta (antes del impuesto a la renta y la aportación social en la renta ajustada), originada en exportaciones a partes vinculadas, en un monto equivalente de al menos un 5% sobre dichas ventas, debe demostrar el cumplimiento con las normas de precios de transferencia, presentando los documentos de la transacción. El mínimo de un 5% en la ganancia neta sobre las ventas de exportación se calcula con base en el promedio anual del año actual y los dos años precedentes.
2. La persona jurídica, cuya ganancia líquida de las exportaciones, en el año calendario, no exceda el 5% del total de las ganancias líquidas en el mismo periodo, deberá demostrar la aplicación de los precios

practicados en esas exportaciones, exclusivamente con los documentos relacionado a la operación propia.

A continuación se observa lo mencionado de manera más esquemática:

**Tabla IV-24 Medidas simplificadas: "Safe harbours" Brasil: Operaciones internacionales**

Exportación a sujetos vinculados				
Operación	Condición		Consecuencia	Soporte
Ganancia Neta de las exportaciones con parte vinculada	Porcentaje	Base del calculo	Demostrar cumplimiento de Precios de Transferencia	Documentos que demuestren la transacción
	Al menos 5%*	Sobre las ventas de exportación para obtener la ganancia neta		
*Este cálculo se realiza en base al promedio anual del año actual y dos años anteriores.				
Persona jurídicas				
Operación	Condición		Consecuencia	Soporte
Ganancia liquida de las exportaciones (Un año calendario)	Porcentaje	Base del calculo	Demostrar cumplimiento de Precios de Transferencia	Documentos que demuestren la transacción
	No exceda el 5%	Sobre las ganancias liquidas del mismo periodo		

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Las medidas simplificadas suelen ser atractivas a los contribuyentes en cuanto les exime o les reduce la obligación de remitir informaciones a la Administración Tributaria. Ecuador y México son casos en los que los contribuyentes a los cuales les sea aplicable uno de los regímenes simplificados y estén adheridos al mismo, se les exime de la obligación de remisión de información de precios de transferencia. En el caso específico de Ecuador, no cumplen con la presentación de deberes formales como lo es el Informe o Anexo de precios de transferencia y en México, los contribuyentes quedan exentos de la obligación de realizar un análisis de precios de transferencia para las operaciones sujetas a al régimen de simplificación.

Sobre los riesgos de doble imposición generados por la aplicación de regímenes de simplificación "safe harbour", México y Brasil reconocen que tanto sus medidas, como las implementadas en otros Estados han resultado en doble imposición a contribuyente con obligaciones fiscales en su país y otros países.

**"Safe harbours" tipo de interés.** Como medida simplificada, en la legislación de algunos países se establece el tipo de interés que cumple con el principio de libre competencia o de mercado, que debe ser utilizado en las transacciones de financiamiento con partes relacionadas del exterior, como es el caso de Brasil, la tasa de interés a ser considerada es la "London Interbank Offered Rate – LIBOR", para depósitos en dólares dos Estados Unidos de América con plazo de seis meses, incrementada por un margen porcentual, cualquier monto adicional será considerado como monto en exceso.

Bolivia, al no tener vigente normativas de precios de transferencia, establece que no serán deducibles los intereses pagados por los capitales invertidos en préstamo a la empresa por los dueños o socios de la misma, en la porción que dichos intereses excedan el valor de la Tasa Libor más 3% en operaciones con el exterior y, en operaciones locales.

**Tabla IV-25 Otras disposiciones sobre tipo de interés**

<b>País</b>	<b>Detalle de medida</b>
Costa Rica	La única restricción en cuanto a deducibilidad del gasto por intereses, se refiere a que la tasa no puede ser mayor a las usuales de mercado, y como referencia se utiliza las tasas registradas en el Banco Central.
Ecuador	La legislación establece una tasa máxima referencial fijada por el Banco Central que no puede ser sobrepasada.
El Salvador	Se consideran gastos no deducibles, los intereses pagados cuando los mismos excedan de aplicar al monto de la deuda el porcentaje de interés activo del Banco Central de Reserva más cuatro puntos adicionales.
Paraguay	En ningún caso dichos préstamos o colocaciones, podrán devengar intereses a tasas menores que las tasas medias pasivas nominales correspondientes a depósitos a plazo fijo a nivel bancario, para periodos iguales vigentes en el mes anterior en que se concrete la operación.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

## **D. Otras medidas para el control de las operaciones internacionales entre relacionados**

Además de la reglamentación específica a precios de transferencia, los países introducen otros mecanismos en sus legislaciones internas, a fin de controlar las transacciones entre empresas locales y entidades relacionadas del extranjero y empresas en paraísos fiscales. El objetivo de estas medidas en su conjunto es evitar que los contribuyentes omitan sus obligaciones de impuestos causados dentro de sus jurisdicciones, o abusen de la norma con el fin de reducir, evitar o diferir el impuesto; estas son las que comúnmente se conocen como medidas anti-abuso o anti-elusión, que incluyen pero no limitativo, reglas anti capitalización delgada o subcapitalización, el principio de esencia económica o esencia sobre la forma y las reglas anti paraísos fiscales. En conjunto estas medidas permiten a las administraciones tributarias hacer frente judicialmente a esquemas abusivos de planificación fiscal.

El artículo sobre esencia económica es probablemente el más común entre las legislaciones de los países analizados. Adicionalmente, sobre subcapitalización y reglas anti-paraíso, los países suministraron información que se analiza a continuación.

### **1. Subcapitalización**

Los países que están en la etapa más avanzada de desarrollo de sus precios de transferencia, también tienen incluido en sus legislaciones normativas que buscan regular la subcapitalización, para el resto de los países es todavía un reto pendiente. Este tipo de medida anti-abuso, restringe los incentivos de las empresas multinacionales a utilizar el endeudamiento a fines de transferir beneficios a las empresas dentro del grupo. Los países que tienen vigentes estas regulaciones son: Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, El Salvador, México, Perú, República Dominicana<sup>28</sup> y Venezuela.

Como criterio común en la regla subcapitalización, estos países muestran homogeneidad, en cuanto todas las legislaciones se construyen como un ratio deuda a capital, al patrimonio o al patrimonio neto. En la mayoría de estos países, las reglas anti subcapitalización sólo alcanzan el endeudamiento entre empresas relacionadas, no obstante resalta el caso de Brasil en que aplica también a los préstamos en general de una empresa brasileña con empresas o personas domiciliadas o constituidas en el exterior y en cualquier país o dependencia con tributación favorecida o régimen fiscal privilegiado<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Introducido mediante Ley 253 de noviembre de 2012.

<sup>29</sup> Ley No. 12.249 del 11 de junio de 2010, Artículos 24 y 25

**Tabla IV-26 Reglas anti subcapitalización**

País	Regla
Argentina	2:1 el Patrimonio neto
Brasil	El endeudamiento no sea superior a 30% del valor del patrimonio líquido de la compañía.
Chile	3:1 - al patrimonio
Ecuador	3:1 al patrimonio – Para personas jurídicas Para personas naturales la relación deuda / activos no puede superar el 60%.
El Salvador	3:1 al capital contable
México	3:1 al capital contable
Perú	3:1 al patrimonio neto
República Dominicana	3:1 al capital contable
Venezuela	3:1 al patrimonio neto

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

## 2. Reglas anti paraíso

Los países de la región también regulan las transacciones con paraísos fiscales, por lo que en muchas de las regulaciones de precios de transferencia se hace la presunción que las transacciones entre una empresa local con otras empresas domiciliadas en un paraíso fiscal son consideradas entre partes relacionadas, siendo pasibles de los controles por precios de transferencia. Los países que tienen normativas anti-paraíso fiscal son Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, El Salvador, Honduras, México, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

Los paraísos fiscales y regímenes preferentes, son perniciosos en cuanto promueven la elusión fiscal internacional, mediante un esquema de promoción de la opacidad que no permite acceso a información de las operaciones de personas físicas o jurídicas allí domiciliadas y en el cual las tasas impositivas suelen ser nulas o muy bajas. Los principales riesgos detectados por las administraciones de la región que involucran el uso de paraísos fiscales son los siguientes:

- Triangulación de operaciones de importación y/o exportación de bienes a través de intermediarios situados en dichas jurisdicciones, en casos en que es demostrable la ausencia de funciones o actividades reales realizadas por la empresa en el paraíso fiscal;
- Triangulación y subvaloración por servicios exportados;
- Realización de operaciones financieras y prestaciones de servicios con intervención de sujetos radicados en dichas jurisdicciones. Frecuentemente son pagos (por ejemplo, pagos por servicios, intangibles, asistencia técnica, intereses por préstamos innecesarios) sin sustancia económica;
- Pagos de regalías derivados del uso o goce de activos intangibles migrados hacia los paraísos fiscales, pero que fueron creados, desarrollados y deducidos totalmente en el país;
- Facturación que puede obedecer a una sobre valoración o sub valoración según se trate de operaciones de importación o exportación, respectivamente;



- f) Préstamos respaldados a través de instituciones financieras en paraísos fiscales (“back-to-back”),
- g) Distribución de gastos de la casa matriz ubicada en paraísos fiscales a las sucursales.

Básicamente, los esquemas de planificación que involucran paraísos fiscales se enfocan en la triangulación de operaciones de exportación/importación y el traslado de gastos que no pueden ser comprobados.

La definición de paraíso fiscal varía de país en país. En algunos casos, se define como paraísos fiscales a aquellos países o jurisdicciones en los cuales las tasas del impuesto sobre la renta son inferiores en cierto porcentaje a la tasa del impuesto sobre la renta vigente, para tipos de rentas similares. En el caso de El Salvador, si un país tiene una tasa de impuesto sobre la renta que es inferior al 80% de su tasa, este país es considerado como paraíso fiscal. Lo mismo ocurre en México, cuando la tasa del impuesto a la renta en el otro país es 75% inferior y Ecuador si esta es 60% inferior. Otro criterio considerado es que la tasa resulte inferior a un determinado valor. Por ejemplo, para Venezuela y Brasil, un Estado con una tasa de impuesto sobre la renta inferior a 20% sería considerado como paraíso fiscal.

Otra condición adicional, comúnmente utilizada por los países de la región que tienen legislación anti paraíso, es la inexistencia de Convenios de Intercambio de Información suscritos con ellos y/o que la legislación no les permita acceder a información sobre la composición societaria de las compañías, su titularidad o a la identificación del beneficiario efectivo de rendimientos atribuidos a no residentes.

Otros países adoptan listados definidos por organizaciones internacionales, por ejemplo la “lista negra” de la OCDE. Este es el caso de El Salvador. También, varios países, independientemente de contar o no con una definición de “paraíso fiscal”, utilizan listas definidas taxativamente a través de reglamentos y normas generales de la administración, como es el caso de Argentina y de Ecuador. Una excepción de la regla, es que un país se guíe por el listado de organizaciones como el GAFI<sup>30</sup>. Ello no es usual, dado que GAFI se enfoca en otros asuntos que en parte responden a criterios diferentes.

Dado que el principal problema con los “paraísos fiscales” radica en el acceso a la información, en cuanto exista un instrumento que permita el intercambio de información para fines fiscales en base a los estándares internacionales, los países firmantes deberían excluirse de sus respectivas “listas negras” y/o retirar el título de “paraíso fiscal”.

Un requisito adicional a esto último, que tiene que ver con los referidos estándares internacionales, es que por aplicación de normas internas no sea posible alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo Fisco. La lista de países considerados como paraísos fiscales, puede ser tan larga que incluye 89 u 88 países o Estados, como es el caso de las listas de Ecuador y Argentina respectivamente.

---

<sup>30</sup> El Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el blanqueo de capitales (GAFI) es un organismo intergubernamental cuyo propósito es el desarrollo y la promoción de políticas, en los niveles nacional e internacional, para combatir el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo.

**Tabla IV-27 Lista de paraísos fiscales en los países objeto del estudio**

País	País denominado como paraíso fiscal
Argentina	<p>Anguila, Antigua Y Barbuda, Antillas Holandesas, Aruba, Isla de Ascensión, Bahamas, Barbados, Belice, Bermudas, Brunei Darussalam, Campione D'Italia, Gibraltar, Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Bahréin, Granada, Puerto Rico, Kuwait, Qatar, San Cristóbal y Nevis.</p> <p><b>Régimen aplicable a las sociedades holding:</b> Luxemburgo, Groenlandia, Guam, Honk Kong, Azores, Islas Del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla De Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou), Islas Caimán, Isla Christmas, Isla De Cocos O Keeling, Islas de Cook, Isla de Man, Isla de Norfolk, Turks y Caicos, Islas Pacifico, Islas Salomón, Isla De San Pedro Y Miguelón, Isla Qeshm, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes EEUU, Kiribati, Labuan, Macao, Madeira, Montserrat, Niue, Patau, Pitcairn, Polinesia Francesa, Andorra, Liechtenstein, Mónaco.</p> <p><b>Régimen aplicable a las sociedades anónimas</b> Uruguay, Reino de Tonga, Jordania, Swazilandia, Albania, Angola, Cabo Verde, Chipre Djibuti, Guyanae, Panamá, Trinidad y Tobago, Liberia Seychelles, Mauricio, República Tunecina, Maldivas, Islas Marshall, Sri Lanka, Vanuatu, Yemen, Malta, Santa Elena, Santa Lucía, San Vicente y Las Granadinas, Samoa Americana, Samoa Occidental, San Marino, Omán, Archipiélago de Svbalbard, Tuvalú, Tristán da Cunha, Trieste, Tokelau, Zona Libre De Ostrava.</p>
Chile	<p>Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahréin, Barbados, Belice, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Islas Cook, Chipre, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernesey, Isla de Man, Jersey, República de Liberia, Malta, República de Mauricio, Montserrat, Antillas Neerlandesas, Niue, República de Panamá, Samoa, República de San Marino, San Cristóbal y Nevis, Santa Lucía, Seychelles, San Vicente y Granadinas, Liechtenstein, Mónaco, Islas Marshall, Nauru, Vanuatu, Turcas y Caicos, Islas Vírgenes EEUU.</p>
Ecuador	<p>Anguila, Antigua y Barbuda, Antillas Holandesas, Archipiélago De Svalbard, Aruba, Isla de Ascensión, Barbados, Belice, Bermudas, Brunei, Darussalam, Campione D'Italia, Gibraltar, Bahamas, Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Granada, Kuwait, Qatar, Puerto Rico, San Cristóbal y Nevis, Luxemburgo, Groenlandia, Guam, Hong Kong, Isla de Cocos, Isla de Cook, Isla de Man, Isla de Norfolk, Isla de San Pedro y Miguelón, Isla Qeshm, Islas Azores, Islas Caimán, Islas Christmas, Islas Del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla De Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou), Islas del Pacífico, Salomón, Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes EEUU, Kiribati, Labuan, Macao, Madeira, Montserrat, Myamar, Nigeria, Niue, Palau, Pitcairn, Polinesia Francesa, Liechtenstein, Mónaco, Andorra, Swazilandia, Tonga, Jordania, Guyana, Albania, Angola, Cabo Verde, Chipre, Djibouti, Islas Marshall, Liberia, Maldivas, Malta, Mauricio, Nauru, Panamá, Seychelles, Trinidad Y Tobago, Túnez, Vanuatu, Yemen, Sri Lanka, Samoa Americana, Samoa Occidental, San Vicente y Las Granadinas, Santa Elena, Santa Lucía, San Marino, Oman, Tokelau, Trieste (Italia), Tristan Da Cunha (Saint Helena), Tuvalu y Zona Libre de Ostrava.</p>
El Salvador	<p>Albania, Andorra, Anguila, Bahamas, Baherein, Bermuda, Chipre, Campione D'Italia, Delaware (USA), Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Granada, Herm Qeshm, Isla de Man, Isla de Norfolk, Isla de Azores, Isla Caimán, Islas Cook, Isla Maldivas, Isla de</p>

País	País denominado como paraíso fiscal
	Marshall, Isla Mauricion, Islas Marianas, Turks y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Labuan, Liberia, Liechtenstein, Líbano, Macao, Micronesia, Mónaco, Monserrat, Nauru, Nie, Nevada (USA), Paraguay, Samoa, San Cristobal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena y Tristan Da Cunha, Santa Lucia, Seycheles, Singapur, Suiza, Uruguay, Vanatu, Wyoming (USA).
Uruguay	Anguila, Aruba, Bahrein, Belice, Islas Caimán, Chipre, Antigua y Barbuda, Islas vírgenes británicas, Islas de Cook, Bahamas, Bermudas, Dominica, Gibraltar, Grenada, Isla de Man, Malta, Montserrat, Antillas holandesas, Panamá, San Marino, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Islas Vírgenes de EEUU, Samoa, Niue, Isla Guernesey, República de Vanuatu; Islas Turcas y Caicos, Saint Kitts y Nevis, Seychelles, Isla de Jersey, Mauricio, Naurú.
Venezuela	Anguila, Antigua y Barbuda, Archipiélago de Svalbard, Aruba, Ascensión, Belice, Bermudas, Brunel, Campione D' Italia, Dominica, Bahamas, Emiratos Árabes Unidos, Estado de Bahrain, Estado de Kuwait, Qatar, Samoa Occidental, Puerto Rico, Gibraltar, Luxemburgo, Granada, Greenlandia, Guam, Hong Kong, Islas Caimán, Isla de Christmas, Isla de Norfolk, Isla de San Pedro y Miguelón, Isla del Hombre, Isla Qechoa, Isla Cook, Isla de Cocoa o Kelling Isla del Canal (Isla de Guemeasey, Jersey, Aldemey, Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou, Jehou y Lihou), Islas Malvinas, Islas Pacifico, Islas Salomón, Islas Tucas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Kiribati, Labuán, Macao, Malta, Montserrat, Nioe, Palsu, Píscara, Polinesia Francesa, Andorra, Liechestentein, Mónaco, Swazilandia, Jordania, República Dominicana, Republica de Gabonesa, Líbano, Albania, Angola, Cabo Verde, Chipre, Djiboati, Guyana, Honduras, Islas Marshall, Libe, Mauricio, Naoria, Panamá, Seychelles, Túnez, Vanuatu, Yemen, Uruguay, Sri Lanka, Samoa Americana, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, San Marino, Sultanato de Omán, Tokelau, Tristán de Cunha, Tuvalu, Zona Especial Canaria y Zona libre Ostrava.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

## **V. Precios de transferencia: una mirada desde las Organizaciones con injerencia tributaria.**

El Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Fondo Monetario Internacional, (FMI), el Instituto Centro Americano de Estudios Fiscales, (ICEFI) y el Banco Mundial (BM) han emitido su opinión con respecto a una serie de interrogantes que plantearemos en el desarrollo de este capítulo. A fin de conocer las perspectivas de estos Organismos sobre el tema de tributación internacional en la región, hemos recibido contribuciones de las referidas organizaciones que se encuentran trabajando en el ámbito tributario y sus acciones de cooperación, asistencia técnica o investigativa tienen impacto en todos o algunos de los países encuestados. A estos efectos, se condujeron preguntas sobre aspectos normativos y administrativos relativos al control de los precios de transferencia.

La administración de los precios de transferencia es un tema complejo, tanto para los países que se encuentran en una etapa inicial en la implementación de sus legislaciones de precios de transferencia, como para aquellos que cuentan con un mayor grado de avance en sus experiencias en la materia. Las estrategias comerciales de las empresas para el aprovechamiento de las economías de escalas por un lado, y la sofisticación en las estrategias de planificación fiscal, obligan a las autoridades fiscales de los países a desarrollar normativas de alcance amplio, que contemplen todas o al menos la mayoría de los esquemas de evasión y elusión fiscal internacional nociva; requiriendo además constantes revisiones en el tenor de adaptarlas a los nuevos requerimientos que pudieran surgir.

Por ventura, la experiencia de economías desarrolladas ha servido como fundamento al marco de referencia normativo en precios de transferencia. Organismos como la OCDE y recientemente la ONU han dispuesto compilar las mejores práctica en la materia. Convirtiéndose las directrices de la OCDE, en una referencia obligatoria al momento de formular políticas de control de las transacciones internacionales.

En los modelos de convenios de la ONU y la OCDE a manera general, se encuentran las disposiciones base de precios de transferencia, para fines de aplicación práctica de los mismos. La OCDE ha introducido guías para la efectiva valoración, administración y control de los mismos. Y por su parte la ONU se encuentra actualmente desarrollando el Manual sobre Precios de Transferencia para países en desarrollo.

El manual que se encuentra desarrollando la ONU, se estima que sea para los países en desarrollo, lo que han sido las Directrices de la OCDE para sus países miembros, una consulta obligatoria. Ambos lineamientos se basan en la aplicación del operador independiente o principio de plena competencia, en las directrices de la OCDE consideran aspectos como análisis de comparabilidad, métodos, documentación, entre otros y en el trabajo de la ONU incluye aspectos en cuanto a los requeridos para la implementación de precios de transferencia en países en desarrollo. Entre sí, estas guías no parecen oponerse, sino más bien complementarse.

Dado que cualquier manual o guías que sea emitido por la ONU serán de alcance para todos sus países miembros, da cabida a pensar que rápidamente el manual de este organismo, en precios de transferencia, se haga presente en las legislaciones de los países miembros.

Si bien existen estas guías como referencia internacional, los países, y no es la excepción América Latina, han desarrollado metodologías y criterios adaptados a su realidad económica y jurídica, que les han permitido hacer frente eficientemente a los esquemas nocivos de precios de transferencia. Desde el punto de vista de las organizaciones con injerencia tributaria, ICEFI, BID, BM y FMI, a fin de enfrentar la manipulación abusiva de Precios de Transferencia para la región, hay una coincidencia en cuanto a que la metodología más adecuada debe incluir una combinación de criterios, ONU y OCDE, pero sin perder de vista los mecanismos ya implementados por otros países y los que pudieran desarrollarse por estos en base a criterios propios atendiendo a las condiciones de sus sistemas económicos e impositivos.

América Latina y el Caribe, ha avanzado significativamente en materia de precios de transferencia, enfrentándose y dando respuestas innovadoras y efectivas al control de esquemas abusivos utilizados por las empresas multinacionales. Sobre esto el BID reconoce la importancia del desarrollo del sexto método Argentino, o método de la sexta enmienda, con el cual se ha modificado el modelo de negocio de las grandes agroexportadoras en favor de la protección de la Base Imponible del Impuesto Sobre la Renta.

Es por esto que, es una sugerencia de varios Organismos con injerencia tributaria, que las Directrices de la OCDE, convertidas en el estándar internacional mayormente aceptado para la administración de los precios de transferencia en la actualidad, es necesario adaptarlas a los requerimientos y a la realidad de los países. Deben ser utilizadas como guías y no como una receta prefabricada para la región, ya que las mismas, hasta periodo reciente, solo habían sido discutidas y revisadas primeramente por los miembros de la OCDE. De la región solo México y recientemente Chile son miembros de esta Organización.

Por otro lado, un aspecto que el FMI pone en relieve es que las Directrices de la OCDE no cubren todas las situaciones que pueden arrojar en precios de transferencia, especialmente, en países en desarrollo. Por lo tanto, los países de América Latina y el Caribe pudieran necesitar directrices especiales que complementen a las actuales directrices de la OCDE para abordar temas particulares de precios de transferencia, las mismas que deben estar en línea con el principio de plena competencia.

Entre otras razones por las cuales estos Organismos consideran que deben revisarse y desarrollarse directrices más flexibles y que estén más de acuerdo a la región, se encuentra:

- El costo de implementación;
- Son de compleja aplicación para los países;

Estas opiniones planteadas por los Organismos, pone en relieve las carencias en cuanto a recursos económicos y humanos en las administraciones fiscales de los países. Cuando le fue preguntado sobre la

problemática que enfrentan los países de la región para combatir la manipulación abusiva de precios de transferencia, el FMI y Banco Mundial fueron coincidentes, en cuanto ambos respondieron sobre la falta de capacidades para administrar precios de transferencia. El ICEFI, por su parte, plantea como la mayor problemática los costos que representa a las administraciones tributarias; en la opinión del organismo, “el control tributario efectivo es muy oneroso, y no es una medida recaudatoria de corto plazo”.

No escapa la región de los principales esquemas de planificación fiscal que confrontan las administraciones tributarias en otras regiones, como son la reestructuración de empresas, servicios de adquisición y mercadeo provisto desde paraísos fiscales, sobre endeudamiento, comisión de gestión o administración, transferencia de intangibles gratis. Detectar estos esquemas requiere una fuerte capacidad para coleccionar datos, los cuales no siempre están disponibles (FMI).

Inherentes a la región, el control de exportaciones de materias primas y turismo, rubros importantes en las economías de la región, representa un reto importante (BID). La agresiva reestructuración de empresas de filiales grandes y bien establecidas ha tenido un impacto severo en los ingresos fiscales; el empleo uso perverso de paraísos fiscales como intermediarios en la venta de materias primas en el mercado mundial es también sobre todo dañino (FMI).

Estos problemas no deben constituirse en una justificación para no implementar legislaciones y estructuras para control de precios de transferencia, en los países que se observan que aún no se han implementado la norma en la materia. Los Organismos recomiendan a tales fines, el uso de metodologías simples y apropiadas de acuerdo a la realidad de los países y la creación o consolidación de unidades especializadas. Una opción válida en estos casos, la constituyen, a opinión de los Organismos con injerencia tributaria, los Acuerdos Anticipados y los “*Safe Harbours*”. En cuanto que ambos representan una medida confiable tanto para el contribuyente como para las administraciones tributarias.

A efectos del presente trabajo, las organizaciones con injerencia tributaria han suministrados algunas recomendaciones y comentarios que resultan valiosos para la implementación efectiva de los precios de transferencia y que pudiera servir de punto de partida para los países que se encuentran en etapa inicial o aún no hayan iniciado hecho; como son:

BID	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Crear o consolidar una Unidad ad hoc, integrada o coordinada con fiscalización.</li><li>2. Crear o consolidar el intercambio de información.</li><li>3. Mantener el diálogo constante con las empresas multinacionales.</li></ol>
-----	--

FMI <sup>31</sup>	1. Preparar guías administrativas detalladas para implementar las nuevas regulaciones, de forma que se mantenga la aplicación uniforme de las regulaciones y proveer al mismo tiempo transparencia y predictibilidad. 2. Tomarse el tiempo necesario para entrenar a los auditores y dar a conocer al sector privado sobre las nuevas regulaciones. 3. Considerar una fase de acercamiento al contribuyente. Comenzar con la construcción de la base de datos de contribuyentes con riesgos de precios de transferencia y luego, entonces, conducir revisiones preliminares para comprobar la documentación y verificar los riesgos de transferencia. En la conducción de auditorías comprensivas de precios de transferencia, sería práctico comenzar con casos relativamente "fáciles" como préstamos y servicios intra-grupo.
ICEFI	1. Implementación de planes piloto, 2. Búsqueda de metodologías apropiadas a la realidad de cada país y 3. Unidades especializadas.
Banco Mundial <sup>32</sup>	1. Comenzar de manera simple, solo enfocándose en los principales sectores donde hay percibido problemas de precios de Transferencia. 2. Utilizar una metodología que sea simple de comprender. 3. Considerar Regímenes simplificados ( <i>"Safe Harbours"</i> ).

Fuente: Organismos con injerencia tributaria consultados.

La principal vía de apoyo ofrecida por parte de los Organismos Internacionales es la asistencia técnica que se configura de acuerdo a las necesidades por ellos observadas y diagnosticada en precios de transferencia para cada país. Esta manera de fomentar el desarrollo sobre precios de transferencia en América Latina y el Caribe, resulta de gran beneficio.

Desde la perspectiva de los Organismos Internacionales, los principales retos que enfrentan las administraciones tributarias en la implementación efectiva de controles y/o normativas sobre precios de transferencia, son las siguientes:

BID	El recurso humano y la base de datos de comparables
-----	---

<sup>31</sup> Texto original en idioma Inglés. Traducción en Español, elaborada por los autores del presente trabajo.

<sup>32</sup> Texto original en idioma Inglés. Traducción en Español, elaborada por los autores del presente trabajo.

FMI <sup>33</sup>	Una de las prioridades es la formación de un grupo de expertos en precios de transferencia que comprende de los auditores fiscales experimentados, contadores, economistas, abogados e ingenieros (ordenadores, minería, químicos, etc.). Diseñar y supervisar el plan de implementación, el grupo de los auditores fiscales, y controlar todos los casos de precios de transferencia. Sin embargo, una Oficina Grandes Contribuyente (OGC) que funcione bien es un requisito previo para la aplicación adecuada y efectiva de las normas de precios de transferencia.
ICEFI	Capacitación en la práctica del personal, y un plan piloto bien diseñado.
Banco Mundial <sup>34</sup>	Fomentar la capacitación.

Fuente: Organismos con injerencia tributaria consultados.

Todas las organizaciones con injerencia tributaria coinciden es que la capacitación y formación del recurso humano, es el mayor reto que enfrentan las administraciones tributarias en Latinoamérica y el caribe, en cuanto a la implementación efectiva de los controles y/o las normativas de los precios de transferencia. La necesidad imperiosa de tener un personal altamente calificado, a fin de combatir la manipulación abusiva de los precios de transferencia es el enfoque primordial dado el alto valor que estos tienen y los costos en los cuales deben incurrir las administraciones tributarias para formar en precios de transferencia a su personal.

El ICEFI, BID y FMI coinciden en la importancia de tener un recurso humano altamente capacitado y multidisciplinario. Por ejemplo, el FMI señala algunas disciplinas profesionales que pueden conformar un equipo de precios de transferencia; entre ellas abogados, economistas y contadores.

El recurso tecnológico, también es de gran importancia y se traduce en la disponibilidad de bases de datos. El BID y Banco Mundial (BM) coinciden en lo necesario de disponer de bases de datos como claves para el éxito en la implementación exitosa de precios de transferencia en una administración tributaria. Por ejemplo, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) señala a las bases de datos de empresas comparables como una de las claves para el éxito en esta materia.

Adicionalmente, el FMI señala que el desarrollo de la legislación es una de las bases para el éxito de la implementación del régimen de precios de transferencia. Es decir, que si bien los recursos antes señalados (tecnología y bases de datos) son importantes para su éxito, estos deben basar su uso en una legislación adecuada y balanceada que controle los abusos.

Uno de los puntos tratados con los Organismos Internacionales que colaboraron con esta investigación hace referencia al nivel de conocimiento sobre precios de transferencia que tienen los países de América Latina y el Caribe, desde su perspectiva. Los organismos perciben un grado elevado de conocimiento relativo a otras regiones del mundo. En cuando al conocimiento entre países, es también de opinión de los

<sup>33</sup> Texto original en idioma Inglés. Traducción en Español, elaborada por los autores del presente trabajo.

<sup>34</sup> Texto original en idioma Inglés. Traducción en Español, elaborada por los autores del presente trabajo.



organismos que el grado de conocimiento y de avance varía entre países. Sin dudas, aun hay espacio para mejorar y avanzar, esto último en opinión del ICEFI.

Finalmente, la opinión de los Organismos Internacionales participantes respecto a las experiencias de las administraciones tributarias América Latina y del Caribe en materia de precios de transferencia es muy variable y heterogénea, con esta opinión coincide el BID, ICEFI y FMI.

### **Líneas de acción de los organismos internacionales en precios de transferencia**

Cada uno de estos Organismos actualmente se encuentra trabajando de forma activa para el fortalecimiento de la materia de precios de transferencia en América Latina y el Caribe. Podemos resaltar entre las medidas acordes al contexto Latinoamericano en las que están trabajando con mayores énfasis, las siguientes:

BID	Desarrollo de normativa; Creación y fortalecimiento de unidades de Precios de Transferencia o similares 6to método; Control del turismo en el Caribe inglés.
FMI <sup>35</sup>	La Asistencia Técnica (AT) del FMI es basado en la demanda, y la asistencia técnica que podríamos en materia de precios de transferencia va desde la preparación hasta la implementación. También proporcionamos asesoramiento sobre precios de transferencia desde perspectivas más amplias, tales como la política tributaria general o la administración tributaria.
ICEFI	Metodologías o enfoques alternativos al de la OCDE, que sean costos efectivos y adecuados a la realidad centroamericana.
Banco Mundial <sup>36</sup>	La aplicación de la legislación, evaluación de los riesgos, desarrollo de capacidades de las personas; implementación de <i>Safe Harbours</i> y los APAs.

Fuente: Organismos con injerencia tributaria consultados.

<sup>35</sup> Texto original en idioma Inglés. Traducción en Español, elaborada por los autores del presente trabajo.

<sup>36</sup> Texto original en idioma Inglés. Traducción en Español, elaborada por los autores del presente trabajo.

## VI. Conclusiones

1. Las legislaciones de precios de transferencia se constituyen en una medida de control fiscal a los fines de evitar la manipulación abusiva de los precios entre empresas relacionadas. Su principal objetivo es la búsqueda por parte de las administraciones tributarias de la porción justa del ingreso derivado de operaciones multinacionales y por ende su respectivo pago del tributo..
2. Existe un alto interés en la materia de precios de transferencia por parte las administraciones tributarias de América Latina, esto se observa al encontrar que de los veinte países de la región catorce tiene normas para prevenir la manipulación abusiva de los precios de transferencia (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Perú, Uruguay y Venezuela). Asimismo, Nicaragua y Paraguay se encuentran trabajando en proyectos para introducir la normativa en precios de transferencia. Lo que nos lleva a concluir que un aproximado de 85% de los países de América Latina le ha dado importancia y se encuentra trabajando en el desarrollo a esta medida de control fiscal.
3. De la Región del Caribe, Trinidad y Tobago se encuentra trabajando en una regulación para el régimen de precios de transferencia y Jamaica prevé en su legislación el principio de plena competencia, de acuerdo a lo establecido en su Código. Siendo necesario la promulgación de esta legislaciones a los fines de analizar y observar su implantación y beneficios para estos Estados.
4. Una normativa de precios de transferencia, establecida de forma clara y precisa, asegura un mejor control de la manipulación abusiva de precios. El apoyarse en las Directrices de la OCDE u otra norma que se fije, de forma complementaria o supletoria podrá colaborar a que la norma interna del país desarrolle menos los criterios para los precios de transferencia. Siendo importante la armonización de criterios entre los países, a fines de evitar la manipulación abusiva de los precios.
5. Cerca de un 90% de países con normativa en precios de transferencia, tienen criterios OCDE.
6. Más de 80 % de los países con normativa de precios de transferencia tienen establecido regular todas las transacciones con partes vinculadas. Así mismo, al precisar en la norma el criterio de vinculación, común en las legislaciones de la región, ayudará a las administraciones tributarias a reducir el número de contribuyentes sujetos a la norma y por ende que los países sean más precisos en el control de las operaciones entre partes vinculadas.
7. Es necesario establecer de forma expresa en la normativa las transacciones, criterios de vinculación, obligaciones de los contribuyentes y las sanciones que serán reguladas dentro de la normativa de precios de transferencia. Esto traerá como consecuencia una correcta práctica para controlar la manipulación abusiva de los precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias. Solo la práctica en la materia dará como resultado las correcciones que se deban llevar a cabo en las

normativas establecidas por cada país, sin embargo, se podrán apoyar en la experiencia de otros países para implementar y disponer de la norma. Así como aplicar sanciones representativas o fuertes ante los incumplimientos formales o materiales de los contribuyentes que realizan operaciones sujetas a precios de transferencia resulta fundamental para evitar la evasión del impuesto sobre la renta, dado importancia y la magnitud que representan estas transacciones.

8. Más del 70% de los países con normativa de precios de transferencia cuentan con penalidades específicas para esta materia.
9. Más del 80% de los países que han establecido métodos para la valoración de precios de transferencia han establecido algún criterio de jerarquía para la utilización de estos en cuanto a la evaluación de las transacciones entre partes vinculadas.
10. De los métodos establecidos para la valoración de los precios de transferencia, el margen neto transaccional es el método, que han establecido las administraciones tributarias en América Latina, como el más empleado por los contribuyentes. Esto sin dejar de lado que se puedan dar casos donde se observen mayormente métodos desarrollados por el propio país, como por ejemplo, los implementados por Brasil, Argentina, República Dominicana de acuerdo a lo observado en el Capítulo III- inciso B.
11. Al determinar la comparabilidad entre bienes, servicios, transacciones o empresas y los ajustes para aumentar la misma, los ajustes a los inventarios y las reclasificaciones contables son en mayor proporción los practicados por los contribuyentes. Dado que su uso es cada vez más frecuente y es el responsable de un número relevante de diferencias con las administraciones tributarias, se hace imperante que se delimiten los criterios al respecto.
12. Más del 70% establece en la normativa que la carga de la prueba en precios de transferencia recaerá sobre los contribuyentes, de forma tal que son los que deberá en inicio demostrar el principio de plena competencia.
13. Más del 70% de los países analizados en el presente estudio realizan estas inspecciones, con el objetivo de determinar e identificar las funciones, activos y riesgos que realmente son asumidos por los contribuyentes fiscalizados. Del mismo modo, son los países de Argentina, Brasil y México los que cuentan con mayor experiencia en los procesos de fiscalización en materia de precios de transferencia.
14. Más de un 60% de los países establecen, en sus normativas, la presentación de un informe de precios de transferencia. Por otra parte, más de un 70% ha establecido la presentación de una declaración informativa de precios de transferencia.
15. Más del 70% de los países observados establecen en su normativa la posibilidad de aplicar los rangos de mercado/intercuartil.

16. Es necesario que las administraciones tributarias cuenten con mayor información local o regional que permita una mejor utilización de comparables para análisis de precios de transferencia. La ausencia de adecuada información local o regional se convierte en una de las mayores trabas para la implementación efectiva de los precios de transferencia en la región. El acceso a esa información se encuentra limitado por los recursos tecnológicos y la nula o escasa disponibilidad de esa información de manera pública.
17. Las fiscalizaciones son necesarias e imprescindibles como un determinante de la percepción de riesgo en el control de la manipulación abusiva de precios de transferencia. De esto también se deriva la importancia que tiene el mantener capacitado al personal de las administraciones tributarias. En un tema tan dinámico y cuya complejidad representa un desafío tanto para contribuyentes como administraciones tributarias; un personal capacitado hace la diferencia entre el éxito de la implementación de las políticas de precios de transferencia en un país.
18. Sin duda alguna una característica que al implementar estas medidas de control puede ser una barrera de alta dificultad, es el costo que conlleva su implementación. Esto en cuanto a que es necesario invertir en la capacitación inicial al personal, desarrollo de la normativa, sistemas informáticos, entre otros. También sería recomendable suscribir tratados para evitar la doble tributación e impulsar el intercambio de información entre los países.
19. Las administraciones tributarias deberán contar con capacidades para obtener y analizar datos estadísticos que le permitan un mayor y mejor control de los precios de transferencia, y de esta forma puedan establecer proyecciones de cualquier índole para la materia, así como sus respectivas recomendaciones para cambiar, mejorar o ampliar las normativas existentes en sus países. Así mismo, más de un 70% las administraciones tributarias observadas en el presente estudio cuentan con una dependencia especializada en temas internacionales y en particular, de precios de transferencia. Conllevando a que en igual proporción las administraciones tienen capacidad para llevar a cabo los diferentes procedimientos necesarios en precios de transferencia, desde implementar la norma hasta defenderla en las diferentes instancias, principalmente en los tribunales.
20. El 50% de las administraciones tributarias de los países con normativa de precios de transferencia cuentan con normativa para los acuerdos anticipados. Tan solo un 25% de las administraciones tributarias de América Latina cuentan con experiencia en la aplicación de medidas simplificadas en materia de precios de transferencia.
21. El apoyo de las organizaciones con injerencia tributaria a las administraciones tributarias para el desarrollo de mejoras e innovaciones para evitar la manipulación abusiva de los precios de transferencia resulta vital e importante, dado que estos complementan las labores realizadas por las administraciones

tributarias y en algunas circunstancias unifican criterios de diferentes índoles en la Región. Toda vez que las administraciones tributarias se enfrentan a que no existen muchas alternativas u ofertas de capacitación y/o asistencia técnica en el mercado.

22. La Región enfrenta diferentes barreras para el efectivo control de la manipulación abusiva de precios de transferencia, que van desde redacción de proyectos, normativa, etc., pasando por su implementación, fiscalización y modificación e incluso finalmente hasta establecer criterios únicos para los diferentes sectores que pueden regir la economía de un país. Pero será solo con la práctica y el apoyo de la normativa cuando se logre la esencia de la implementación de los precios de transferencia, la porción justa del ingreso, para los países involucrados, que se deriva de operaciones multinacionales y por ende su respectiva renta para el pago del tributo, evitando así el manejo de los precios de transferencia para transferir utilidades de una jurisdicción impositiva a otra.

## VII. Anexos

**Tabla Anexo VII-1 Normativa de presentación del informe de precios de transferencia**

Países	Norma
Argentina	Artículo 6° y Anexo II de la Resolución General (AFIP) N° 1122, sus modificatorias y complementarias.
Brasil	Ley N° 9.430, de 1996, Artículo 60; Ley N° 9.779, de 1999, Artículo 2 RIR/1999, Arts. 146 a 150; IN SRF n° 179, de 1987, itens 2 e 5; IN SRF n° 31, de 2001, Artículo 1° PN CST N° 15, de 1986; e AD SRF N° 2, de 2000.
Chile <sup>1/</sup>	Ley 20630 del 27/09/2012, Artículo 41-E. Punto 6.
Colombia	Decreto Reglamentario 4349 de 2.004, Artículo 7.
Ecuador	Resolución 464.
El Salvador	Código: 124-A.
Guatemala	Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta artículo 65.
Honduras	Decreto N° 232-2011, del 10 de diciembre del 2.011, Artículo 17.
Panamá	Artículos 762-I al 762-K.
Perú	La Ley del Impuesto a la renta: Inciso g) de y artículo 117° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
República Dominicana	Norma General 04-2.011, Artículo 9.
Uruguay	Numeral 11° Resolución DGI 2084/009.

<sup>1/</sup> Incluida en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

**Tabla Anexo VII-2 Normativa para la declaración de precios de transferencia**

Países	Formulario de presentación	Presentación y Frecuencia	Forma de presentación
Argentina	Declaraciones juradas: F. 742 (semestral), F. 743 (complementaria anual) y F. 969 (informativa anual). Debe presentarse junto con la declaración jurada de precios de transferencia el Estudio de Precios de Transferencia firmado por el contribuyente y por Contador Público matriculado, en este último caso, se exige que la firma esté certificada por el Consejo Profesional.	Correspondiente al primer semestre del ejercicio comercial anual o año calendario, según corresponda de acuerdo a la terminación del CUIT. Anual y semestral.	On-line y presentar en las instalaciones de la Administración Tributaria
Brasil	En la misma DIPJ.	6 meses después de cierre del ejercicio fiscal. Anualmente	On- line

Países	Formulario de presentación	Presentación y Frecuencia	Forma de presentación
Chile <sup>1/</sup>	Declaración con información que el Servicio Chileno determine para la misma.	Anualmente	N/D
Colombia	Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia	Aprox. 6 meses después de cierre del ejercicio fiscal. Anualmente	On- line
Ecuador	Anexo de operaciones con partes relacionadas del exterior que se presenta vía internet.	6 meses después de cierre del ejercicio fiscal. Anualmente	On- line
El Salvador	Informe de Operaciones con Sujetos Relacionados (F-982).	3 meses después de cierre del ejercicio fiscal. Anualmente	Presencial
Guatemala	Se crea la forma en el Reglamento que normara los precios de transferencia.	6 meses después de cierre del ejercicio fiscal. Anualmente	On-line y presencial
México	Anexo 9 de la Declaración Informativa Múltiple.	Por regla general, a más tardar al momento de presentar la declaración anual del ejercicio (marzo del año siguiente). Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros podrán hacerlo a más tardar en la fecha de presentación del dictamen (junio del año siguiente). Anualmente	On-line
Panamá	Formulario 920, Informe de Precios de Transferencia.	6 meses después del cierre del ejercicio fiscal. Anualmente	On-line
Perú	Declaración informativa anual de precios de transferencia - formato electrónico	6 meses después del cierre del ejercicio fiscal. Anualmente	Presencial
República Dominicana	Declaración informativa de operaciones efectuadas con partes relacionadas	Se debe presentar 60 días después de la fecha de cierre económico. Anualmente	On-line
Uruguay	Declaración Informativa N° 3001	Noveno mes. Anualmente	Presencial
Venezuela	Informativa de Operaciones efectuadas con Partes Vinculadas en el Extranjero (Forma PT-99)	6 meses después del cierre del ejercicio fiscal. Anualmente	Presencial

<sup>1/</sup>Incluida en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

**Tabla Anexo VII-3 Normativa que establece el rango y su punto de ajuste en precios de transferencia.**

<b>Países</b>	<b>Normativa</b>
Argentina	Quinto artículo sin número incorporado a continuación del artículo 21 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias – texto según Decreto N° 916/04 (B.O.: 23/07/04).
Colombia	Artículo 260-2 del Estatuto Tributario, y Artículo 9 del Decreto Reglamentario 4349.
Ecuador	Artículo 87 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.
El Salvador	Artículo 199-B. Código Tributario.
México	Artículo 216, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Artículo 276 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
Panamá	Código Fiscal de la República de Panamá. Ley 52, penúltimo párrafo del Literal B, del Artículo 762-F.
Perú	Artículo 114° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
R. Dominicana	Norma 04-2011.
Uruguay	Artículo 8 Decreto N° 56/009.
Venezuela	Providencia Administrativa N° SNAT/2010/0090 del 21 de diciembre del 2010.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.



**Tabla Anexo VII-4 Detalle sobre las remuneraciones percibidas en dólares por los distintos funcionarios de las dependencias de precios de transferencia por país en Dólares de los Estados Unidos de Norte América.**

	BRASIL		COSTA RICA		ECUADOR		EL SALVADOR		MÉXICO		PANAMÁ		PERÚ		REPUBLICA DOMINICANA		URUGUAY		VENEZUELA	
	US Dólares *		US Dólares		US Dólares		US Dólares		US Dólares**		US Dólares		US Dólares		US Dólares***		US Dólares		US Dólares****	
	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.
Analista Tributario	3,920	6,860																	2,150	3,600
Auditor Fiscal	6,860	9,800	2,200	2,200																
Auditor Jefe			2,600	2,600																
Experto - Jefe					2,000	2,000	1,400	1,400												
Especialista – Auditor					1,700	1,700	1,200	1,200												
Analista					1,300	1,300														
Administrador Central									10,313	13,328										
Administrador de Área									3,683	9,807										
Subadmón. de Área									1,798	4,986										
Jefe de Departamento									1,294	2,186									3,300	3,800
Enlace									1,086	1,329										
Analista de precios											1,500	2,500								
Profesional													2,500	2,500			4,000	4,000		
Supervisor													2,900	2,900						
Gerente													4,000	4,000						
Encargado															2,981	2,981				
Analista															870	1,483				
Abogado															1,023	1,023				
Auditor															1,113	1,675				

\* 1 USD = 2,02 Reales (cotización al 24-08-2012)

\*\* 1 USD = 13,17 Pesos Mexicanos (cotización al 24-08-2012)

\*\*\* 1 USD = 39,10 Pesos Dominicanos (cotización al 24-08-2012)

\*\*\*\* 1 USD = 4,30 Bolívar Venezolano (cotización al 24-08-2012)

Mín.	870
Máx.	13,328

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

**Tabla Anexo VII-5 Remuneraciones de un Auditor Junior para el año 2010.**

Países	Tipo	Remuneración anual (moneda local)		T.C. <sup>1</sup> / promedio 2010	Remuneración anual (US\$)		PIB per capita US 2010	PIB per capita (PPP) US 2010	Remuneración anual (Veces respecto del PIB per capita)		Remuneración anual (Veces respecto del PIB per capita PPP)	
		Desde	Hasta		Desde	Hasta			Desde	Hasta	Desde	Hasta
Argentina (AFIP)	Bruto	234,000.0	257,400.0	3.90	60,057.1	66,062.8	9,138.18	15,901.24	6.6	7.2	3.8	4.2
Bolivia (SIN)		n.d.		7.02	n.d.		1,858.14	4,603.53	n.d.		n.d.	
Chile (SII)	Bruto	14,139,879.0	27,143,896.0	510.25	27,711.7	53,197.3	11,827.96	15,039.89	2.3	4.5	1.8	3.5
Colombia (DIAN)		n.d.		1,898.57	n.d.		6,273.37	9,592.91	n.d.		n.d.	
Guatemala (SAT)		n.d.		8.06	n.d.		2,887.64	4,906.53	n.d.		n.d.	
Honduras (DEI)	Neto	115,000.0	120,000.0	18.90	6,086.2	6,350.9	2,015.58	4,194.35	3.0	3.2	1.5	1.5
Nicaragua (DGI)	Neto	96,000.0		21.36	4,495.1		1,126.55	3,036.90	4.0		1.5	
Paraguay (SET)		n.d.		4,735.46	n.d.		2,885.79	5,207.70	n.d.		n.d.	

<sup>1</sup> / Tipo de Cambio promedio del Dólar Americano en el año 2010

Fuente: "Estado de la administración tributaria de América Latina" CIAT - CAPTAC-DR - BID. Disponible en el portal del CIAT: <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/administraciontributaria.html>

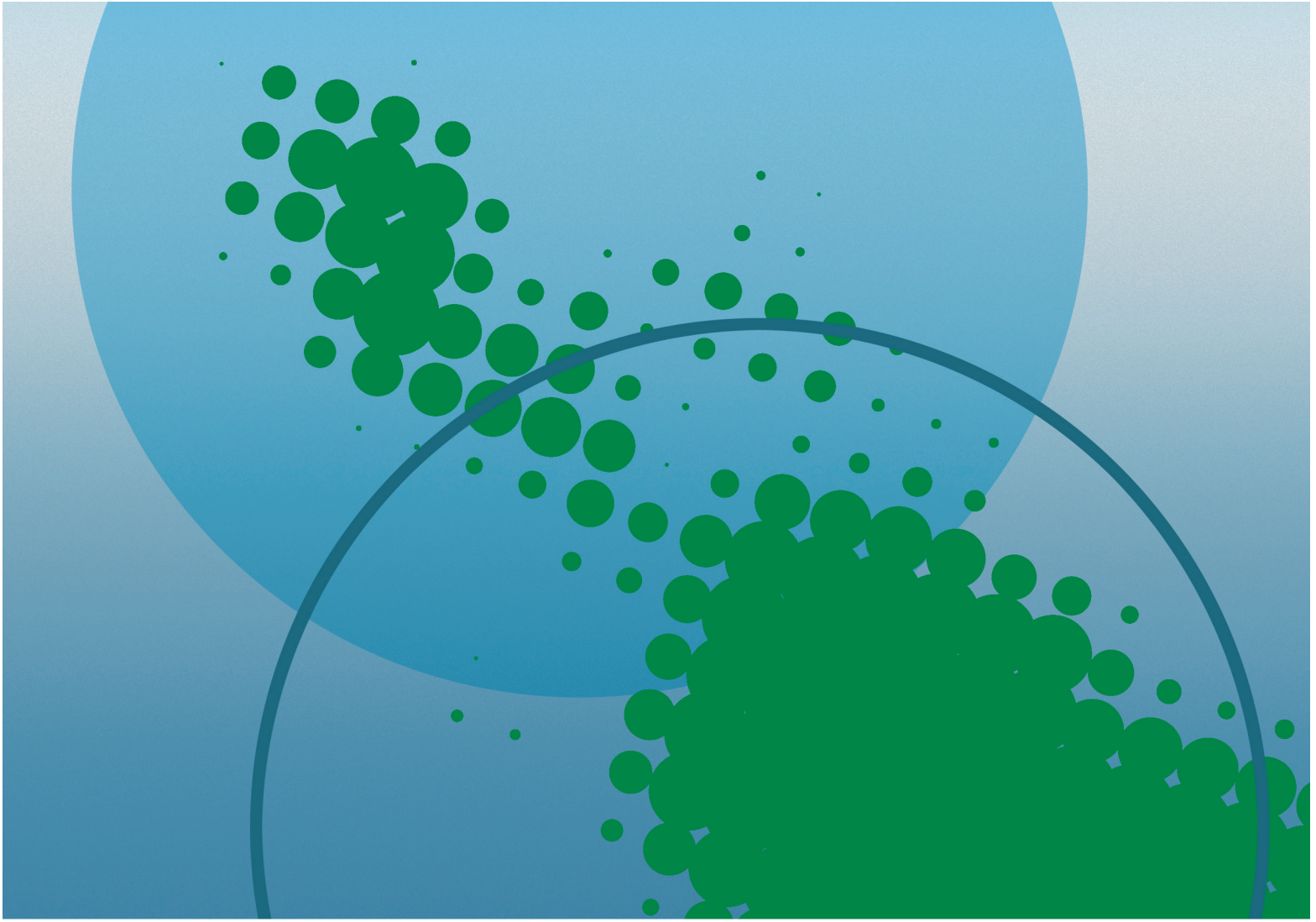
**Tabla Anexo VII-6 Número de contribuyentes dentro de los regímenes de precios de transferencia de cada país.**

	ARGENTINA	COLOMBIA		ECUADOR	PERÚ	REPUBLICA DOMINICANA	URUGUAY	VENEZUELA
	Obligados	Declaración	Documentación	Obligados	Obligados	Obligados	Obligados	Obligados
2007	3,767	1,690	110	495	5,074	-	-	785
2008	3,724	1,917	1,703	624	5,627	-	-	822
2009	3,553	2,025	1,723	607	5,951	-	111	1,049
2010	3,429	2,100	1,756	519	5,686	-	137	1,014
2011	814 (parcial)	-	-	-	-	734	20	En proceso la data

Fuente: Administraciones tributarias consultadas

## VIII. Glosario

APA	Acuerdo Anticipado en precios de transferencia
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
CAN	Comunidad Andina
CARICOM	La Comunidad del Caribe.
CDIs	Convenios para evitar la doble imposición.
FMI	Fondo Monetario Internacional
GAFI	Financial Action Task Force on Money Laundering. Grupo de acción financiera en contra del lavado de dinero.
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudio Fiscales
PMAs	Procedimientos de Mutuo Acuerdo
Principio del operador independiente	Precios pautado a valores a valores de mercados y que un tercero independiente hubiera aceptado fijar para un transacción comercial.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
ONU	Organización de las Naciones Unidas.



## international tax compact

---

initiative to strengthen international cooperation with developing countries to fight tax evasion and tax avoidance