

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT



47° ASAMBLEA GENERAL

Buenos Aires

República Argentina

**“ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL QUE AFECTAN
EN LA GESTIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”**

Tema 2:

“CONTROL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA”

CIAT

**Buenos Aires, Argentina:
22 al 25 de abril de 2013**

Introducción

El objetivo del presente trabajo es dar a conocer algunos de los principales resultados obtenidos en el Estudio sobre “El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe” elaborado por el CIAT, GIZ¹ y BMZ² en el marco de la iniciativa “International Tax Compact” (ITC³) y publicado en diciembre de 2012.

Lo que motivó la asociación de las referidas instituciones en el marco del ITC, fue la necesidad de contar con un documento único que permita conocer en detalle aspectos legales y administrativos relativos al control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia en los países de América Latina y el Caribe.

Con anterioridad al presente Estudio, la Dirección de Cooperación y Tributación Internacional del CIAT publicó un documento de trabajo sobre los principales aspectos legales del control de los precios de transferencia; que si bien a la época ha sido de gran utilidad, no trataba aspectos administrativos.

Otro aspecto relevante del presente trabajo se relaciona con la colaboración que nos han brindado las administraciones tributarias de países de América Latina y el Caribe, que nos permitió no solo obtener datos administrativo; sino también conocer, validar y actualizar datos sobre aspectos legales. Dicha colaboración se refleja en la calidad de los datos publicados.

Asimismo, diversas instituciones interesadas en esta temática: Banco Mundial, ICEFI, Banco Interamericano de Desarrollo y el Fondo Monetario Internacional, han brindado comentarios sobre su visión respecto del control de los precios de transferencia en los países de América Latina y el Caribe. Ello nos permitió presentar un trabajo con opiniones más objetivas sobre este tema tan discutible.

Todo ello hace que este estudio sea material “inédito” para la comunidad internacional tributaria.

El Estudio cuenta con información actualizada al mes de noviembre de 2012, referida a un grupo de países de América Latina: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela; y dos países del Caribe: Jamaica y Trinidad y Tobago.

1 GIZ es la Oficina de Cooperación Internacional del Gobierno de Alemania.

2 BMZ es el Ministerio Federal de Cooperación Económica y Desarrollo del Gobierno de Alemania.

3 ITC es una iniciativa impulsada por los Gobiernos de Alemania, España y Francia; orientada al fortalecimiento de la política y administración tributaria de países en vías de desarrollo; con el propósito de fomentar la movilización de sus recursos domésticos y la sustentabilidad fiscal de los mismos.

I- Región heterogénea

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 la antigüedad de sus 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 han implementado legislaciones con posterioridad 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.
- Los países del **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 heterodoxia en la región se observa en el uso del método descrito en la normativa argentina diseñado especialmente para la exportación de “commodities” agrícolas⁴, métodos para determinaciones de precios de hoteles todo incluido 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 foros tributarios internacionales.

4 Sexto párrafo del artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias

Sin duda se ha desarrollado una escuela de aprendizaje, de réplica de buenas prácticas y de experiencia en los países de la región. Por ejemplo, cinco de los países analizados (Brasil, Ecuador, Guatemala, Perú y Uruguay) recogieron la experiencia de Argentina e implementaron medidas similares a la del sexto párrafo del Art. 8 de la Ley del Impuesto a las Ganancias para valorar bienes con cotización en mercados transparentes o “commodities”, *cuando* interviene un intermediario situado en el exterior.

En la siguiente Tabla se puede visualizar de manera más esquemática lo comentado en los párrafos anteriores:

Países	Contemplación a legislación	Legislación antes del 2002	Fiscalización en proceso	Casos en Tribunales	Uso de base de datos	Área de Precios de transferencia en la AT	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

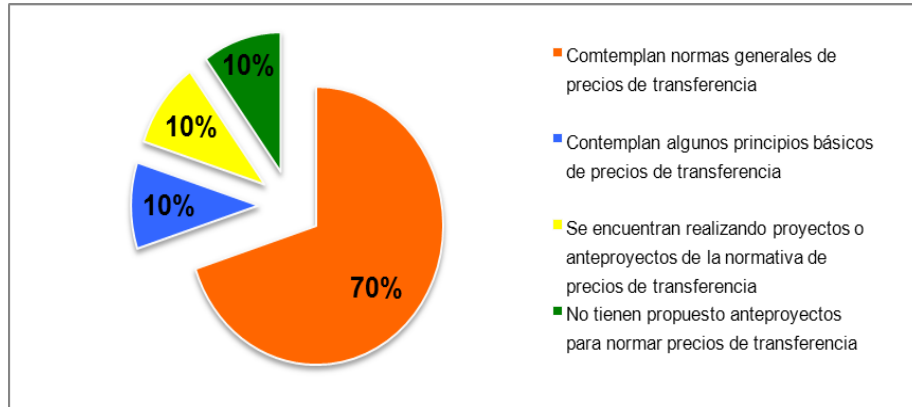
Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

II- Legislaciones para el control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia

A partir la década de los noventa, 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.

Observando los países de América Latina que han adoptado normas para el control de 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 20 países que conforman América Latina, 14 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:



Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En este gráfico 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:

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

^{1/}Países que tienen principios básicos establecidos sobre precios de transferencia.

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Las administraciones tributarias de los países de América Latina que han adoptado 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 se basa en métodos objetivos determinados a partir de márgenes fijos.

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”⁵ 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.

En la tabla siguiente se muestra la situación de dos países que no tienen normativa anti abusiva de los precios de transferencia en América Latina y Caribe:

Países que no cuentan con normativa en precios de transferencia - situación actual (A noviembre 2012)	
Nicaragua	Paraguay
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.
Disposición bajo la cual atienden las administraciones tributarias los casos o riesgos de precios de transferencia	
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: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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 bajo la figura de Norma Administrativa (Resolución General). En Trinidad y Tobago sería introducido en su legislación, bajo la figura de Código.

III- Principio y métodos para el control de los precios de transferencia

El principio básico mayormente aceptado es el “principio del operador independiente”, “principio de plena competencia” o “Arm’s Length” en idioma Inglés.

⁵ “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.

Los criterios predominantes al establecer los regímenes para el control de precios de transferencia, son los señalados por la guía de la OCDE. No obstante, en la mayoría de los países analizados se han considerado variaciones a estos criterios. A continuación se presenta la situación de los referidos países:

Criterios de la OCDE	Criterios OCDE y propios del país	Criterios propios
Chile Colombia Costa Rica ^{2/}	Argentina Ecuador El Salvador Guatemala Honduras México Panamá ^{3/} Perú República Dominicana Uruguay Venezuela	Brasil ^{1/}

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: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

IV- Transacciones sujetas al régimen de precios de transferencia

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

Países	Todas las transacciones con partes vinculadas	Transacciones con sujetos establecidos en "Paraísos Fiscales"	Otra condicional adicional
Argentina	X	X	
Brasil	X	X	Siempre que los precios pactados sean inferiores a 90% del precio establecidos en el mercado local.
Chile	X	X	
Colombia		X	Vinculados económicas 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	
Ecuador	X	X	

Países	Todas las transacciones con partes vinculadas	Transacciones con sujetos establecidos en "Paraísos Fiscales"	Otra condicional adicional
El Salvador	X		
Guatemala	X		
Honduras	X	X	
México	X		
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	
República Dominicana	X	X	
Uruguay	X	X	
Venezuela	X	X	

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: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

V- Concepto de parte relacionada

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:

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
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		
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	
Mismos miembros, socios o accionistas participantes en junta directiva o toma de	X		X	1/	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 R	P E R	D O M	U R U	V E N
decisiones																
Por parentesco o afinidad hasta cierto grado con los directivos o administradores	X		X	^{1/}	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		

^{1/} 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: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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:

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 ^{1/}		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 ^{2/}	
Agente Exclusivo			X ^{1/}				X				X	
Consanguineidad y/o afinidad			X ^{1/} , ^{3/}		X ^{4/}				X ^{4/}		X ^{5/}	

1/ 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.

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

3/ Hasta cuarto grado de consanguinidad

4/ Hasta cuarto grado de consanguinidad y segundo grado de afinidad

5/ Hasta segundo grado de consanguinidad o por afinidad.

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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.

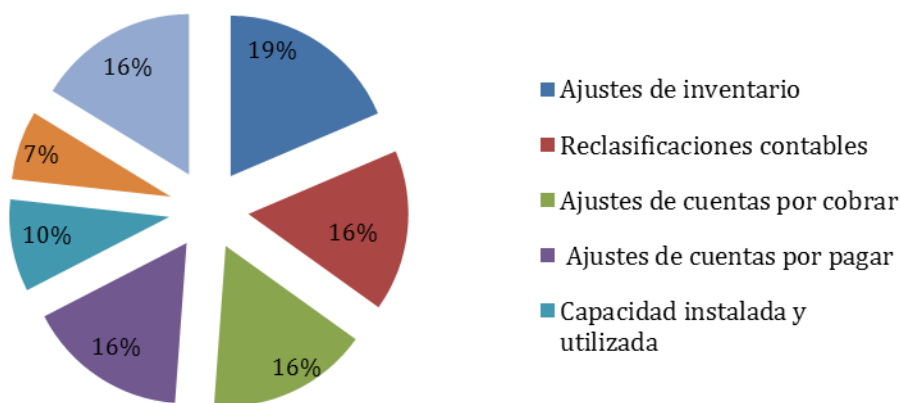
VI- Ajustes de comparabilidad

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:

Ajustes	ARG	CHI	COL	CRC	ECU	MEX	PER	URU	VEN
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: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

A través del siguiente gráfico, es posible observar de manera agregada, lo descrito en la tabla anterior.



Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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.

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.

Entre las principales razones de rechazo de un ajuste de comparabilidad se pueden citar las siguientes:

- a. No mejoran la comparabilidad.
- b. Capacidad ociosa impropcedente.
- c. Costos de intermediación excesivos o en defecto.
- d. No tiene justificación económica el ajuste y/o el ajuste no corresponde con la realidad.
- e. Carece de razonabilidad el ajuste.
- f. El ajuste no está documentalmente fundamentado.
- g. Existen errores aritméticos y de fondo en las fórmulas.
- h. 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.

VII- Carga de la prueba

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

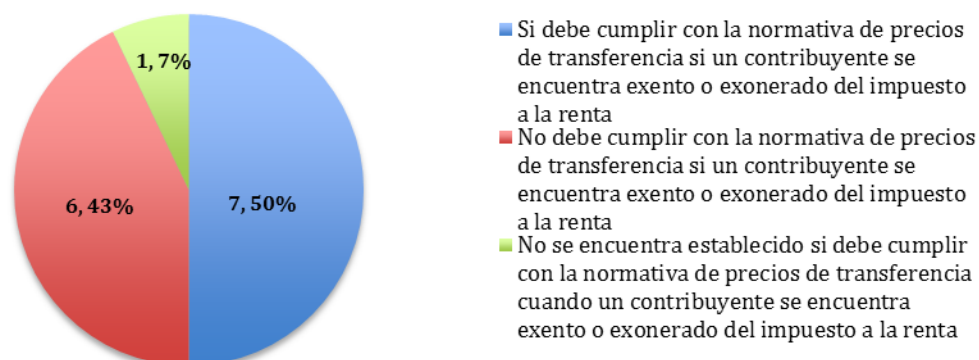
En la siguiente tabla se muestra en que países la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria y en cuales sobre el Contribuyente:

Administración Tributaria	Contribuyente
Chile	Argentina
Costa Rica	Brasil
Panamá	Colombia
Uruguay	Ecuador
	El Salvador
	Guatemala
	Honduras
	México
	Perú
	República Dominicana
	Venezuela

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

VIII- Exoneración del impuesto sobre la renta vs. Regímenes de PT

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 entienden que si deben. Estos últimos son Chile, Guatemala, México, Panamá, Perú, Uruguay y Venezuela.



Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

IX- Penalidades y sanciones por incumplimiento

A 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.

El 79% de los países imponen penalidades específicas por infracciones derivadas de operaciones internacionales, mientras que el 21% aplica regímenes generales.

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 tablas:

	Infracciones formales			Infracciones materiales
	Omisión de presentación o Presentación incorrecta de declaración / estudio técnico	No proporciona información / Metodología	No conservar documentos	
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 ^{1/}	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)	300 a 500 UT (metodología)	25 a 200% del imp. Omitido Prisión: 6 meses a 7 años

^{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.

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.

En particular, respecto de las penalidades establecidas en la legislación Colombiana, se puede observar la tabla siguiente:

DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA (ESTUDIO SOBRE PT)	SANCIONES SOBRE DECLARACIÓN INFORMATIVA	REDUCCIONES
Presentación extemporánea, con errores, que no permita verificar la aplicación de Precios de Transferencia	Por presentación tardía	
<p>Regla general: 1% OV hasta 15.000 UVT (C\$377M)</p> <p>No se puede establecer la base: 0,5% de ingresos netos.</p> <p>No existen ingresos: 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$500 mill</p>	<p>Regla general: 1% OV hasta 20.000 UVT</p> <p>No se puede establecer la base: 0,5% de ingresos netos.</p> <p>No existen ingresos: 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$700 mill</p>	<p>Al 50%: si la irregularidad se subsana antes de que se notifique la imposición de la sanción.</p> <p>Al 75%; si la irregularidad se subsana dentro de los 2 meses de notificada la sanción.</p>
No suministro de la documentación	Por presentación de la declaración con posterioridad al requerimiento	
<p>Regla general: 1% OV hasta 20.000 UVT + rechazo de costos y deducciones por OV no documentadas</p> <p>No se puede establecer la base: 0,5% de ingresos netos.</p> <p>No existen ingresos: 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$700 mill</p>	<p>El doble de las sanciones previstas en los casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - No se puede establecer la base - No existen ingresos <p>Por corrección de la declaración</p> <p>Regla general: 1% OV hasta 20.000 UVT (se incrementa 30% si no se liquida la sanción)</p>	

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.

X- Medidas de simplificación

A fin de ofrecer mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, enfocar mejor los recursos de la administración tributaria en sectores específicos y reducir el costo de cumplimiento a los contribuyentes; muchos países han implementado regímenes simplificados. Estas medidas se han convertido en una forma rápida y eficiente para controlar los precios de transferencia.

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

legislación⁶ faculta al Poder Ejecutivo a establecer con carácter general regímenes especiales de utilidad, pero aún no se ha reglamentado nada al respecto⁷.

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:

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

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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 estarían sujetos a las regulaciones establecidas en la normativa en cada país. A continuación se muestra el alcance de estas medidas:

País	Detalle de medida	Beneficiarios	Año de introducción
Brasil ⁸	Exención	Contribuyentes que declaren el precio a un valor de 90% del mercado nacional.	1997
Colombia ⁹	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: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

6 Artículo 44 del Cap. VII del Título 4 del TO 1996.

7 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.

8 Exención del control de Precios de transferencia cuando se practica el precio a un valor de 90% del mercado nacional.

9 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

La **Exención de documentación comprobatoria**, exime al contribuyente 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:

País	Detalle de medida	Beneficiarios ^{1/}	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 ^{2/} superior a 3%	2009
México ^{3/}	Exención documentación PyMEs	- Personas cuyos ingresos en el ejercicio anterior no excedan MEX \$ 13,000,000. - Empresas con ingresos por actividades empresariales no excedan a MEX \$13,000,000; e ingresos por servicios profesionales no excedan MEX \$ 3,000,000	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: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Los países que utilizan “**Safe Harbours**” 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 maquilas¹⁰ y 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. No obstante, 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 desarrolló 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

10 Las maquilas se refiere a empresas de producción de bienes manufacturados para la exportación.

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. A continuación se detalla el alcance de estas medidas:

País	Método	Margen o precio de “safe harbour”
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: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En el caso de Brasil, otros de los tratamientos otorgados a las operaciones internacionales son los que se presentan en la siguiente tabla:

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 líquida 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 líquidas del mismo periodo		

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En Ecuador y México los contribuyentes a los cuales les sea aplicable uno de los regímenes simplificados y estén adheridos al mismo, se les exige 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.

“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. A continuación se citan otras disposiciones sobre tipos de interés:

País	Detalle de medida
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: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

XI- Aspectos administrativos

a) Auditoría

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 10 las administraciones tributarias que han iniciado procedimientos de fiscalización en materia de precios de transferencia.

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

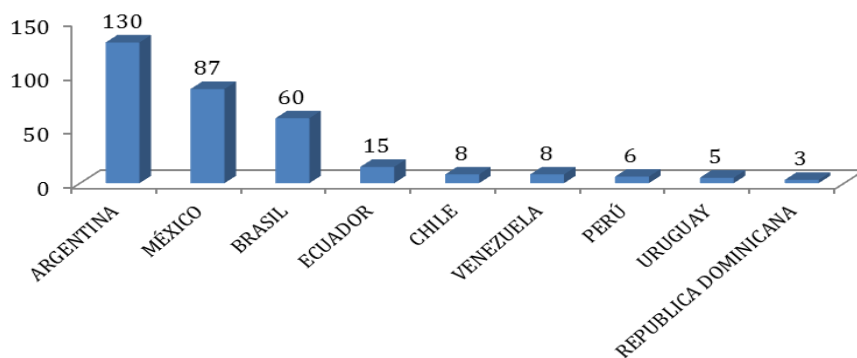
observa cuáles de las administraciones tributarias de los países de América Latina han iniciado procedimientos en la materia al mes de noviembre de 2012:

Países con normas generales de precios de transferencia	Países que han iniciado procedimientos de fiscalización de precios de transferencia
Argentina	Si
Brasil	Si
Chile	No
Colombia	Si
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: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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 del presente trabajo 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 en ejecución en un año calendario. En el gráfico siguiente se presentan los siguientes datos correspondientes al año 2011, en una selección de países de América Latina:



Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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.

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: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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 de entre 3 y 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.

La mayoría de las administraciones tributarias de los países objeto del presente estudio enfrentan a diario varios problemas para realizar fiscalizaciones sobre precios de transferencia. Al respecto, se analizaron las principales barreras y como resultado se definió el acceso a información como el principal obstáculo para el efectivo control de los precios de transferencia. En la Tabla a continuación se presentan las principales barreras identificadas:

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.

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: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

De lo anterior se desprende que un componente importante para el control de precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias radica en los desarrollos tecnológicos.

b) Áreas de riesgo

Los principales sectores económicos que presentan riesgos de manipulación abusiva de precios de transferencia de acuerdo a la información brindada por las administraciones tributarias consultadas a efectos del diagnóstico de administraciones tributarias realizado por el CIAT, CAPTAC-DR y el BID para los países de América Latina y del presente trabajo, son los siguientes (Nº 1: más importante. Nº 6: menos importante):

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 consecuentemente representan una importancia significativa:

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 fue ¿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 los siguientes (Nº 1, mayor concentración):

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, ello en virtud de la existencia de empresas multinacionales que realizan actividades similares en diferentes países. Esta es una de las razones fundamentales de las normas prácticas para el control de los precios de transferencia.

c) Oficina de precio 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 busca 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.

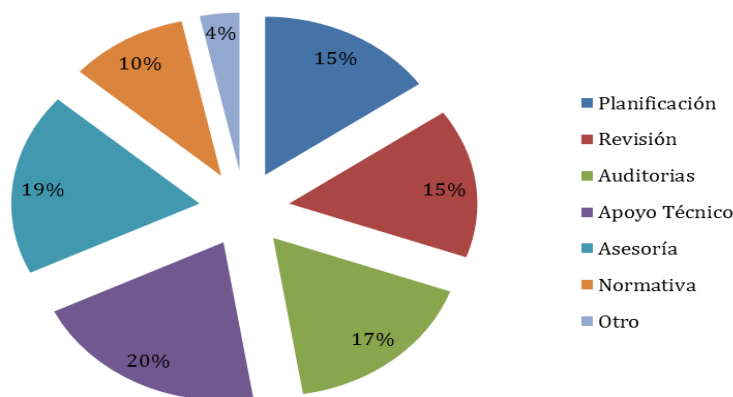
La mayoría de las administraciones tributarias bajo análisis presentan estructuras organizacionales descentralizadas; es decir, cuentan con oficinas centrales y dependencias o delegaciones regionales o zonales que atienden las diferentes tareas de la administración tributaria¹¹. Dentro de estas estructuras 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 varios aspectos de 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 otros.

Comúnmente, las unidades de precios de transferencia realizan funciones de auditorías, apoyo técnico y asesoría.

11 "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>

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



Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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 está dado, entre otros aspectos, por la estructura organizacional y en particular 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.

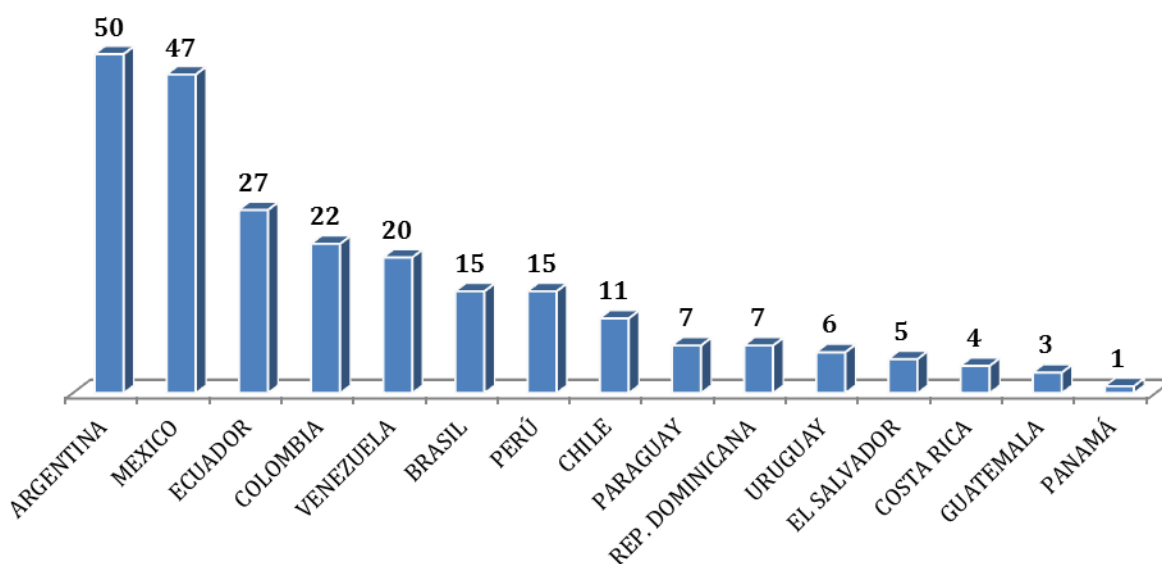
Se ha identificado que tan solo un 30%, de las administraciones tributarias de América Latina y un grupo del Caribe, si cuentan en sus administraciones tributarias con planes de capacitación especiales para el equipo a cargo de precios de transferencia.

En algunos países de la Región, aun cuando no cuenten 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 observa en las administraciones tributarias carece de la agilidad que presentan las grandes empresas y contribuyentes en general. Los planes de capacitación deben ajustarse a la velocidad con que evolucionan y se desarrollan los negocios y el 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.



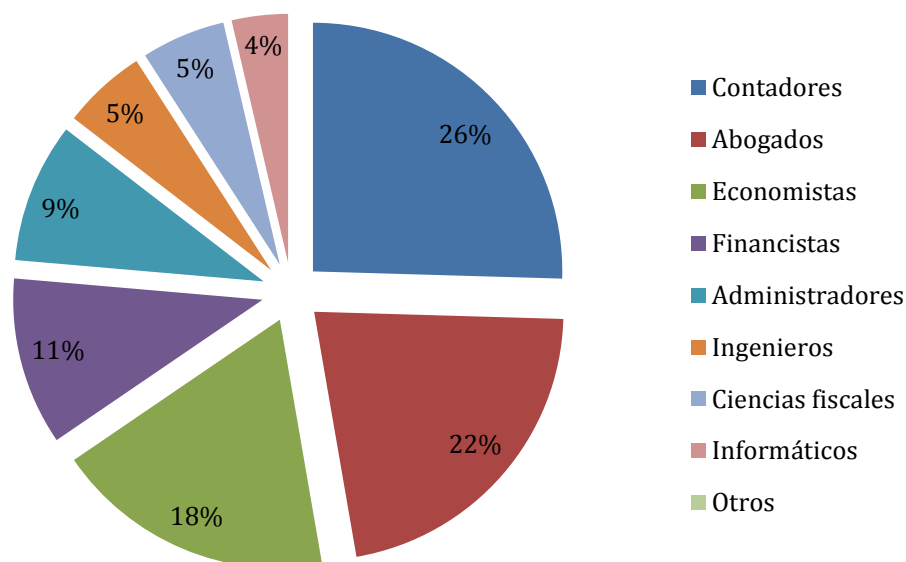
Argentina: de los 50 funcionarios reportados, 10 se desempeñan en tareas de Intercambio de Información.

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

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 podría ser de interés para las administraciones tributarias que se están iniciando en la materia y que se encuentran diseñando o rediseñando sus estrategias de recursos humanos a efectos de estructurar equipos multidisciplinarios capaces de brindar resultados óptimos en sus procesos de control.

La conformación de equipos multidisciplinarios constituye un factor importante para alcanzar el éxito en el control de los 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.

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 en las unidades de precios de transferencia.



Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

d) Acuerdos previos de precios

Los Acuerdos de Precios Anticipados (APAs) 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 bilaterales, al intervenir más de dos países se consideran 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 de 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 de los países analizados contemplan en su normativa interna la posibilidad de una negociación de este tipo de instrumento.

Varios 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 miembros¹².

Existe dentro de la Ley ¹³ Brasileña la posibilidad de que los contribuyentes soliciten al Ministerio de Hacienda modificaciones en los márgenes fijos. Esta petición debe hacerse bajo circunstancias justificadas que se podrán demostrar por medio de publicaciones técnica, investigaciones o informes. La Secretaría de Hacienda del Ministerio podrá 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 el caso de México y Ecuador.

12 Artículo 281 del Código Tributario Dominicano, Párrafo II y IV.

13 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.

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

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 Venezuela¹⁴ 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 de 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 aprobado¹⁵.

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);

14 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".

15 i.e. República Dominicana

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 hacen 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.

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 aún no está definido el monto que debe pagar el contribuyente.

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. El 43% de estos APAs (126 APAs) han sido acordados con la Industria manufacturera.

d) Situación de los tribunales

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

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

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Asimismo, 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 detallan los 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 se originan en 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. Al respecto, a través del análisis realizado, se evidenció que de los países que cuentan con tribunales especializados, solo pocos de ellos tienen conocimientos sólidos sobre temas de precios de transferencia. En términos de porcentaje, 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 tribunales especializados, este último porcentaje disminuye a un 25%.

XII- Conclusiones

1. Existe un alto interés en la materia de precios de transferencia por parte las administraciones tributarias de América Latina. De los veinte países de la región, catorce tiene normas para prevenir la manipulación abusiva de los precios de transferencia. 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.
2. 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.
3. Cerca de un 90% de países con normativa en precios de transferencia, ha adoptado total o parcialmente los criterios OCDE.
4. Más de 80 % de los países con normativa de precios de transferencia han establecido que deben regularse todas las transacciones con partes vinculadas. No obstante, al precisar en la norma el criterio de vinculación, es posible reducir el número de contribuyentes sujetos a la misma y brindar mas precisión al momento de orientar el control de las operaciones entre partes vinculadas.
5. Es necesario establecer de forma expresa cuales son las transacciones alcanzadas, los criterios de vinculación, las obligaciones de los contribuyentes y las sanciones que se aplicaran en el ámbito de los precios de transferencia.
6. Más del 70% de los países con normativa de precios de transferencia cuentan con penalidades específicas para esta materia.
7. 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.
8. De los métodos establecidos para la valoración de los precios de transferencia, el margen neto transaccional es el método mas empleado. 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 y República Dominicana.
9. 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 respectivos criterios.

10. 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 deberán inicialmente demostrar el principio de plena competencia.
11. 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.
12. 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.
13. Más del 70% de los países observados establecen en su normativa la posibilidad de aplicar los rangos de mercado/intercuartil.
14. 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.
15. 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. C
16. 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.