

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

QUITO – ECUADOR

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN: DERECHO DEL MERCADO

**“LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA
LEGISLACIÓN DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD
ANDINA”**

JORGE TAMAYO TAPIA

2006

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar autorizo al centro de información a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Jorge Tamayo Tapia

Quito, 28 de Marzo del 2006

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE QUITO

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN: DERECHO DEL MERCADO

**“LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA
LEGISLACIÓN DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD
ANDINA”**

JORGE TAMAYO TAPIA

2006

Tutor: Dr. César Montaña Galarza

Quito - Ecuador

RESUMEN

El presente trabajo pretende revisar la figura del fenómeno tributario conocido como los “Precios de transferencia”, atendiendo a su naturaleza y particularidades, así como el rol de las administraciones tributarias nacionales frente a este fenómeno de Derecho tributario internacional.

Revisar las más actuales reflexiones sobre los precios de transferencia realizadas por diversos actores a nivel internacional, en foros o instituciones especializadas.

Se buscará establecer si las legislaciones internas de los Países de la Comunidad Andina, contemplan mecanismos que permitan que la Administración Tributaria de cada uno de ellos, pueda determinar la obligación tributaria tomando en consideración el mencionado fenómeno.

Adicionalmente, pretende indagar cuáles son las previsiones normativas en el contexto internacional que regulan este fenómeno que por su naturaleza es internacional.

Finalmente, se intentará descubrir qué efectos jurídicos produce el ordenamiento jurídico comunitario en la regulación de este fenómeno.

INTRODUCCIÓN

El auge del comercio mundial es un fenómeno que acarrea múltiples efectos en diferentes áreas de la actividad humana. Así por ejemplo, ha desarrollado nuevas maneras de organización empresarial, las cuales tienen como finalidad la conquista de nuevos mercados, y/o beneficiarse las ventajas naturales, económicas o comerciales de territorios extranjeros.

Producto de tal organización las empresas han dividido su actividad en diferentes núcleos de producción, ubicados en diferentes territorios. Tales núcleos de producción interactúan entre sí transfiriendo o arrendando bienes, prestando servicios, financiando, lo cual se traduce en el establecimiento de costos, precios, ingresos, egresos. Tales erogaciones son las que dentro del concierto internacional se conocen como precios de transferencia.

Los precios de transferencia son relevantes dentro del estudio del derecho tributario, dado que en una economía de libre mercado son sus propias fuerzas, como la oferta y la demanda, las que condicionan las características de cada negocio. Siendo los sujetos intervinientes quienes al perseguir sus beneficios en forma independiente, fijan las condiciones del mercado como precio, forma de pago, etc.

Cuando esas fuerzas del mercado desaparecen por que las partes no tienen intereses independientes, propios, y no buscan un beneficio individual, sino que por sus relaciones de control, sus operaciones pueden tener condiciones que difieren de las efectuadas entre independientes. Entonces las condiciones de cambio como precio, forma de pago, se ven también sujetas a cambios que distorsionan en muchas ocasiones los efectos impositivos que se podrían generar de la transacción. Caso en el cual el

derecho tributario se preocupa de regular estos precios de transferencia, a efecto de disminuir y/o eliminar el perjuicio que ocasiona a las arcas fiscales su existencia.

Es necesario aclarar que los precios de transferencia pueden tener diversas y legítimas finalidades, por tanto no deben ser asimilados a elusión o evasión fiscal. Los precios de transferencia son un concepto inicialmente neutro que no conlleva en sí ni ventaja ni desventaja tributaria.

En tal razón, no se puede a priori suponer que la existencia de “precios de transferencia” implica un perjuicio a su facultad recaudadora, tal perjuicio debe ser demostrado y se debe basar en que las condiciones no son las que se hubieran pactado dentro de un régimen de libre mercado. En tal razón, la facultad determinadora de la Administración debe ser acoplada a realidades extrafiscales, realidades comerciales y de mercado, punto en el cual estos precios encuentran su problemática central.

Por otra parte, es importante mencionar que estos precios al ser pactados entre controlados ubicados en diferentes jurisdicciones fiscales, pueden ser revisados por las administraciones tributarias de dichas jurisdicciones, lo cual puede derivar en doble imposición si las distintas administraciones tributarias en su intención de recaudar aplican criterios determinativos discordantes.

El presente estudio pretende analizar los precios de transferencia en cuanto estos manifiestan relevancia tributaria, revisando en que consiste el principio de mercado abierto internacionalmente conocido como *arm's length*, precisando cuales son las condiciones comerciales que inciden en su establecimiento y que se necesitan para realizar comparaciones con operaciones de mercado abierto, examinando los diversos métodos para determinar el correcto valor de mercado.

Adicionalmente, se abordan los principales mecanismos internacionalmente aceptados, que disponen los contribuyentes y el ente acreedor para evitar conflictos con la Administración Tributaria local y de doble imposición.

Finalmente, se revisa la situación jurídica existente en la Comunidad Andina de Naciones, analizando especialmente lo previsto en la Decisión 578. Así también se revisa cual es la normativa vigente en sus países miembros.

1. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, CONCEPTO Y ELEMENTOS.

1.1. CONCEPTO.- Los precios de transferencia son “los valores que fijan las compañías vinculadas económicamente en el ámbito internacional para la transferencia de bienes, activos intangibles o prestación de servicios entre ellas.”¹

Como se observa del concepto citado, los precios de transferencia vienen a ser un concepto neutro, que no denota necesariamente un ánimo elusivo, ni siquiera implica que deba acarrear efectos fiscales. Los precios de transferencia únicamente ponen de relieve que son realizados entre empresas vinculadas ubicadas en diferentes jurisdicciones fiscales.

Los precios de transferencia pueden ser utilizados para fines comerciales legítimos como la penetración en nuevos mercados, mejorar estados financieros, satisfacer requerimientos de flujo de efectivo, medir la eficiencia y beneficio que cada área reporta, también pueden obedecer a una división y especialización de las diferentes actividades que integran una cadena productiva. En contraposición a estas finalidades, mediante estos precios las multinacionales pueden transferir utilidades “de una jurisdicción con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas, o cuyos beneficios fiscales le provea un ahorro de impuesto por el manejo artificial de los precios de transferencia, pudiendo igualmente transferir artificialmente utilidades de compañías en el grupo a otras compañías con pérdidas fiscales.”²

Este trabajo estará orientado a estudiar los precios de transferencia que generan efectos fiscales, que ha sido motivo de estudio por tratadistas y por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). En un primer intento por definir

¹.- Claudio Salcedo Gabrielli, “Transfer pricing: revisión de la experiencia chilena”, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributaria Latinoamericana S.A., Caracas-Venezuela, 2005, pág. 88.

².- Jesús Sol Gil, “Introducción al Tema de Los Precios de Transferencia”, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributaria Latinoamericana S.A., Caracas-Venezuela, 2005, pág. 20.

este fenómeno podríamos decir que los precios de transferencia se deben entender como “todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.”³

Esta conceptualización introduce un elemento importante dentro de la problemática tributaria, que es el provocar efectos nocivos a una determinada jurisdicción tributaria. Tal efecto nocivo en forma correlativa ha de generar el beneficio a un sujeto particular partícipe de la transacción.

Para que exista precio de transferencia relevante fiscalmente, es necesario que concurren las siguientes condiciones:

“a) Existen dos o más empresas residentes en Estados diferentes. b) Estas empresas están sujetas al mismo poder de decisión; c) las mismas efectúan entre sí una transacción comercial...; d) la contraprestación que se establece en el ámbito de tal transacción no equivale al precio que por dicha transacción se habría determinado en condiciones de libre mercado; e) el precio se convierte así –directa o indirectamente- en un “vehículo” para la transferencia de riqueza de una empresa a la otra; f) el monto de la renta producida en forma efectiva por cada empresa es artificialmente alterado, de modo tal que resulta difícil individualizar la medida de la renta producida por cada una de ellas, en cada Estado involucrado.”⁴

Las empresas deberán residir en Estados diferentes, cada uno con sus potestades impositivas independientes y propias. Fruto de tal diversidad, el tratamiento tributario diferirá entre las empresas intervinientes en la transacción, pudiendo beneficiarse mutuamente de las ventajas fiscales que cada nación en particular ofrezca a sus

³- Herbert Bettinger Barrios; *Precios de transferencia, sus efectos fiscales*; Décima edición, México, 2000, pág. 41.

⁴- Francesca Balzani, “El transfer pricing”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Coord. Victor Uckmar, Editorial Temis, Tom. I, 2ª. Ed., 2003, Bogotá, pág 381.

contribuyentes. Cabe señalar que inicialmente el concepto precios de transferencia, “surgió originalmente en transacciones entre partes vinculadas operando en una misma jurisdicción, su verdadera dimensión se ha dado en el contexto internacional”⁵ En todo caso puede suceder que dentro de una determinada jurisdicción fiscal, ciertas empresas pueden gozar de beneficios fiscales, los cuales mediante la utilización de estos precios pueden ser utilizados para beneficio de empresas asociadas.

Independientemente de casos como el anteriormente anotado, no es suficiente que estas empresas residan en Estados diferentes sino que además deben tener vinculación. Esta vinculación se presenta en participación directa o indirecta, ya sea en la dirección, control o capital de una empresa, por parte de otra, o son sus directivos o accionistas los que participan en la otra en cualquiera de estas formas ejerciendo poder de influencia sobre ambas. Sin embargo, queda a la legislación interna tributaria de cada país la tarea de definir el alcance de la participación, o los límites de la vinculación en la dirección o control.

Las empresas residentes en Estados diferentes y que mantienen una vinculación, deben realizar operaciones comerciales, las cuales en ocasiones en forma equivocada se circunscriben solo a determinadas operaciones, pudiendo existir muchas formas comerciales en las que puede darse el precio de transferencia, así lo confirma Sanz Gadea:

“En general, suele asociarse la idea de precio de transferencia a la de precio artificioso (diferente al de mercado) en las transacciones comerciales de existencias o bienes de

⁵ .- Jesús Sol Gil, ob. cit., en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributaria Latinoamericana S.A., Caracas-Venezuela, 2005, pág. 20.

inversión. Sin embargo, la transferencia de beneficios puede producirse en el marco de cualquier relación económica o financiera”⁶.

Es decir esta relación comercial no solo se limita a la compra venta de bienes, sino que puede abarcar operaciones de financiamiento, arrendamiento, venta o licencia de derechos intangibles, prestación de servicios.

El precio pactado entre empresas que mantengan una vinculación no necesariamente es diferente al precio de mercado, de hecho el modelo OCDE de 1995, determinaba:

“los precios por los que una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intangible o presta servicios a empresas asociadas.”⁷ “Cuando éstos no se establecen de acuerdo a criterios que se aplicarían en condiciones de libre competencia, surge la necesidad del ajuste. Así, no siempre los precios de transferencia deben ser ajustados ya que no tienen por que ser necesariamente diferentes a los que se aplicarían en condiciones de mercado.”⁸.

Por tanto, de acuerdo con esta definición al ser los precios de transferencia los que se pactan entre empresas vinculadas, será el uso abusivo de los mismos el que genere precios artificiosos, los que en concreto se refleja en “la imputación de renta hacia diversas unidades del grupo situadas en otros Estados con diversas presiones fiscales, resolviéndose potencialmente en forma de elusión fiscal”⁹. En consecuencia, para que los precios de transferencia sean objeto de ajuste no solo debe existir vinculación, sino también un efecto fiscal beneficioso para una o ambas partes intervinientes en la operación, y al

⁶.- Sanz Gadea Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades*, citado por Jorge Pérez Mascuñán, “Precios de Transferencia”, en *Las Últimas Reformas Fiscales y su Efectividad Frente al Fraude*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, pág. 350

⁷.- Ibidem, quien cita a *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OCDE, párrafo 11, 1995, pág. 350

⁸.- Ibidem, pág. 350.

⁹.- Carlo Garbarino, “La Imposición de las Rentas de la Empresa Multinacional”, en: *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Coord. Víctor Uckmar, Bogotá, Editorial Temis S.A.; Tom. I, 2ª. Ed., 2003, pág. 170.

mismo tiempo, el correlativo perjuicio a la Administración Tributaria de uno de los Estados involucrados.

Esta imputación de la renta se da transfiriendo bienes tangibles e intangibles, financiamiento o servicios prestados a un valor diferente al de mercado, creando así utilidades o gastos que alteran la base imponible de los partícipes de esa relación comercial. Mediante esta variación artificiosa de costos e ingresos, difícilmente se puede establecer el costo real de la elaboración de un bien o servicio, y por ende tampoco la correcta determinación de la cuantía de los tributos generados.

Por lo expuesto, los precios pactados entre empresas vinculadas sometidas a diferentes jurisdicciones fiscales son relevantes en el campo tributario, cuando no son establecidos para acordar un valor de intercambio real, sino que son establecidos para vulnerar determinada jurisdicción fiscal y así beneficiarse de someterse a otra.

1.2. ELEMENTOS. En base a los conceptos expuestos analizaremos los principales elementos del precio de transferencia que son: partes, su vinculación y sujetos intervinientes; operaciones en las que ocurre el precio de transferencia; precio pactado; paraísos fiscales, el cual aunque no es un elemento necesario dentro de la problemática de los precios de transferencia, pues pueden concertarse entre jurisdicciones tributarias que aunque no sean paraísos fiscales, ofrezcan ventajas tributarias a ciertos productos o etapas de la producción de las cuales obtengan ventaja empresas extranjeras, sin embargo, son un elemento relacionado importante y que guarda íntima correspondencia con los precios de transferencia.

1.2.1. PARTES.- Los precios de transferencia tienen aplicación como habíamos visto cuando son realizados entre partes sujetas a diversas administraciones tributarias, es decir estas partes están situadas en diferentes jurisdicciones tributarias, las cuales a su vez presentan una vinculación, siendo este aspecto esencial para la existencia de los

precios de transferencia. Dependiendo de cada legislación, ocasionalmente puede extenderse a partes ubicadas dentro de una misma jurisdicción tributaria, especialmente cuando la legislación interna concede ventajas tributarias a ciertas empresas o actividades.

1.2.1.1 VINCULACIÓN.- La vinculación dentro de los precios de transferencia no se circunscribe solo al elemento subjetivo, es decir a vinculación personal de directivos o accionistas; sino que también tiene relación con el elemento objetivo, es decir calidades legales como establecimientos permanentes, pues de ella se desprenden no solo las calidades de los intervinientes sino la intención y efectos jurídicos de la operación, por tanto:

“El vínculo existente entre los sujetos que realizan la operación se presenta como elemento cardinal en la regulación del precio de transferencia, no solo en cuanto constituye uno de los presupuestos de aplicación, sino también en cuanto encierra en sí la ratio de norma, constituida por la intención de neutralizar las transferencias de materia imponible entre empresas”.¹⁰

Al respecto el artículo 9.- del Modelo OCDE, establece:

- a. Cuando una empresa de un Estado contratante participa, sea directa o indirectamente, en la dirección, control o en el capital de una empresa de otro Estado contratante.
- b. Las mismas personas participan, directa o indirectamente, dirigiendo, controlando, o en el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.

¹⁰.- G. Maisto, *Il “transfer price” nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985, pág. 62, citado por Francesca Balzani, ob. cit, pág. 388.

Esta norma introducida por el Modelo OCDE, no es regulada uniformemente por las diferentes legislaciones de los países. Así por ejemplo en Estados Unidos, “las operaciones son verificables cuando: *“two or more organizations, trades or business, are owned or controlled directly or indirectly by same interest”*¹¹. De acuerdo a la legislación española¹², se necesita que una sociedad posea una participación superior al 25% del capital. A su vez, otras legislaciones como la mexicana¹³, no incluyen un porcentaje de participación, sino que la enuncian de una forma general, lo cual implica se presumirá

¹¹.- Ibidem, pág. 389.

¹².- “**Artículo 16.** *Reglas de valoración: operaciones vinculadas.* 1. La Administración tributaria podrá valorar, ... 2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una sociedad y sus socios. b) Una sociedad y sus consejeros o administradores. c) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores. d) Dos sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo. e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo. f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo. g) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo. h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social. i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social. j) Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero. k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español. l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas. m) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra. En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100 o al 1 por 100 si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado. A efectos del presente apartado se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio es el contemplado en la Sección 1ª del Capítulo Primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.” (el subrayado es nuestro) Ley43/1995 de 27 de Diciembre.

¹³.- “**Artículo 215.** ... Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante. Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes. **(Re)** Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables...” Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002

la participación aunque esta sea mínima. Así mismo incluye una presunción, que establece que se ha de presumir la vinculación cuando la operación sea realizada con otra parte ubicada en territorios con ventajas tributarias.

Sin embargo como bien anota Francesca Balzani, el control no se puede agotar necesariamente en el porcentaje de participación en las sociedades relacionadas, sino que se existen muchas hipótesis de vinculación relevante, que muchos estados asumen para poder ejercitar los precios de transferencia, así:

“En Alemania, por ejemplo, siempre pueden estar sujetas a verificación las operaciones realizadas entre sujetos de los cuales a uno de ellos pueda ejercer directa o indirectamente una influencia “análoga al control” sobre el otro. En forma similar, el término “controlada” en Estados Unidos comprende toda forma de control –directo o indirecto- ejercido o “ejercitable”: en la práctica, lo que asume relevancia en la materia es la efectividad del poder de control, no ya su forma sino más bien el modo como se ejerce en concreto. Así en España son relevantes –además de las hipótesis de participación superior al 25% -todos los casos en los que una sociedad, en sus relaciones con otra, ejerza funciones que implican el ejercicio de un poder de inferencia comercial”¹⁴.

Si bien es cierto que la mayoría de legislaciones establecen que el poder de rectificación solo puede ser llevado a cabo cuando las empresas presenten este tipo de vinculación, legislaciones como la Argentina establecen excepciones. Así, en la ley 25063 en el artículo 8 se establece que: “cuando se fije el precio o el pactado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino corresponderá, salvo prueba en contrario, tomar este último a los efectos de determinar el valor de los productos exportados”¹⁵.

Analizando tal artículo observamos que solo basta que exista un precio diferente al de

¹⁴.- Ibidem, pág. 390.

¹⁵ .- Héctor Arese, *Precio de transferencia*, Ley 25.063, Boletín oficial 29053, 30/12/98; <http://www.mecon.gov.ar/cnce/boletin/bolnovi00.htm>; 10 de Junio del 2004, pág. 4.

mercado, mas no sujeta el concepto a la existencia de vinculación. Incluso el mencionado artículo abunda y precisa: “Lo dispuesto en este artículo será de aplicación aún en aquellos casos en los que no se verifique vinculación económica.”

En tal consideración:

“la administración deberá actuar con sumo respeto de los derechos de los contribuyentes evitando ejercer presunciones que no estén fundadas en comparaciones aceptables, ya que las particularidades de los negocios individuales pueden producir decisiones de compras o ventas con precios que no respondan a una operación específica a los valores de mercado y, sin embargo, ser absolutamente legítimos y pactados entre partes no vinculadas.”¹⁶

En este caso la vinculación no se establece por la partición accionaria o por la administración de las partes, sino por la existencia de intereses comunes. Intereses principalmente tributarios que a través de operaciones comerciales reducen su incidencia en un país determinado.

Por tanto, el legislador argentino considera más conveniente para los fines recaudatorios de la Administración Tributaria el partir de la existencia de un precio ficticio como elemento suficiente para la existencia de un *transfer pricing*, sin que sea necesario demostrar el elemento vinculación económico o decisional. Sin perjuicio que el contribuyente pueda demostrar que el precio es diferente al de mercado por razones especiales que afectan su valor, así por ejemplo condiciones del mercado, estrategias comerciales, hechos que serán debidamente estudiados en el siguiente capítulo.

Esta vinculación entonces se puede presentar entre dos entidades jurídicamente independientes, quienes en sí guarden una relación control interno. Sin embargo esta vinculación también se presenta, y es más evidente entre sociedades matrices y filiales,

¹⁶.- Ibidem, pág. 5

así como con establecimientos permanentes.

La vinculación se puede presentar entre estas entidades de las siguientes maneras, sin ser todas:

- Vinculación socio con sociedad.
- Vinculación en relación de administración, es decir sus administradores o consejeros con las sociedades.
- Vinculación en participación en un mismo grupo de sociedades, en lo cual se incluyen relaciones con cónyuges, ascendientes o descendientes, otros familiares relativos, o terceros que actúen a nombre de los vinculados, hecho que en ocasiones es difícil de comprobar.
- Vinculación entre una sociedad y su establecimiento permanente en el extranjero.
- Vinculación en cuanto una sociedad puede influir indirectamente sobre la decisión de otra, sea a cambio de una contraprestación, u otra condición que logre modificar los precios que normalmente hubieren acordado, de no existir esta contraprestación o condición.

1.2.1.2.- SUJETOS.- Los sujetos que intervienen en estas transacciones pueden ser personas naturales, sociedades, establecimientos permanentes, *trusts*, en algunas legislaciones “bases fijas”, como en la mexicana en la que la Ley de Impuesto sobre la Renta las define como:

“entes jurídicos y en lo individual a las personas físicas que en ambos casos se consideran residentes en el extranjero y que de una u otra forma prestan servicios personales independientes en nuestro país. Se consideran ingresos atribuibles a estas

bases los que percibe el residente extranjero por honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes.”¹⁷

En el caso de personas naturales no necesariamente debe ser la misma para que exista vinculación, sino que pueden ser familiares, dependientes, o relacionados mediante por ejemplo un contrato de administración, que incluso no necesariamente será público.

En el caso de sociedades estas presentan diversidad de formas, como por ejemplo holdings, filial y subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación. Así mismo, existen nuevas formas sofisticadas que podrían formar parte de las transacciones como los *trusts*.

1.2.1.2.1.- Establecimiento Permanente.- Si bien es cierto no existe un consenso entre los autores sobre una definición de establecimiento permanente, son los diferentes países los llamados a regular su delimitación y alcances.

Sin perjuicio de ello, el establecimiento permanente toma lugar cuando:

“se delimita la sujeción plena de una parte de la empresa que opera en un país diferente de aquel donde tiene la residencia, para aislarla de las actividades realizadas en el resto del mundo y determinar el beneficio que, a efectos fiscales, se debe imputar a esa parte de la sociedad.”¹⁸

Ahora estas partes de la empresa que operan en un país diferente al que tienen su residencia, puede adquirir una infinidad de figuras, las cuales son reguladas por el derecho interno de los Estados, en cuanto su delimitación y alcances. Así mismo, encontramos definición del Establecimiento permanente en Convenios de Doble

¹⁷- Herbert Bettinger Barrios, ob. cit., pág. 260.

¹⁸- J. Castello Otero, *El concepto de establecimiento permanente*, citado por Ricardo Enrique Riveiro, *Paraísos fiscales aspectos tributarios y societarios*, Buenos Aires, Integra Internacional, 2001, pág. 69.

Tributación¹⁹, y en los Modelos: OCDE²⁰, ONU²¹, de EEUU (art. 5), contra la Doble Tributación Internacional; en la Decisión 40²²; y en la Decisión 578²³ del Acuerdo de Cartagena aunque aquí no se define expresamente los casos de establecimiento permanente, establecen los casos que se subsumen en el concepto de establecimiento permanente.

El establecimiento permanente independientemente de la cantidad de regulaciones que pueda existir en el derecho interno, generalmente ha de necesitar:

“a) El ejercicio de una actividad en el exterior mediante una serie de medios materiales organizados directamente por el operador económico (establecimiento permanente material.

b) La “presencia” en un mercado externo sin el ejercicio directo de una actividad, sino por medio de un representante y que se manifiesta a través de modalidades y figuras jurídicas diversas y por ende con un ligamen material menos intenso (establecimiento permanente “personal”)”²⁴

1.2.1.2.1.1 Establecimiento Permanente Material.- Con relación al establecimiento permanente material, se necesita que exista una instalación de negocios estable, conectada con la empresa madre en forma normal, y además debe producir una renta.

¹⁹.- Así por ejemplo en los Convenios de Doble Tributación suscritos por Ecuador: Ecuador – México, celebrado el 30 de julio de 1992, Registro Oficial # 281 de 9 de marzo de 2001, art.- 5. En el convenio España-Ecuador, celebrado el 20 de mayo de 1991, Registro Oficial # 253, de 13 de agosto de 1993, art.- 5. En el Convenio Italia-Ecuador, celebrado el 23 de mayo de 1984, Registro Oficial # 407, de 30 de marzo de 1990, art.- 5. En el Convenio Chile-Ecuador, celebrado el 26 de agosto de 1999, Registro Oficial 293 de 16 de marzo de 2004, art.- 5.

²⁰.- Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, disponible en la página web: www.ocde.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf, artículo 5. 19-Noviembre del 2004.

²¹.- Modelo de la ONU, Art. 5. DEPARTMENT OF ECONOMIC & SOCIAL AFFAIRS, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations, New York, 2001., pág.10.

²².- Decisión 40, Convenio para Evitar la Doble Tributación, Lima, noviembre de 1971, artículo 7.

²³ Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Lima, 4 de Mayo del 2004, artículo 6. Gaceta Oficial de Año XIX - Número 1063

²⁴.- Antonio Lovisoló, “El Establecimiento Permanente”, en *Curso de Derecho Internacional*, coord. Víctor Uckmar, ob. cit., tom I, pág. 278.

La instalación de negocios, implica: “un espacio circunscrito en el cual se lleva a cabo la actividad de la empresa”²⁵. Aclaro que no es necesario que este espacio sea un local a nombre de la empresa, así como tampoco si el título es un contrato de: arrendamiento, comodato, o cualquier otra figura. Incluso:

“parece no ser necesaria la existencia de un local o cualquier otro bien de naturaleza inmobiliaria. De hecho, determinados CDI admiten la cláusula Use of Substantial Machinery como supuesto constitutivo de establecimiento permanente, aceptando la utilización de esta maquinaria en el territorio de otro país como lugar de negocios de la empresa.”²⁶

El elemento estabilidad debe entenderse en sentido temporal en cuanto su proyección en el tiempo sin que deba considerársela aislada de la fijeza física, “solo así se encontrarán las suficientes relaciones entre los elementos de la trilogía que para estos efectos anotamos: el lugar de negocios, el territorio del país de la fuente, y la actividad empresarial”²⁷

La estabilidad no siempre requiere que la instalación sea utilizada en forma continua en el tiempo, sino que puede ser utilizada en forma regular, así como tampoco en forma general no requiere un plazo específico para su duración.

“El establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia el ejercicio de su actividad por medio de la instalación fija (el tiempo necesario para su realización no tiene relevancia sino si se trata de una actividad que difiere sensiblemente de aquella a cuya instalación es destinada); a su vez, se extinguirá cuando se enajene la instalación o cesen todas las actividades desarrolladas en esta, mientras que no se produce ningún efecto la interrupción temporal de las operaciones llevadas a

²⁵.- Lenz, *Les contentions suisses de double imposition*, Lausanne, 1957, pág. 105, citado por: Antonio Lovisolo, *Ibidem*, pág. 279.

²⁶.- Alfredo García Prats, *El establecimiento permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, Madrid, Edt. Tecnos, 1996, pág. 31, citado por: César Montaña Galarza, *Derecho tributario internacional, el establecimiento permanente*, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia, 2004, pág. 30, 31.

²⁷.- *Ibidem*. Pág. 35.

cabo”²⁸.

Esta instalación debe tener una conexión normal con la empresa extranjera, es decir debe existir una “conexión con el ejercicio de la empresa en relación instrumental o de objeto de la actividad comercial y que la instalación sirva para el ejercicio activo de la actividad de la empresa y no sea una manifestación meramente “estática” de la misma.”²⁹.

Este aspecto toma singular importancia en cuanto se analiza la dependencia o independencia de una empresa. Así por ejemplo, un subdistribuidor de una línea de productos determinados de una sola empresa productora, que actúa bajo su propio estatuto personal, aunque exista una evidente relación comercial e incluso parecería funciona como un instrumento de distribución y venta de la empresa extranjera, no se puede afirmar que este subdistribuidor actúa como establecimiento permanente. Entonces esa conexión normal se refleja no solo por la normalidad en la negociaciones sino por la relación instrumental que se deriva de una relación de dependencia laboral, económica, administrativa, del establecimiento para con la empresa madre. Aspecto que analizaremos al referirnos al establecimiento permanente personal.

Finalmente implica “la individualización del establecimiento permanente en una estructura productora de renta autónomamente valuable.”³⁰. Por tanto, cuando esta base de negocios no genere una renta, sea por realizar labores de carácter auxiliar y preparatorio; o, cuando la productividad no pueda ser verificable; o, cuando definitivamente esta base no genere una renta, no se podría constituir un establecimiento permanente.

1.2.1.2.1.2.- Establecimiento Permanente Personal.- Este establecimiento se da cuando la empresa extranjera no opera con un lugar fijo de negocios, sino que lo hace mediante un agente o representante en ese país. Así en los casos en que una persona,

²⁸.- Antonio Lovisolo, ob. cit., pág. 281.

²⁹.- Ibidem, pág. 282.

³⁰.- Ibidem, pág. 283.

“actúa en nombre de una empresa, ostente y ejerza en forma habitual en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de ella, entonces, se considerará que posee un establecimiento permanente en dicho Estado, respecto de las gestiones que esa persona hace por cuenta de la sociedad.”³¹

Mientras que:

“si la empresa realiza sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goza de estatuto independiente, no se considera que posea un establecimiento permanente en un Estado contratante, siempre y cuando estas personas se desenvuelvan como profesionales intermediarios, manteniéndose por fuera de las actividades propias de la sociedad.”³²

El que un agente tenga estatuto personal o no, no depende por sí solo del hecho que este tenga un poder de representación de la empresa o de que opere como un mandante indirecto aunque en ambos casos se puede dar el establecimiento permanente. Lo que habrá que analizar es si el agente es una persona autónoma jurídica y económicamente, sin que la distinción sea fácil.

Así por ejemplo, será difícil pretender que un agente cuya única retribución es percibida de la empresa extranjera, sea independiente frente a ella. Pero al mismo tiempo puede darse el caso que este agente en verdad independiente, ha renunciado a sus otros clientes para dar un mejor servicio a su cliente principal sin que ello involucre una relación de dependencia laboral o económica, sino simplemente una relación comercial importante para este.

La diferenciación se debe realizar a partir de la comprobación de la independencia económica, jurídica y administrativa del agente con la empresa extranjera,

³¹.- César Montaña Galarza, ob. cit., pág. 67.

³².- Ibidem, pág. 67.

considerando además que la actividad del agente al representar a esta empresa esté dentro del marco de negocios de la misma; adicionalmente, se deberá considerar las instrucciones que el agente reciba, y su sumisión o deliberación frente a ellas.

Todos estos aspectos deben ser contrapuestos contra la voluntad e intencionalidad de las partes, más allá de su forma. Por tanto para determinar si existe o no establecimiento permanente, en el caso del agente independiente, debe en lo posible cuando sea factible descubrir la intencionalidad de las partes en cuanto este agente represente o no un instrumento de la empresa extranjera, o simplemente sea un colaborador de negocios.

1.2.1.2.2.- .- EMPRESAS MULTINACIONALES.- Estas se caracterizan por tener diversas sedes en diferentes Estados, con lo cual sus ramificaciones pueden tener varios puntos de contacto o de pertenencia a ordenamientos jurídicos. Estas empresas pueden estar sujetas a más de un ordenamiento tributario, pues la multinacional de grupo es: “una empresa unitaria ejercida directamente por las “sociedades operativas” e indirectamente por la “cabeza de grupo” (o “sociedad matriz”), si bien se encuentra presente la recíproca alteridad jurídica de las sociedades que componen el grupo”³³. Son las distintas sociedades operativas las que se encuentran en diferentes Estados.

Un grupo internacional empresarial³⁴ por tanto puede ser compuesto por varias empresas constituidas con los mismos accionistas aportantes. Grupos caracterizados por dividir en muchas ocasiones las diferentes etapas del proceso productivo, así existen empresas que se dedican a la elaboración de materias primas; otras a la elaboración del producto final; otras a la distribución y venta; y en algunos grupos más sofisticados se encuentra la presencia de empresas dedicadas al financiamiento.

³³- Carlo Garbarino, ob. cit., pág. 147.

³⁴- “Hay grupo económico cuando un conjunto de sociedades se vinculan entre sí y se someten a una dirección única llevada por una de ellas, que se denomina sociedad dominante o matriz, respecto de otras sociedades dominadas o filiales.” Tomado de: Caferino José Aruta, *Precios de transferencia, métodos aplicables para su determinación*, Campus virtual IEFPA, pág. 12.

En otras ocasiones esta empresa internacional se presenta a través de los *holding*, conformado por “sociedades cuya actividad consiste en la participación en otras entidades jurídicas.”³⁵.

Cualquiera sea la forma que estas sociedades adopten lo importante para el análisis de los precios de transferencia será descubrir si existe una vinculación que como vimos puede ser de capital, administrativa o de un interés mutuo. En este punto es preciso recordar el principio de la identidad sobre la forma, pues darse el caso de sociedades que tengan:

“un patrimonio y una organización propio; posee nombre, domicilio y personalidad independiente de la sociedad principal. Pero de alguna manera esa independencia es sólo forma, ya que por un mecanismo societario u otro la filial está controlada por la casa central o matriz (pueden usarse también diversos pactos de dominación de naturaleza contractual)”³⁶.

Además de las sociedades como tales, para efectos del estudio del *transfer pricing*, tienen importancia también figuras como la asociación de empresas, las que sin llegar a formar una nueva entidad jurídica, emprenden negocios conjuntos, pudiendo tener diferentes territorios fiscales, e intereses comunes.

Así mismo, se ha de considerar las figuras de los trust³⁷ y de los fideicomisos

³⁵.- José Pérez Palacios, “Tratamiento Fiscal de la “holding”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Dir. Teodoro Cordón Ezquerro, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, 2001, pág. 339.

³⁶.- Raúl Aníbal Etcheverry, “Derecho Comercial Económico”, citado por: Norberto Pablo Campagnale; Silvia Guadalupe Catinot; Alfredo Javier Parrondo; *El Impacto de la Tributación Sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires, La Ley S.A., 2000, pág. 12.

³⁷.- En general un trust puede ser definido como “un patrimonio colocado por una persona (denominada settlor) bajo el control de otra persona (que recibe el nombre de trustee) en interés de uno o varios beneficiarios (a los que se denomina beneficiaries).” Tomado de: Andreas Trost, “El Trust en la Planificación Fiscal Internacional.”, citado en “*Fiscalidad Internacional*” En: coord. Fernando Antón Serrano, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 596.

mercantiles³⁸, que adquieren relevancia jurídica para los precios de transferencia cuando pueden servir como partes para asumir costos, gastos, ingresos, o patrimonio de empresas extranjeras.

Por tanto la “empresa multinacional” debe ser utilizada en su acepción amplia, en cuanto comprende “a quienes ejercitan actividad en dos o más Estados a través de sociedades relacionadas o de establecimientos permanentes.”³⁹ En el campo tributario, las sociedades comprenden todo tipo de asociación, desde las sociedades de hecho, mercantiles, asociaciones, conglomerados, hasta figuras más elaboradas como trusts, fideicomisos.

1.2.2. OPERACIONES SUJETAS AL PRECIO DE TRANSFERENCIA.- Las operaciones que son objeto de precio de transferencia son principalmente las que a continuación se enuncian, sin que sea una lista taxativa:

- Las de financiamiento,
- Prestación de servicios;
- Las de uso, goce, o enajenación de bienes tangibles.
- Las de explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible
- La enajenación de acciones.

Las operaciones de financiamiento pueden disfrazar créditos vinculados cuyo objetivo puede ser crear un pasivo que genere un interés, el cual se constituirá en gasto, y/o a su vez en forma correlativa crear un ingreso ficto en una de las empresas intervinientes al recibir intereses.

³⁸.- El fideicomiso mercantil se caracteriza porque el patrimonio transmitido a un patrimonio autónomo, adquiere personalidad jurídica independiente, y éste a su vez es administrado por una institución autorizada para el efecto.

³⁹.- José Vicente Troya Jaramillo, “Temas Especiales de Tributación Internacional”, en *Avances del Derecho Internacional Privado en América Latina*, Coords. Jan Kleinheisterkamp, Gonzalo A. Lorenzo Idiarte, Fundación de Cultura Universitaria; Montevideo, 2002, pág. 391.

En operaciones de financiamiento se deberá considerar las cantidades del crédito, flujo de caja tanto del acreedor como del deudor, plazos para el pago, intereses en la operación así como los intereses del mercado tanto del acreedor como del deudor.

Estos indicios permitirán una vez que hayan sido analizados en su conjunto, determinar si existe o no ventaja artificial o menoscabo intencional o gravoso que perjudique a la recaudación del tributo pertinente.

Los precios de transferencia en prestación de servicios se da cuando se pacten honorarios, emulentos, remuneraciones o pagos en montos distintos a los que se pactarían por servicios idénticos y similares, en transacciones no relacionadas y bajo condiciones similares. Entonces se deberá analizar la dificultad, experiencia, conocimiento técnico, y si el precio es proporcional al beneficio obtenido.

En el uso, goce o enajenación de bienes tangibles existirán precios de transferencia con trascendencia tributaria cuando, la renta o precio cobrado sea distinto al que se hubiera determinado por los mismos conceptos en bienes idénticos o similares, tomándose en cuenta elementos como precio de adquisición, inversión del propietario en el bien, el costo de mantenimiento, condiciones y estado en el que el bien se encontraba.

En el caso de explotación o transferencia de intangibles se deberá tener en cuenta: todos los factores que permiten comparar los precios de la operación concreta con los precios de otra operación de similares características entre no vinculados, considerando especialmente los pagos por concepto de regalías, licencias, costos de mantenimiento y registro, así de cómo asumen las partes los costos y riesgos económicos de la operación.

El precio de transferencia en los actos descritos generalmente se da a título oneroso, pero puede ser que también se den en actos gratuitos cuando reflejen una contraprestación. “El precio de transferencia en estos actos se conforma a través de imputar un

ingreso acumulable a quien recibe un provecho o el beneficio de no llevar a cabo una erogación; esta erogación se efectúa por el ente que realiza el gasto en provecho de un tercero.”⁴⁰

Considero que las formas contractuales pueden superar cuantitativamente a las mencionadas, dado el auge de nuevos tipos de contratación que se han desarrollado en la actualidad, especialmente en lo que se refiere a contratos innominados y los del comercio electrónico. El elemento que se debe tener en cuenta en cualquier operación es en todo caso la veracidad, y la correspondiente equivalencia entre la prestación y contraprestación objeto del negocio jurídico cualquiera que este sea.

1.2.3. EL PRECIO EN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.- Partiendo del hecho que el mundo en su casi totalidad opera en una economía de mercado abierto, es decir en una economía donde el mercado determina cómo, cuánto, qué producir, y busca la mejor manera de distribuir esa producción. Claro está sin tomar en cuenta precios de ciertos productos o servicios que por su incidencia social son controlados, limitados por el Estado. Podríamos concluir que son las leyes del mercado como la oferta y la demanda las que determinan el valor del objeto de las diferentes transacciones que pueden ser de todo tipo. Este valor es "la relación de intercambio de dos mercancías tomando una de ellas como numerario"⁴¹, valor que es condicionado, como mencionamos, por las leyes del mercado, entonces funcionan como “indicadores efectivos de las preferencias de los demandantes por unos bienes y servicios y de valoración objetiva de los bienes por parte de las unidades de producción.”⁴²

En consecuencia, el precio en una economía de mercado es la retribución que se pacta por un bien o servicio cualquiera sea su clase, retribución que incluye costos de producción, utilidad, y claro la injerencia del mercado y sus leyes.

⁴⁰ Herbert, ob. Cit., pág. 48.

⁴¹ Manuel Ahijado y Mario Aguer, *Diccionario de Economía y Empresa*, Ediciones Pirámide, Madrid, 1996, pág. 652.

⁴² *Ibidem*, pág. 505.

El precio dentro del precio de transferencia debe ser analizado desde una doble perspectiva. Así en primer término debemos partir de que los precios de transferencia como habíamos visto al analizar su concepto no necesariamente conllevan un fin elusivo, por tanto los precios pactados entre empresas vinculadas no tienen relevancia tributaria per sé, sino cuando es un precio artificioso. En segundo lugar la determinación de que un precio es artificioso o no, necesariamente conlleva una comparación, la cual puede ser con otros productos o servicios similares, o con el precio que normalmente se hubiere pactado considerando los costos, utilidades y condiciones del mercado.

Es decir para poder determinar si el precio de transferencia conlleva un fin elusivo, necesariamente en lo posible deberemos comparar el precio normal de mercado con el precio de la operación en concreto, y fruto de dicha comparación debemos descubrir una ventaja tributaria obtenida a través de esta operación.

El precio de mercado por tanto será relevante cuando concurren en: “una transacción concreta, la comparación o analogía, el acuerdo contractual de derecho privado, el mercado abierto, las características subjetivas de la transacción, y el análisis funcional de las operaciones realizadas por las empresas.”⁴³

El precio puede como vimos, revestir varias formas como por ejemplo: gastos inflados, precios de venta inferiores o superiores a los corrientes, intereses irreales, honorarios excesivos o menores a los reales, regalías que no reflejen su verdadero valor, etc.

Por ello el precio en las operaciones de “precio de transferencia” tiene relevancia tributaria cuando resulta en la modificación intencional y concertada del precio normal de la operación, al que vamos a denominar precio corriente, que pretende un supuesto irreal, cualquiera sea su forma y denominación, mediante el cual se busca sujetar la

⁴³.- José Aruta Caferino, ob. cit., pág. 16.

carga impositiva a regímenes más ventajosos. El precio por tanto puede revestir cantidades superiores a las corrientes, o a su vez puede revestir cantidades inferiores.

1.2.4.- PARAÍOS FISCALES.- APROXIMACIÓN CONCEPTUAL Y CARACTERÍSTICAS.- Si bien es cierto los precios de transferencia no requieren que una de las partes intervinientes se encuentre situada en una determinada jurisdicción que goce del beneficio de ser un paraíso fiscal, estos son relevantes al momento de realizar una planificación fiscal de un grupo de empresas, dados los beneficios que éstos pueden generar. Por tanto, la comprensión de los precios de transferencia no puede ignorar el concepto de los paraísos fiscales.

Los paraísos fiscales, también denominados refugios fiscales, tax heavens, tax havens, se relacionan a “países que tienen un régimen fiscal privilegiado, en los cuales no se aplica Impuesto sobre la Renta, o se lo aplica con tasas notoriamente bajas.”⁴⁴ A lo que habrá que agregar, que además ofrecen ventajas sobre impuestos al patrimonio, y otras ventajas adicionales, como financieras, societarias y de sigilo.

Al respecto GORDON define al paraíso fiscal como: “cualquier país que tenga una tasa impositiva baja o que carezca de impuestos por completo, con respecto a todos o a una categoría de ingresos, y que además ofrezca cierto nivel de secreto bancario o comercial”⁴⁵.

Como bien señala Fernando Serrano Antón, “la mayoría de los autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude fiscal. Otros, en cambio, pensamos que tales territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional”⁴⁶.

⁴⁴.- José Vicente Troya Jaramillo, *Temas Especiales de Tributación Internacional*, ob. cit., pág. 393.

⁴⁵.- Gordon Richard, *Tax havens and their use by United States taxpayers*, citado por Adolfo Atchabahian, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, pág. 72.

⁴⁶.- Fernando Serrano Antón, ... en *Los Paraísos Fiscales*, Mario Alva Matteucci, [www.ciat.org/doc/dow/pape/los paraissos fiscales mario alva matteucci.pdf](http://www.ciat.org/doc/dow/pape/los_paraissos_fiscales_mario_alva_matteucci.pdf).

En tal sentido Richard Rhan, defiende los paraísos fiscales aportando hechos que conllevan al análisis que los paraísos fiscales no reflejan en todos los casos la realidad de su mala reputación. Así indica que más lavado de dinero existe en New York y Londres que en Islas Caimán o en Suiza. Adicionalmente, pondera el nivel de inversión que aseguran estos paraísos, sin los cuales los inversionistas se verían altamente limitados en sus cantidades de inversión, por los impuestos que los gravan. Igualmente menciona el alto grado de seguridad jurídica y de facilidades que ofrecen los paraísos fiscales, tanto así que los grandes bancos de los países con alto grado de desarrollo, operan en ellos. Señala además que los paraísos fiscales no solo se generan por los beneficios que ofrecen, sino que nacen como una solución al problema generado en los altos costos fiscales del ahorro e inversión⁴⁷.

Es decir, el paraíso fiscal no siempre conlleva fines ilegítimos de evasión fiscal, en ocasiones tiene propósitos de captar fuertes inversiones, constituir sociedades, en fin atraer capital para dinamizar una economía; en todo caso, vamos a concentrarnos en el estudio del paraíso fiscal como instrumento dentro de los precios de transferencia para reducir la carga fiscal.

Fiscalmente se han determinado algunas características básicas⁴⁸ de los paraísos fiscales:

1. Bajo o ningún nivel de imposición. Criterio por el cual el grado de imposición determina qué tipo de paraíso es. Así existen:
 - a. Países en los cuales no existe ningún tipo de imposición.
 - b. Países que únicamente gravan los actos y actividades dentro de su territorio, y no extraterritoriales.

⁴⁷.- Al respecto mirar: Richard Rhan, *Finanzas en los paraísos fiscales*, http://www.elcato.org/rahn_paraissosfiscales.htm

⁴⁸.- Al respecto mirar: Ricardo Enrique Riveiro, ob.cit., págs. 215 a 221.

- c. Países, que gravan los actos y actividades dentro de su territorio, y los de fuera de el a porcentajes bajos.
- d. Países en los cuales existen privilegios a favor de ciertas empresas y actividades.

Algunos autores llaman a este tipo de privilegios no igualitarios, un sistema dual, que consiste en un “régimen fiscal diferente según se aplique a una persona del país o a un titular perteneciente a un tercer país”⁴⁹.

- 2. Inexistencia de retenciones en la fuente sobre utilidades e intereses remesados al exterior.
- 3. Seguridades adicionales, como sigilo bancario, societario.
- 4. Facilidades operacionales. Dentro de estas sistemas de comunicaciones y transporte, conexión con centros financieros importantes, servicios jurídicos y contables, rápida legalización de sociedades, un régimen societario amplio, no existen convenios de doble imposición, seguridad política y económica, entrada y salida libre de divisas, así también se caracterizan por ofrecer incentivos a las inversiones.

1.2.5.- INSTRUMENTALIZACIÓN DE LAS MULTINACIONALES.- Dado el auge de la integración económica a nivel global, las empresas se ven rodeadas de un proceso de liberalización, en la circulación de personas, bienes y servicios. Esto ha repercutido en que empresas grandes organicen su actividad mediante una organización que trasciende fronteras nacionales, individualizando las funciones administrativas, y

⁴⁹.- Oscar Lozano, *Características de los Paraísos Fiscales*, <http://www.labolsa.com/canales/363/>.

financieras de cada una, para así evitar un excesivo peso de la carga fiscal, lo cual se conoce como planificación fiscal internacional⁵⁰.

La principal ventaja que estas empresas buscan mediante esta división de funciones, es que el impuesto final que grava los beneficios sea el menor posible, en comparación al impuesto que se hubiere causado si todas hubieren tributado en una sola soberanía fiscal, la de origen.

Los principales instrumentos de organización empresarial de las multinacionales son:

1.2.5.1. Holdings.- Normalmente los Estados gravan los dividendos que provienen del extranjero. Si bien es cierto las empresas pueden evitar la doble tributación mediante el uso del crédito tributario que se podría generar por el pago del impuesto en el país de origen de los dividendos, no siempre se pueden obtener los beneficios esperados, por los condicionamientos, requisitos y límites que las legislaciones internas establecen.

Las holdings entonces actúan como un mecanismo de coordinación para aprovechar mejor el crédito tributario, centralizándolo en la sociedad matriz. Así mismo, pueden actuar mediante la colocación de la sociedad matriz en un paraíso fiscal, en el cual obviamente no se gravarán los ingresos provenientes del exterior.⁵¹

1.2.5.2. Sociedad Financieras Internas.- Estas empresas surgen como una necesidad de reducir los costos financieros en los que se incurren al acudir al Sector Financiero.

Para ello se utiliza lo que se conoce como: “desintermediación” que consiste en emitir

⁵⁰ .- “La planificación fiscal internacional puede entenderse como la reflexión y cálculo de antemano de la forma de optimizar la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan las operaciones que se llevan a cabo en el exterior de un país, con el afán de que la carga fiscal sea la menor posible; pero, eso sí, dentro de la legalidad.” Prieto Jano M^o José, “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal”, Revista de Estudios Europeos, N. 11, septiembre-diciembre, 1995, en Diets Salto Van Der Laet; *Los Paraísos Fiscales como Escenarios de Elusión Fiscal Internacional y las Medidas Anti-Paraíso en la Legislación Española*; Crónica Tributaria N.- 93, pág. 3.

⁵¹ Mirar: LUIS ORDÓÑEZ GONCALVES; Los Paraísos Fiscales, <http://usuarios.iponet.es/casinada/24paraf.htm>

empréstitos directamente en los mercados financieros sin pasar por la intermediación de los bancos.”⁵²

En este caso las sociedades financieras se ubican en paraísos fiscales donde no se gravan los intereses recibidos por su prestación.

1.2.5.3. Sociedades Cautivas de Reaseguro.- Los grupos empresariales crean sociedades cautivas de reaseguro con la finalidad de “reducir el coste de las primas de seguro para el conjunto del grupo.”⁵³

1.2.5.4. Sociedades de Marcas y Patentes.- En este caso sociedades se constituyen en paraísos fiscales para administrar los derechos de propiedad industrial e intelectual, los cuales “mediante contratos de licencia o franquicia con otras sociedades vinculadas o no, los explotan”⁵⁴

1.2.5.5. Cambio de Domicilio.- Figura utilizada especialmente por personas naturales, como aquellas con altos ingresos, como por ejemplo, deportistas de élite, artistas internacionales o accionistas de grandes empresas.

Fenómeno conocido como deslocalización de la residencia fiscal, el cual ocurre cuando: “un contribuyente considerado residente fiscal de un determinado territorio y por ende, bajo un régimen de obligación personal, cambia su residencia a efectos fiscales a otro territorio, en este caso un paraíso fiscal, con el fin de modificar su régimen fiscal al de obligación real en su territorio de origen y de obligación personal en el paraíso fiscal (o en algún territorio de menor tributación).”⁵⁵

⁵².- Ibidem

⁵³.- Ibidem, ob. cit.

⁵⁴.- Ricardo Enrique Riveiro, ob. cit., pág. 213.

⁵⁵.- Diego Salto Van Der Laet; ob. cit., pág. 14.

2.- LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.- Dentro del estudio de los precios de transferencia cobra singular importancia la facultad de determinación que dispone la Administración Tributaria, como mecanismo de comprobación de que los precios de transferencia necesitan de ajuste. Recordemos que precios de transferencia no son sinónimo de precios artificiosos. Sino que de acuerdo al Modelo OCDE, son los precios pactados entre empresas vinculadas, sin que ello presuponga sean fictos. Luego de una comprobación de que tales precios no corresponden a la realidad de mercado, solo entonces los precios de transferencia serán objeto de ajuste.

2.1.- CONCEPTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.- La determinación tributaria es una facultad de la Administración Tributaria que consiste en el “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo), y cual es el importe de la deuda (“quantum debeatur”)”⁵⁶.

Esta facultad pertenece a la Administración Tributaria, y no debe ser confundida con los sistemas de determinación. Los cuales se refieren a la obligación legal que en algunos casos se traslada al contribuyente para que este sea quien descubra el importe de la deuda tributaria.

Así Dino Jarach, establece el alcance de la determinación del sujeto pasivo en cuanto sistema de determinación y la diferencia de la facultad de la administración:

“La actividad intelectual del contribuyente o responsable, la existencia de un hecho imponible en todos sus aspectos y, por lo tanto, el nacimiento de una obligación que cumple satisfactoriamente, constituye la motivación interna de su acatamiento de la

⁵⁶.- Villegas Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tom. I; Ediciones Depalma; Buenos Aires; 1984, pág. 279.

voluntad a la ley, pero no es asimilable al proceso que realiza la autoridad administrativa tendiente a reafirmar en el caso concreto la voluntad abstracta de la ley. En otras palabras cuando el derecho tributario positivo admite que la obligación tributaria pueda ser cumplida espontáneamente por el contribuyente o responsable sin intervención de la autoridad administrativa y que dicho cumplimiento, consista, por ejemplo, en el pago por declaración jurada, esta no es una forma de determinación, sino un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo, para conocimiento de la administración recaudadora”⁵⁷.

En conclusión la facultad determinadora, no debe confundirse con los sistemas de determinación, como los califica por ejemplo el Código Tributario Ecuatoriano. La primera se refiere a la facultad de la Administración Tributaria de “investigar la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos de los impuestos”⁵⁸. Los segundos, a la manera como la ley prevé que los sujetos pasivos o la Administración Tributaria declaren o establezcan la existencia del tributo y sus componentes.

En este caso analizaremos como la facultad determinadora de la Administración Tributaria actúa sobre los precios de transferencia para descubrir si necesitan de ajuste.

Tomaremos al Modelo OCDE como pilar en cuanto establece lineamientos generalmente aceptados, para establecer mecanismos que permitan a la Administración Tributaria llegar a establecer cuando estos precios corresponden o no a los precios de libre mercado.

2.2. PRINCIPIO DE PRECIO NORMAL DE MERCADO ABIERTO.- Como anteriormente mencionamos, para determinar si los precios de transferencia envuelven precios sujetos de ajuste es necesario partir del análisis del principio de plena

⁵⁷.- Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Argentina; 1.- Edición, 1983; pág. 436.

⁵⁸.- Ramírez Cardona Alejandro; *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*, 3.- Edición; Editorial Temis; Bogotá, 1985, pág. 294.

conurrencia, también conocido como “precio normal de mercado”, o “principio arms´length”.

De acuerdo a este principio, “los precios que pagan las empresas asociadas en sus transacciones deberán ser, a los fines fiscales, aquellos que se hubieran pagado, por empresas no vinculadas, por las mismas mercancías y otras análogas, en las mismas o similares circunstancias.”⁵⁹

En otras palabras la “transacción llevada a cabo entre empresas no relacionadas y las que actúan buscando su propio e individual interés, determinando el precio conforme a la demanda y oferta del mercado.”⁶⁰, es la transacción que nos permite conocer cual es el precio corriente de las operaciones comerciales cualesquiera que estas sean, y que a su vez permitirá descubrir si el precio pactado en iguales o similares condiciones entre empresas controladas es igual, o en cuanto difiere.

Para poder proceder con la determinación de los precios de transferencia, es necesario analizar ciertas características especiales como: la existencia de una transacción concreta; la comparabilidad de la transacción; rango de resultados; pluri-anualidades; pérdidas; intervenciones estatales; compensaciones; valor aduanero; utilización de métodos de determinación del transfer pricing; el acuerdo contractual de derecho privado; la existencia de mercado abierto; disponibilidad de información por parte del contribuyente.

2.2.1.- ANÁLISIS DE LA TRANSACCIÓN.- En orden a analizar el precio normal de mercado debemos partir del análisis de una transacción concreta única, de acuerdo a las circunstancias propiamente acordadas entre las partes. En el informe de la OCDE de 1997, se recomienda que se respete la forma contractual debido a que inicialmente:

⁵⁹ .- Aquino – Carvajal; *Precios de Pansferencia*; Campus Virtual IEPPA; http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/aquino_carbajal.pdf ; pág. 29.

⁶⁰ .- Herbert Bettinger Barrios, ob. Cit., pág. 234.

“Restructuring of legitimate business transactions would be a wholly arbitrary exercise the inequity of which could be compounded by double taxation created where the other tax administration does not share the same views as to how the transaction should be structured.”⁶¹

Es decir el reestructurar la transacción, que mientras no se pruebe lo contrario se presume legítima, puede causar una suerte de inequidad ya puede derivar en una doble imposición considerando que las diversas administraciones no necesariamente podrán concordar en como la transacción debería ser reestructurada. Así lo confirma el Informe OCDE actualizado a 1.999: “La reestructuración de operaciones comerciales legítimas constituiría un ejercicio totalmente arbitrario que resultaría injusto como consecuencia de producir doble imposición cuando la otra Administración Tributaria no comparta el mismo punto de vista sobre cómo debería estudiarse la operación.”⁶²

En el último de los informes mencionados, se establecen dos circunstancias especiales por las cuales se podrá prescindir de la estructura acordada entre las partes vinculadas: Una cuando la sustancia económica de la operación difiera en el fondo de las condiciones planteadas aunque estas sean legítimas. La segunda, cuando a pesar de que las circunstancias económicas y las condiciones de la transacción concuerden, existan acuerdos adicionales que vistos en su conjunto difieran de las condiciones que dos partes independientes fueran planteadas⁶³.

Estas dos circunstancias planteadas por la OCDE necesariamente conllevan una búsqueda de la intencionalidad verdadera de las partes. Lo cual, como analizaremos más adelante en este mismo capítulo, puede constituir la piedra angular para determinar cuando es necesario el ajuste en los precios.

⁶¹ .- OECD, *Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations*, 1997 Update Report, OECD publications, 1997, France, párrafo 1.36.

⁶² .- OCDE, *Directrices Aplicables en Materia de precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid; París, 1999, párr. 1.36.

⁶³ .- OCDE, Ob. Cit., 1.999, párr. 1.37.

La determinación de si los precios en la operación corresponden al precio normal de mercado abierto debe partir de un análisis individual de la misma, “es decir, la comparación de condiciones análogas se debe realizar transacción por transacción.”⁶⁴

En ocasiones pueden existir múltiples transacciones, que aunque formalmente puedan parecer independientes, es imprescindible analizarlas en forma conjunta para poder entender la operación en forma íntegra. Desde⁶⁵ el informe de la OCDE de 1995 se concluye que pueden existir “operaciones que están estrechamente ligadas o se producen de manera continua, de forma tal que las mismas deben ser evaluadas en conjunto, aplicándose los métodos mas apropiados.”⁶⁶

Una vez identificada la operación y sus condiciones contractuales, se podrá buscar operaciones similares para realizar la comparación y así la determinación de los precios de mercado abierto.

2.2.2.- LA COMPARABILIDAD DE LA TRANSACCIÓN.- Como ya se analizó en el capítulo anterior al analizar el precio como elemento de los precios de transferencia, no necesariamente es sujeto de un ajuste para corregirlo. Para determinar la necesidad de corrección, se debe establecer primero si el precio difiere del que se hubiera pactado entre partes independientes. Hecho que solo puede concluirse luego de analizar las circunstancias de la operación entre vinculados versus las circunstancias de la operación entre independientes. Para poder realizar esta comparación se debe partir de que la operación entre vinculadas debe reunir las mismas características que operaciones realizadas entre independientes.

⁶⁴.- Campagnale; Ob. Cit.; pág. 100.

⁶⁵.- En el informe OCDE 1999, ob. cit, se establece: “Ahora bien, a menudo se dan situaciones en las que operaciones separadas se encuentran tan estrechamente ligadas entre sí, o son tan continuas, que no pueden ser valoradas adecuadamente de forma independiente.” Párr. 1.42.

⁶⁶.- Aquino - Carvajal, ob. cit. pág. 31

Naturalmente el establecer este criterio de comparabilidad no puede ser entendido literalmente, pues no siempre se dan operaciones idénticas que sean susceptibles de comparación, por ello las directrices “tienen como misión la búsqueda de rangos de precios de transferencia aceptables y conformes con el criterio at arm’s length, más que el señalamiento de un único precio exacto, válido y aceptable.”⁶⁷

Es decir aunque no siempre sea factible identificar transacciones idénticas, la OCDE establece lineamientos para buscar criterios generales de comparabilidad que faciliten la determinación de operaciones intragrupo con independientes.

Así esta comparabilidad dependerá básicamente de un análisis de: características de bienes y servicios; análisis funcional; condiciones contractuales; mercados similares; estrategias de negocios.

2.2.2.1.- CARACTERÍSTICAS DE BIENES Y SERVICIOS.- No se puede partir del simple análisis de operaciones jurídica o formalmente similares, sino que además es necesario comparar el objeto de la transacción.

Así en el caso de bienes deberá tomarse en cuenta, su calidad, cantidad producida, volumen de ventas, volumen disponible en el mercado, marca, prestaciones, accesorios.

En el caso de servicios, naturaleza, alcance de los mismos, experiencia del contratante, dificultad del servicio, beneficios que puede reportar ese servicio.

En caso de activos inmateriales como derechos de propiedad industrial se deberá considerar “la forma de la operación, según sea una venta o una simple licencia, la clase de activos, su duración y grado de protección y los beneficios esperados por el uso de tales activos.”⁶⁸

⁶⁷ .- García Prats Francisco Alfredo, “Los precios de transferencia: Su Tratamiento Desde Su Perspectiva Europea”, Ponencia de: *XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Quito, 2004, pág. 15.

⁶⁸ .- Caferino Aruta José, ob. cit., pág. 20.

2.2.2.2.- ANÁLISIS FUNCIONAL.- En este punto se debe considerar que los beneficios que obtenga cada parte dependerá de cuales son las funciones que cada una realice en la operación integrada. Así el análisis funcional deberá considerar

“la estructura y organización del grupo, a la figura jurídica del contribuyente que efectúa esas funciones y al tipo de tareas o actividades realizadas: diseño, actividad manufacturera, montaje, investigación y desarrollo, prestación de servicios, compra, distribución, promoción, publicidad, transporte, financiación o gestión.”⁶⁹

Funciones y actividades que giran alrededor de la cantidad de activos utilizados, y el riesgo asumido en cada caso.

2.2.2.3.- CONDICIONES CONTRACTUALES.- Se deben examinar las condiciones contractuales de la operación, esto es la definición implícita o explícita de responsabilidades, riesgos, beneficios. Como norma general la Administración Tributaria debe respetar la forma contractual, sin perjuicio de que cuando la forma jurídica adoptada no corresponda al contenido económico de la transacción deba prevalecer la sustancia sobre la forma, en tal sentido “el comportamiento de las partes generalmente será la mejor evidencia respecto de la verdadera asignación de riesgos.”⁷⁰ Se debe privilegiar la interpretación de las condiciones que efectivamente se realizaron incluso sobre las pactadas.

En otras ocasiones las condiciones contractuales pueden ser desconocidas para efectos del ajuste, cuando “aunque la forma y la sustancia de la operación coinciden, no obstante, las condiciones contractuales previstas no hubieren sido acordadas entre sujetos independientes y

⁶⁹ .- Horlacher Susana, *Precios de Transferencia*; Campus Virtual IEFPA; www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf, págs. 6 y 7

⁷⁰ .- Ibid, pág. 7.

la composición negocial de la operación impide la determinación del justo precio de transferencia.”⁷¹

Finalmente, no puede ser un limitante el hecho de que no existan contratos expresos, puesto se pueden colegir las circunstancias propias de cada transacción del análisis de las funciones realizadas por cada parte.

2.2.2.4.- MERCADOS SIMILARES.- Otro elemento para comparar los precios pactados en una transacción es la similitud del mercado en el cual se venden los productos. Así pueden existir diferentes condiciones del mercado que influyen en la operación.

Por ello se deben tener en cuenta situación geográfica, niveles de demanda del bien o servicio ofertados, presencia y calidad de la competencia, dimensión de los mercados, poder adquisitivo de los compradores, impuestos aduaneros, impuestos al consumo.

2.2.2.5.- ESTRATEGIAS DE MERCADO.- Las Directrices de la OCDE reconocen⁷², que las estrategias de mercado o comerciales practicadas por las empresas, también deben ser analizadas a la hora de establecer la comparabilidad de la transacción. Así se debe considerar innovación, desarrollo de un nuevo producto, nivel de diversificación de la producción, riesgos asumidos, planeación laboral, prevención frente a cambios políticos, penetración de mercados.

Es importante considerar que estrategias comerciales como las citadas pueden influir directamente en los precios de transferencia. Así en orden a penetrar en un mercado determinado se pueden pactar precios más bajos. O así mismo se pueden incurrir en gastos más elevados, como por ejemplo marketing, lo cual redundaría en una utilidad menor.

⁷¹.- Balzani Francesca, ob. cit., pág. 406.

⁷².- OECD, ob. cit., 1.999, párr. 1.32, 1.33.

Si bien es cierto en el Modelo OCDE no existe una definición expresa sobre la legitimidad de los precios de transferencia diferentes a los precios de mercado, cuando se los establece por estrategias comerciales. Las Directrices prevén especiales consideraciones para un análisis de los precios de transferencia afectados por tales motivos.

En las Directrices se establece que se debe examinar la conducta de las partes para establecer si son acordes con las estrategias de negocio empleadas. Así por ejemplo cuando una empresa con fines de penetración en un mercado determinado pacta precios más bajos, se analizará si el distribuidor relacionado final guarda precios bajos armónicos con tal política. O, si esta política comercial es técnicamente sustentable en cuanto se justifica para generar a futuro utilidades mayores.

En tal sentido deberá llamar la atención reiteradas pérdidas declaradas, caso en el cual se deberá estudiar en forma minuciosa la justificación de las pérdidas de la compañía, sin ignorar que la propia estrategia de negocios por más profesional y auténtica que sea, puede fallar. Además “deberá estudiarse si una entidad no asociada estaría preparada para sacrificar su rentabilidad durante un periodo similar de tiempo en las mismas condiciones competitivas y circunstancias económicas.”⁷³

Con estas aclaraciones, las Directrices de la OCDE reconocen que las estrategias comerciales son un móvil válido para modificar los precios de transferencia a precios diferentes a los que normalmente se pactarían entre empresas no vinculadas, sin que sea necesario practicar ajuste alguno. Aunque reconocen también, que la idoneidad de las estrategias comerciales es un elemento difícil de medir, en consecuencia no se pueden establecer reglas fijas, su determinación dependerá en gran medida de la documentación

⁷³ .- MARTA KOJANOVICH, precios de transferencia, Campos Virtual IEFPA, www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/kojanovich.pdf, pág. 18, 1 de Octubre del 2004.

que el contribuyente y la Administración Tributaria dispongan, aunque tal documentación no siempre es fácil obtener y analizar.

Cuando los móviles para establecer los precios de transferencia diferentes a los de mercado corrientes se originan por ejemplo en una condiciones contractuales novedosas, o cuando se originan en estrategias de mercado, es interesante resolver si debe primar el interés fiscal sobre el comercial.

La cuestión no se dilucida tan fácilmente porque en determinadas circunstancias, hechos como penetración de mercados, crisis económica que redundan en una baja de la demanda de bienes, son circunstancias que legítimamente podrían ser afrontadas por no vinculadas, por ello resultaría insuficiente el criterio de vinculación para corregir actuaciones que son normales en el mercado.

Considero que la respuesta puede estar en la intencionalidad de las partes. Así por ejemplo cuando la Administración Tributaria logra comprobar que la intencionalidad de las partes para pactar precios de transferencia diferentes a los de mercado no son precisamente conquistar nuevos mercados, o una mejor adaptación jurídica formal a su operación, sino que es beneficiarse de una planeación tributaria utilizando los precios de transferencia como un mecanismo de disminución de la carga tributaria de una determinada jurisdicción tributaria. La Administración Tributaria tendrá derecho de rectificar los mencionados precios.

Ahora, considero bastante difícil demostrar la poca idoneidad de un plan de mercado, pues como las propias Directrices de la OCDE reconocen, incluso estas estrategias que en inicio son legítimas pueden fallar, sin que ello conlleve una rectificación de la Administración. Así mismo puede ser oscuro hallar la verdadera intencionalidad de las partes bajo una figura contractual, que como vimos puede incluso revestir una cadena de operaciones menores, que en el fondo forman una sola, pero que a la vista son

individuales e independientes, y entendidas por separado no conllevan ningún precio de transferencia diferente al que normalmente se hubiera pactado.

La intencionalidad es un aspecto que no puede ser entendido, sin un completo y minucioso estudio de toda la documentación que dispongan las partes. Así mismo dependerá del nivel de colaboración y transparencia entre las Administraciones Tributarias de los Estados involucrados.

Por otro lado, si no se logra descubrir que la intencionalidad de las partes buscaba disminuir los efectos tributarios de la operación en una determinada jurisdicción tributaria, y este plan de mercado o figura contractual envuelve todos los elementos necesarios para justificar precios de transferencia diferentes a los de mercado, la Administración Tributaria no podrá rectificar esos precios, pues tal rectificación involucraría una discriminación hacia estos contribuyentes vinculados. Lo cual a su vez se traduciría en una violación de un derecho de superior jerarquía que el propio interés fiscal, que es el derecho a la igualdad jurídica.

Efectivamente, las estrategias de mercado, o contratos novedosos, no son figuras exclusivas para las compañías relacionadas, sino que pueden ser también usadas por compañías independientes. Así por ejemplo, si son compañías independientes las que en base a estrategias comerciales o figuras jurídicas tecnificadas, pactan precios por sus bienes o servicios diferentes a los que normalmente hubieran pactado otras partes independientes en la misma operación que no tenían estrategias de mercado, la Administración Tributaria no podría rectificar tales precios por dos razones. La primera es que no existe vinculación, y la segunda que el precio condicionado por estrategias comerciales es un precio de libre mercado.

Por lo expuesto podría afirmar que rompe el principio de igualdad tributaria, no corregir el precio pactado en base a estrategias de mercado o condiciones contractuales entre

partes independientes cuando este es diferente a los precios que normalmente se pactaría si no existieran tales elementos; mientras que por el solo hecho de ser relacionadas se pueda corregir el precio pactado en base a estrategias de mercado o condiciones contractuales cuando difieren de los precios normales de mercado.

Como habíamos analizado en un inicio, más allá de la connotación peyorativa que conlleva: “los precios de transferencia”, la OCDE los define solamente como los precios pactados entre partes vinculadas. Estos precios son motivo de ajuste, solo cuando vulneran una determinada jurisdicción fiscal.

Esta vulneración de una determinada jurisdicción fiscal puede deberse a razones comerciales e incluso contractuales legítimas, casos en los cuales no se podría corregir los precios pactados, debido a que se actuó dentro del marco del libre mercado, el que incluye naturalmente: estrategias de mercado, autonomía de la voluntad. Pero claro, como hemos visto este análisis no es fácil y puede depender de algunos factores adicionales como los citados.

Ello nos conlleva necesariamente a reflexionar que estos factores adicionales pueden estar presentes y ser legítimos tanto en empresas vinculadas como independientes, por tanto no pueden ser un elemento constitutivo para el ajuste, pues como analizamos sería discriminatorio que por el solo hecho de ser vinculadas se presuma que las estrategias de mercado o figuras contractuales son elusivas, esta característica debería ser probada por la Administración Tributaria que lo afirme. En consecuencia el elemento diferenciador de cuando ajustar los precios de transferencia, necesariamente ha de radicar en la intencionalidad de las partes, lo cual deberá ser probado por la Administración Tributaria para que el ajuste no resulte discriminatorio.

2.2.3.- RANGO DE RESULTADOS.- Al aplicar el principio de *arm's length* se puede establecer una figura concreta de la transacción, sin embargo al aplicar diversos criterios

de comparabilidad o diversos métodos de cálculo los resultados pueden ser diversos, de hecho todos pueden ser correctamente utilizables. Situación que es comprensible en cuanto el *arm's length* intenta conceptualizar figuras aproximadas a las que hubieran sido pactadas por partes independientes. Lo cual se complica pues como reconoce la OCDE: “en algunos casos, no todas las operaciones comparables examinadas tendrán el mismo grado de comparabilidad. Por tanto, la determinación concreta del precio de plena competencia exige necesariamente algún margen de interpretación.”⁷⁴ Ello implica que no siempre las transacciones que son comparables tendrán un grado idéntico de similitud, entonces será necesario utilizar cierto rango de resultados posibles para poder determinar la existencia de precio de mercado abierto.

En otras ocasiones puede existir diversidad de precios obtenidos, al aplicar diferentes métodos: “Cada método puede producir un resultado o un rango de resultados que difieran del otro; debido a diferencias en la naturaleza de los métodos y en la información relevante para la aplicación del método específico usado.”⁷⁵

Cuando dentro de esta pluralidad de resultados, el precio “establecido en la operación verificada se encuentre comprendido de todas maneras dentro del margen de oscilación correspondiente, no se deberá efectuar ajuste alguno.”⁷⁶

Esta diferencia de precios pueden deberse a datos no exactos o relativos que participan dentro de la cadena de la operación; o, a que se hayan cotejado operaciones que aunque reflejen semejanzas generales, contengan circunstancias particulares que analizadas en su conjunto reflejen resultados diferentes.

Sin embargo, el precio será susceptible de ajuste cuando este no se encuentre dentro del rango de valores, caso en el cual “el contribuyente debería tener la posibilidad de probar a la

⁷⁴ .- OCDE, ob. cit., 1.999, párr. 1.45

⁷⁵ .- Horlacher Susana; Ob. Cit., pág. 8.

⁷⁶ .- Balzani Francesca; Ob. Cit., pág. 408.

administración que las condiciones de la transacción son aquellas de libre competencia y, solo cuando esta prueba no fuera aportada, debería ser posible la rectificación de los precios previstos en ella.”⁷⁷

2.2.4.- PLURI-ANUALIDADES.- Dentro del proceso de determinación de los precios de transferencia se deberá considerar los resultados de años anteriores, de tal análisis se podría colegir si las características de una transferencia por ejemplo obedece a una conducta repetida, nueva, o provocada. Así Balzani opina:

“Para individualizar clara e íntegramente los elementos de la transacción verificada, puede resultar útil no circunscribir el campo de indagación al año en curso, sino considerar a la vez los precedentes: en efecto, el análisis de estos datos puede poner de relieve circunstancias decisivas en la cuantificación del precio de transferencia.”⁷⁸

Sin embargo, como aclara G. Mastio:

“el empleo de datos e informaciones no referibles al impuesto sujeto a verificación, no debe desbordarse en una determinación retrospectiva del valor normal, obtenida teniendo en cuenta los datos e informaciones no disponibles por el contribuyente en el momento de efectuar la operación sujeta al control de congruencia.”⁷⁹

Debemos recordar que el proceso de determinación de la obligación tributaria, es un proceso estrictamente reglado para asegurar el ejercicio efectivo de garantías que le aseguren al contribuyente la tutela jurídica.

“La tutela jurídica entonces, tiene como finalidad regular, normar o atenuar el desequilibrio de hecho que se genera entre el contribuyente y la administración, pues la última está investida del poder de imposición. ...

⁷⁷ .- Ibid; Ob. Cit., pág. 408.

⁷⁸ .- Ibid; Ob. Cit., pág. 408.

⁷⁹ .- G. Mastio, Il progetto di rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento, cit. 372; Citado por: Balzani Francesca, Ob. Cit., pág. 408.

La tutela jurídica se puede analizar bajo dos aspectos, en cuanto remediar desequilibrios y conflictos; o, para prevenirlos. Ello implica que los mecanismos de garantía no se agotan en los recursos y reclamaciones, que vienen a arreglar una situación jurídica ya determinada ya consumida, es decir una vez que la actuación de la Administración ya ha surtido sus efectos, y por tanto ya ha incidido en el patrimonio del contribuyente. Así mismo tampoco se agotan en la etapa de prevención, sino que se extienden a la facultad de exigir la reparación, modificación, cesación de actos lesivos a los derechos de los contribuyentes.”⁸⁰

Por tanto se deberán observar normas relativas a la caducidad de la facultad determinadora, legalidad en cuanto apego a determinar los períodos constantes en la orden de determinación, legalidad en cuanto al ejercicio de la facultad determinadora en sí. Legalidad que se expresa en el principio de reserva de ley que no se agota solo en el principio de que no existe tributo sin ley previa, sino que se extiende a legalidad administrativa que a su vez comprende legalidad suficiente:

“Esta función garantista de reserva de ley preserva los derechos del ciudadano al configurar que el principio de legalidad administrativa no se agota en que se exija una ley para determinar una actuación administrativa, sino también que esta ley debe ser suficiente, lo que significa “la exigencia de una suficiente predeterminación y especificación legal del contenido y fines de aquellas potestades públicas.”⁸¹

“Las potestades administrativas no son ilimitadas sino potestades creadas ad casu, por el ordenamiento en virtud de los fines que persigue. Las potestades administrativas tributarias no están para tutelar un interés de la Administración fiscal, sino los intereses de la generalidad, es decir Administración y administrados.”⁸²

⁸⁰ .- Tamayo Tapia Jorge, El título de crédito y el auto de pago tributario, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, PUCE-Quito, 2001, Pág. 98 y 99.

⁸¹ .- Gabriel Casado; Citado por Jorge Tamayo, Ob. Cit., pág. 95.

⁸² .- Jorge Tamayo, Ob. Cit., pág. 100.

En el caso de la determinación de precios de transferencia, la Administración Tributaria entrará a determinar hechos no tributarios, es decir hechos comerciales, por tanto dicha determinación debe precautelar que su actuación no incida en la práctica comercial de la empresa, más allá de lo que concierne al hecho tributario.

2.2.5.- PÉRDIDAS.- Otro aspecto a analizar para la determinación de la existencia de precios de transferencia nocivos para una Administración Tributaria, es la presencia repetida de pérdidas en una empresa parte del grupo. Mientras que en otras, o en el grupo como tal, no existen pérdidas. Esto puede hacer presumir la existencia de precios de transferencia con fines de afectación a una determinada jurisdicción tributaria.

Sin embargo se deberá analizar si efectivamente esas pérdidas son producto de una planificación fiscal, u obedecen a razones legítimas y justificables como penetración de mercados, proceso de instalación, casos en los cuales como ya se analizó, los precios de transferencia aunque se manifiesten diferentes a los de mercado no serán objeto de ajuste.

En todo caso la Administración Tributaria deberá evaluar si esta presencia de pérdidas reiteradas, podrían ser normalmente asumidas por empresas independientes dentro de las mismas circunstancias alegadas por las vinculadas.

2.2.6.- INTERVENCIONES ESTATALES.- El Estado en ocasiones interviene en la economía en forma directa, así por ejemplo regula temas considerados por él sensibles. Así, establece límites a las tasas de interés, incide en los precios de ciertos servicios públicos, define las normas en cuanto a la tributación interna, así por ejemplo determinados gastos que en una jurisdicción tributaria pueden ser gastos deducibles, en otros no, y ello naturalmente repercute sobre la cuantía de la base imponible; también ha de observarse las normas relacionadas al tipo de cambio, las cuales pueden incidir directamente en los resultados de precios de transferencia o en sus condicionamientos.

Por tanto estos factores deben ser considerados al aplicar el método de arm's length.

2.2.7.- COMPENSACIONES.- Otro elemento que se debe considerar al aplicar el arm's length, son las compensaciones voluntarias que efectúan entre sí empresas vinculadas.

Estas compensaciones deben ser abordadas en cuanto modifiquen o participen en la conformación del precio de transferencia.

Las compensaciones en sí no envuelven un elemento negativo dentro de la conformación de precios de transferencia, sin embargo se debe comprobar que son hechas conforme a las normas de libre mercado. Caso contrario se deberá comprobar en que forma modifican los precios de transferencia, vulnerando una determinada administración fiscal.

2.2.8.- VALOR ADUANERO.- El valor aduanero de los bienes puede significar una importante fuente de información para la Administración Tributaria, debido a que puede arrojar importantes datos en cuanto a los valores por los cuales empresas independientes realizan sus importaciones y exportaciones.

Cabe precisar que mientras el contribuyente busca que el valor para importar sea el menor posible, en orden a que la carga impositiva por la operación aduanera disminuya; mientras que para efectos de impuestos a las utilidades, busca que el valor sea lo más alto posible, en orden a que el gasto deducible sea mayor y la base imponible del impuesto se reduzca. En forma contraria la Administración Tributaria aduanera buscará que el costo del bien a importar sea mayor, para aumentar su base imponible; mientras que la Administración Tributaria central busca que esos costos no reflejen valores altos, justamente para no erosionar las rentas. Sin embargo a pesar de esta

contradicción, los datos pueden servir para que la Administración Tributaria pueda conocer de mejor manera la cadena de costos.

En este punto merece la pena nombrar que la valoración aduanera se basa en los principios establecidos en el Acuerdo General de Valoración de 1994, aprobado por la Organización Mundial de Comercio. Dicho Acuerdo consagra el principio del valor de la transacción. El valor de la transacción debe considerarse como el precio realmente pagado o por pagar; sin embargo, si existe vinculación este precio de transacción no se aplica, recalcando, que el solo hecho de que exista vinculación no es motivo suficiente para no considerar el precio de transacción como precio válido, sino que la Administración Aduanera debe tener razones para creer que la vinculación influyó en el precio, caso en el cual dicha Administración debe comunicarlo al contribuyente para que este presente sus pruebas de descargo.⁸³

⁸³ .- Artículo 1.- 1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurren las siguientes circunstancias:... d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito. b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado: i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador; ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5; iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6; Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación. c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado.

La norma OMC empieza consagrando el método recogido en primer término por la OCDE, que consiste en comparar precios de bienes comparables “*comparable uncontrolled price method*”. Posteriormente, en los literales ii y iii del literal b del numeral dos del mismo artículo primero, se establece dos mecanismos alternativos de determinación los cuales se basan en los métodos definidos en los artículos 5 y 6 respectivamente de dicho Acuerdo.

Lo interesante de la norma de valoración en aduana de la OMC es que otorga a los operadores de comercio exterior “una buena dosis de seguridad jurídica, ya que los mismos pueden conocer de antemano cual va a ser el valor en aduana que la Administración puede llegar a considerar aplicable.”⁸⁴ Lo cual se debe principalmente a que dichos métodos “deben aplicarse forma secuencial, sin que se pueda saltar ninguno de ellos, en los que supone una novedad frente a la normativa de precios de transferencia que adolece de falta de una jerarquía vinculante de métodos de valoración”⁸⁵. Este orden normativo previsto por la OMC constituye “un orden de mucha mayor seguridad que la valoración de precios de transferencia, para la cual las disposiciones de la OMC podrían ser un ejemplo a imitar en el futuro.”⁸⁶

Otra ventaja adicional de la valoración aduanera, es que establece un “hábeas jurídico internacional consolidado, y que pivota sobre el Acuerdo General sobre Valoración y las acciones concretas de la OMC. Un conjunto de disposiciones que responden a la intención de facilitar el comercio mundial, promoviendo la neutralidad de la política arancelaria y otorgando seguridad a las operaciones económicas.”⁸⁷

⁸⁴ .- García Novoa César, “Precios de Transferencia y Valoración Aduanera”, En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributaria Latinoamericana S.A., Caracas-Venezuela, 2005, pág. 147.

⁸⁵ .- Ibid, pág. 147.

⁸⁶ .- Ibid, pág. 147.

⁸⁷ .- Ibid, pág. 151 y 152.

2.2.9.- MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.- Como analizaremos en el siguiente punto de este capítulo, existen diversidad de métodos para determinar los precios de transferencia.

De acuerdo a lo analizado, los precios se ven condicionados por varios factores, por tanto el establecer cual es el método a aplicarse debe partir del análisis de cual es el método que mejor se ajusta a la realidad de la operación, pues pueden darse diversidad de resultados, dependiendo del método aplicado. El informe de la OCDE⁸⁸ reconoce que en ocasiones pueden utilizarse dada la complejidad de la operación, más de un método que sea aplicable al caso.

2.3.- MÉTODOS APLICABLES.- Partiendo del principio de aplicación del precio de plena competencia, la OCDE recomienda métodos que en su esencia intentan probar si el precio de transferencia pactado está dentro del rango de precios que hubieran sido pactados por partes independientes

Los métodos se dividen en métodos tradicionales, y otros métodos basados en beneficios.

2.3.1.- MÉTODOS TRADICIONALES.- los cuales tienen como característica común basarse en las transacciones comparables, estos métodos “determinan los precios, propiamente dichos, de las transacciones independientes...”⁸⁹ . Estos son: 1) *Comparable Uncontrolled Price Method*, Método del Precio Comparable del Mercado; 2) *Resale Price Method*, Método del Precio de Reventa; 3) *Cost Plus Method*, Método del Coste Incrementado.

⁸⁸.- “En casos complicados , sin embargo, cuando ningún enfoque resulte concluyente, una aproximación flexible a la cuestión llevaría a la evidencia de la utilización conjunta de diversos métodos.” OCDE, ob. cit., 1.999, párr. 1.69.

⁸⁹.- González Bendiksen Jaime, “Introducción al Estudio de los precios de transferencia”, en: *Memoria XXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, Febrero 25, 26, 27 de 1998; Tom. I., pág. 289.

2.3.1.1.- Comparable Uncontrolled Price Method, Método del Precio Comparable

del Mercado.- Este método se basa en la comparación “directa entre el precio pactado por partes independientes en operaciones comparables, según los criterios de comparabilidad citados, y el precio correspondiente a las operaciones entre partes vinculadas.”⁹⁰.

Si bien es cierto este es el método ideal debido a que permite en mayor medida el establecimiento del precio de transferencia a precio de mercado abierto, en ocasiones suele ser el de más difícil aplicación.

La aplicación de este método se ve dificultada, cuando no se cumplen las siguientes condiciones: “1. ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas en esas operaciones es susceptible de influir materialmente en el precio del libre mercado; ó 2. pueden realizarse ajustes suficientemente precisos como para eliminar los importantes efectos de esas diferencias.”⁹¹

Lo cual a su vez genera conflicto cuando no es posible recolectar toda la información necesaria para realizar la comparación exacta. En otras ocasiones no se suele conseguir una operación de similares características, así por ejemplo “nor is it suitable for setting the price on sales of goods that are highly dependent for their value on the trade name of the producer.”⁹² Es decir no se puede practicar este método en operaciones en las cuales el precio del bien depende en alta medida del valor de la marca del productor. Por estas dificultades este método queda limitado a “situaciones relativamente sencillas que se dan por ejemplo cuando existen cotizaciones oficiales o precios de referencia respecto de ciertas mercancías, normalmente materias primas.”⁹³

⁹⁰.- Delgado Pacheco Abelardo, “El Régimen de los Llamados precios de transferencia”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Dirección: Teodoro Cordón Ezquerro, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, 2001, pág. 251.

⁹¹.- OCDE, ob. cit., 1.999, párr. 2.7.

⁹².- Arnold Brian McIntyre Michael, *International Tax Primer*; Kluwer Law International, Boston, The Hague, London; pág. 62.

⁹³.- Delgado Pacheco Abelardo, ob. cit., pág. 252.

Si bien es cierto que las dificultades propias de este método es encontrar operaciones lo suficientemente similares para realizar la comparación, también es cierto que la cita de la OCDE abre la posibilidad de realizar ajustes para eliminar tales obstáculos de comparación siempre que estos puedan ser eliminados razonablemente

2.3.1.2.- Resale Price Method, Método del Precio de Reventa.- Este método tiene como intención fundamental corregir el precio de los bienes objeto de reventa adquiridos bajo precio de transferencia. En este método se considera: “el margen de ganancia apropiado que se aplica en la venta de los mismos bienes en las transferencias a partes no relacionadas, margen que constituye un porcentual del precio.”⁹⁴ Sin embargo bajo este método lo que se ajusta no es el precio de reventa, “sino el costo para el revendedor, es decir, el precio al cual adquiere, de empresas vinculadas, los bienes tangibles que revenderá a terceros independientes.”⁹⁵

Este método consiste básicamente en comparar el margen de reventa del revendedor a un tercero vinculado, versus, el margen de reventa del mismo revendedor a un tercero independiente. Sin embargo pueden servir de guía, reventas realizadas por empresas independientes.

La comparación de los márgenes de reventa permitirá a la administración construir el valor del mercado del bien revendido, adquirido a un vinculado y por tanto sujeto a precio de transferencia. Así para éste calculo se deberá partir del valor de venta del producto revendido. Valor al cual se deberá restar los costos que el revendedor debió de haber incurrido para la reventa del producto, así como también se deberá deducir la utilidad razonable que el revendedor percibiría en base a una relación lógica de sus costos y riesgos asumidos. El saldo debería equivaler al valor de mercado por el que se adquirieron al vinculado los bienes objeto de reventa.

⁹⁴.- Troya Jaramillo José Vicente, *Temas Especiales de Tributación Internacional*, Ob. Cit., pág. 390.

⁹⁵.- González Bendiksen Jaime, ob. cit., pág. 291.

Al igual que el método anterior, las operaciones comparables no deben presentar diferencias, y si las presentan estas deben ser susceptibles de corrección.

Este método ofrece la ventaja que se necesitan menos similitudes entre los productos comparados, pues independientemente de estas diferencias, en general los márgenes de utilidad de reventa no deberían variar demasiado. Así cuando estas empresas se dedican principalmente a la comercialización de productos será más sencillo determinar cual es la utilidad en el mercado que los intermediarios perciben en operaciones independientes en esos productos u otros independientes. Es decir este método se fundamenta en la “similitud de funciones y riesgos y no la similitud de productos como el método de precio comparable no controlado.”⁹⁶

A su vez la dificultad de este método puede encontrarse en cumplir con estas condiciones citadas para el método anterior. Condiciones que dificultan en cumplir especialmente por que no siempre es factible determinar la utilidad del intermediario de mercado, especialmente cuando este le da algún tipo de transformación, de valor agregado a este producto, y así mismo cuando intervienen temas de propiedad intelectual como por ejemplo la exclusividad de distribución sobre una determinada línea de productos de una marca.

2.3.1.3.- COST PLUS METHOD, MÉTODO DEL COSTE INCREMENTADO.-

Este método parte del costo de los bienes o servicios que adquiere un vinculado, “para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado.”⁹⁷ El resultado debería equivaler al precio de libre mercado. Es decir en este método, a diferencia del método de

⁹⁶.- González Bendiksen Jaime, ob. cit., pág. 291.

⁹⁷.- OCDE, ob. cit., 1.999, pág. 40.

reventa, se entiende que los costos de adquisición son correctos, “lo que se va a determinar los precios de venta o de servicios a las empresas vinculadas.”⁹⁸

El precio fijado por la empresa vinculada deberá corresponder al costo más beneficio que pacte en operaciones con no vinculados, así también se deberán comparar costos más beneficios que se pacten cuando ambas partes en la transferencia del bien o servicio sean independientes.

Este método es aplicable especialmente para casos en los cuales se transfiere bienes semiterminados, o en la prestación de servicios. Claro al igual que en toda comparación se deberá considerar todos los factores de comparabilidad.

En todo caso, para emplear el método se deben verificar las dos condiciones que también se deben cumplir en los métodos anteriores, esto es: que no existan diferencias relevantes en la determinación del costo incrementado, y que si las existieren sea posible introducir correctivos.

Las dificultades que se presentan dentro de este método radican en la dificultad especialmente de determinar los costos. Así el manejo contable que se den a los costos pueden repercutir en la operación, dentro de los costos existen costos directos, indirectos y operativos, pero la clasificación de estos no siempre es generalmente aceptada y depende del criterio contable para su determinación.

Otra de las dificultades que se presentan dentro de este método es determinar cual es el margen de utilidad que el productor debe recibir, complejidad que parte de dos razones principales: “en primer lugar a los datos del mercado independiente pueden no ser fiables, por las políticas agresivas de penetración en mercados, y en segundo lugar por la mayor o menor eficiencia en la administración de las empresas.”⁹⁹

⁹⁸ .- González Bendiksen Jaime, ob. cit., pág. 292.

⁹⁹ .- Caferino José Aruta , ob. cit., pág. 36.

2.3.2.- OTROS MÉTODOS.- Se basan en los beneficios surgidos en las transacciones entre empresas vinculadas. A diferencia de los métodos tradicionales que se preocupan básicamente de reestablecer el precio que hubieran pactado las partes si fueran independientes. Estos métodos en cambio se preocupan en investigar de que manera se debieron haber repartido los márgenes de utilidad si las partes intervinientes hubieran sido no controladas. Tienen lugar cuando por falta de información, o por que esta no es tan fiable, no son posible de aplicar los métodos tradicionales.

Estos métodos son: *Profit split method*, Método del Reparto del Resultado; *Transactional net margin method*, Método del Margen Neto Transaccional.

2.3.2.1.- PROFIT SPLIT METHOD, MÉTODO DEL REPARTO DEL RESULTADO.- Existen actividades que son difíciles de determinar por separado, sino que necesariamente se ha de examinar la cadena de costos que componen su producción. Generalmente independientes llegan a acuerdos de asociación para integrar cadenas de producción. Con este método se pretende comparar las utilidades que las partes independientes intervinientes en esta asociación reciben en su calidad de asociadas, versus las que reciben las vinculadas.

Por medio de este método “the worldwide taxable income of related parties engaging in a common enterprise is computed. The taxable income is then allocated among the related parties in proportion to the contribution they are considered to have made in earning the income.”¹⁰⁰ Es decir este método determina el resultado que se obtiene en conjunto, en forma global de toda la operación, y repartirlo en forma tal como si las empresas fueren independientes y actúan bajo el marco de un joint venture, por ejemplo. En síntesis el método mide “las actividades económicas de cada parte relacionada y las contribuciones que aportan a la utilidad

¹⁰⁰ .- Arnold Brian, Mcintyre Michael, ob. cit., pág. 64.

de la operación global”¹⁰¹. Esta repartición debe realizarse sobre las bases de un análisis funcional, en el cual se considerarán las inversiones empleadas por cada parte, así como los riesgos asumidos.

La ventaja de este método es que es imprescindible una comparación con operaciones similares, por tanto tiene el principio arm’s length plena aplicabilidad. De hecho la OCDE recalca que los datos “externos de empresas independientes son especialmente relevantes en el análisis de reparto de la utilidad a la hora de calcular el valor de la aportación de cada empresa asociada a las operaciones, y no para fijar directamente el reparto de la utilidad.”¹⁰²

Otra ventaja de este método consiste en que al analizarse a todas las partes de la operación, no puede quedar una empresa vinculada sin ser debidamente investigada. Por tanto la ejecución de este método puede ofrecer mayor confiabilidad global.

En cambio una debilidad de aplicar este método consiste en que los costos obtenidos de operaciones no controladas, estarán menos conectados al resultado final que en los otros métodos, por tanto mientras más ambigüedades o dificultades presente el recopilar estos costos, mayor será la subjetividad e imprecisión de la asignación final.

Otra debilidad, y tal vez la mayor, es que si bien en principio el método puede parecer practicable en cuanto a la estructura de la información se refiere, en la práctica el acceder a información contable y de precios de las partes integrantes de la operación controlada, puede presentar serias dificultades, en cuanto se requiere incluso de la colaboración de gobiernos y administraciones tributarias extranjeras.

En cuanto la aplicación de este método la administración fiscal debe considerar que cuando el grupo empresarial determina la distribución de las utilidades, lo puede hacer basado en una proyección, es lógico que no pueda determinar con exactitud sus

¹⁰¹.- González Bendiksen Jaime, ob. cit., pág. 292.

¹⁰².- OCDE, ob. cit., 1.999, párr. 3.6.

utilidades después de la ejecución de un proyecto. Mientras que la Administración Tributaria revisa dicha distribución al término del ejercicio o de la operación, por tanto debe considerar las circunstancias propias que se consideraron al momento de iniciar la operación, momento en el cual las partes pactaron la distribución de utilidades.

Como se ve en este método el criterio para distribuir las utilidades, es el punto central. Para este efecto el Informe OCDE ha definido dos sistemas que no son necesariamente ni excluyentes ni determinantes.

El primer sistema denominado “*contribution analysis*” considera la totalidad de las utilidades del grupo, que serán distribuidas en base al análisis funcional y riesgos asumidos por cada parte. Considerando a efectos de comparación las utilidades que reciben partes independientes, que conforman un sistema integrado de producción mediante una asociación, en circunstancias comparables.

El segundo sistema denominado “*residual analysis*”, este método se utiliza principalmente por ejemplo en operaciones que envuelvan un alto grado de participación de valores agregados de propiedad intelectual. En un primer momento asigna idealmente a cada parte controlada un mínimo de la utilidad o pérdida global que implicaría una utilidad neta adecuada como retribución por su papel desempeñado, sin considerar el valor agregado de su propiedad intelectual.

Luego se obtiene la utilidad residual sustrayendo de la utilidad o pérdida global la utilidad mínima ya distribuida. La utilidad residual “se distribuye entre las partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros factores, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas”¹⁰³ El valor agregado influenciado por los intangibles también deberá ser contrastado con la valoración de mercado que se de entre independientes en operaciones comparables.

¹⁰³.- González Bendiksen Jaime, ob. cit., pág. 293

2.3.2.2.- TRANSACTIONAL NET MARGIN METHOD, MÉTODO DEL MARGEN

NETO TRANSACCIONAL.- En este método se analiza el margen de utilidad neto de acuerdo a factores individuales como costos, ventas, activos. El margen neto se lo establece en relación “al margen neto que la misma empresa obtiene de otras comparaciones comparables con empresas no vinculadas. Cuando no sea posible, entonces el margen neto de una empresa independiente podría servir como punto de partida.”¹⁰⁴

Este método no debe ser confundido con el método de coste incrementado. El método de coste incrementado calculará los márgenes considerando los costos directos e indirectos, mientras que este método toma en cuenta costos directos e indirectos y costos de explotación. Sin embargo parte de un análisis de costos al igual que el método de reventa y de coste incrementado, por tanto se deberá prestar especial atención a la clasificación de los gastos.

Al igual que en los métodos anteriores, en caso se realice la comparación con empresas independientes, se deberá considerar los aspectos requeridos para la comparabilidad, y si no son exactamente comparables, se debe tener en cuenta que esas diferencias puedan ser corregidas mediante un ajuste.

Este método ofrece la ventaja que los márgenes netos son menos afectados por las diferencias propias de las transacciones, que si se ven reflejadas en los precios, así mismo será más tolerante a diferencias funcionales entre operaciones controladas y no controladas, entonces:

“las diferencias entre las funciones desarrolladas por las empresas, se reflejan en el valor de los gastos operativos y, en consecuencia, inciden en medida más o menos significativa sobre el monto del margen bruto (de modo que el grado de comparación

¹⁰⁴.- Hamaekers Hubert M.A., “Precios de Transferencia, Historia, Evolución y Perspectivas”, En:, *Fiscalidad Internacional*, Fernando Antón Serrano Ob. Cit. Pág. 291.

entre las transacciones está frecuentemente comprometido por una falta de homogeneidad de las funciones cumplidas por las partes).”¹⁰⁵

Lo cual acarrea otra ventaja práctica, que se ve reflejada en cuanto no es tan necesario determinar en forma efectiva las funciones y responsabilidades, costos y riesgos realizadas por todas las empresas asociadas sino por una de ellas.

A su vez este método ofrece desventajas debido al que el margen neto puede no estar influenciado por factores que si lo pueden estar los precios finales o las utilidades brutas.

Así mismo la información de operaciones no controladas podría no estar disponibles al momento de compararlas. O no se pueda obtener la información necesaria sobre las operaciones independientes. En todo caso el problema central de este método radica también en que si el análisis parte de los márgenes que una empresa determinada del grupo obtiene, se desconocen las demás empresas del grupo con lo cual la empresa determinada podría ser determinada en exceso, o viceversa.

2.3.3.- REFERENCIA DE LA OCDE AL MÉTODO DE LOS BENEFICIOS GLOBALES, *GLOBAL FORMULARY APPORTIONMENT METHOD*.- El método de beneficios globales, determina la utilidad de un grupo multinacional sobre la base consolidada de un grupo multinacional, tomando en cuenta todas las empresas ubicadas en diferentes países, en función de una fórmula determinada. Es necesario diferenciar éste método de los “otros métodos” aceptados por la OCDE y basados en los márgenes de utilidad. Mientras los métodos OCDE parten de fórmulas predeterminadas para todos los casos, el método de beneficio global compara “caso por caso las utilidades de una o varias

¹⁰⁵.- Balzani Francesca, ob. cit., pág. 401.

empresas asociadas con la utilidad que empresas independientes comparables hubieran tratado de alcanzar en circunstancias comparables.”¹⁰⁶

El método para ser aplicado tiene tres componentes esenciales:

1. Determinar la unidad a ser gravada. Es decir definir cual de las subsidiarias y sus diferentes asociadas participan de la unidad a ser gravada globalmente.
2. Determinar pormenorizadamente las utilidades globales de la unidad.
3. Establecer la fórmula a ser usada para distribuir la utilidad global de la unidad a cada entidad individual, por tanto establecer cuanto corresponde a cada jurisdicción recibir.

Quienes defienden el método de los beneficios globales sostienen que este refleja mejor la realidad económica de la empresa. Esto debido a que el considerar el conjunto de empresas como uno solo, refleja la realidad de los negocios emprendidos por el conjunto de empresas codirigidas.

Adicionalmente, el mantener el principio de contabilidades separadas es inapropiado, por la dificultad para determinar que contribución realiza cada empresa a la hora de obtener su beneficio en relación al beneficio global.

A su vez la OCDE rechaza este método y por tanto esos argumentos. Sostiene que es difícil implementar un sistema que al mismo tiempo proteja a las empresas de doble tributación, cuando los diferentes países aplicarán el método conforme a sus prácticas contables internas. Por tanto es imprescindible que se llegue a un consenso y colaboración internacional sobre que método utilizar y sobre como definir la composición del método en cuestión.¹⁰⁷

¹⁰⁶.- OCDE, ob. cit., 1.999, párr. 3.60

¹⁰⁷ .- “The most significant concern with global formulary apportionment is the difficulty of implementing the system in a manner that both protects against double taxation and ensures single

Entonces no solo será necesario definir el método a emplearse, sino además cual es la utilidad que conformará la utilidad global. Lo que a su vez implica que exista un consenso, una definición común acerca de la contabilidad a emplearse. Aún cuando los países se pusieran de acuerdo sobre el método a utilizarse, cada país intentará contablemente dar especial tratamiento a determinados factores que predominan en su jurisdicción.

Un método de beneficios globales se basa en gravar al grupo sobre bases consolidadas, ello implica abandonar el principio de entidad separada. Lo cual conlleva necesariamente dificultades como el no reconocimiento de diferencias geográficas, o las eficiencias de cada parte separada.

2.3.4.- REGLA DEL MEJOR MÉTODO.- Como se ha analizado a lo largo de este capítulo existen varios métodos para determinar el precio de transferencia. Métodos que se basan en precios de venta, en márgenes de utilidad, en distribución de utilidades, etc. En ocasiones a una misma operación se pueden aplicar varios métodos, y claro esos métodos a su vez pueden arrojar diversos resultados. Dentro de ese contexto la elección del método no puede descansar sobre criterios como, elegir al método que mayor ahorro fiscal genera, o elegir al método que mayor recaudación produce; la elección del método debe tratar que “the arm’s length result is to be based on a method that provides the most reliable measure”¹⁰⁸.

taxation. To achieve this would require substantial international coordination and consensus on the predetermined formulae to be used and on the composition of the group in question. For example, to avoid double taxation there would have to be common agreement to adopt the method in the first instance, followed by agreement on the measurement of the global tax base of an MNE group, on the use of a common accounting system, on the factors that should be used to apportion the tax base among different jurisdictions (including non-Member countries), and on how to measure and weight those factors. Reaching such agreement would be time consuming and extremely difficult. It is far from clear that countries would be willing to agree to a universal formula.” OCDE, 1.997, Ob. Ci., párr. 3.64

¹⁰⁸.- Feinschreiber Robert, *Transfer Pricing Methods An Applications Guide*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2.004, pág. 41.

La elección del método debe basarse en el criterio que mejor refleje la operación de libre mercado. El método que mejor refleja la operación de libre mercado es el Método del Precio No Comparable de Mercado, de hecho la OCDE manifiesta su preferencia por este método: “Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás.”¹⁰⁹

En ocasiones, no es sencillo encontrar operaciones perfectamente comparables, aún cuando se pueda corregir diferencias no relevantes, caso en el cual la elección del mejor método obviamente no será fácil, dependerá de la calidad de información, de los comparables disponibles, de lo complicada y compuesta que sea la operación a comparar, por ello “Two primary factors determine the most reliable measure: 1. the degree of comparability between the controlled transaction and any “uncontrolled comparables”. 2. The quality of the data and assumptions (e.g., the economic assumption) that taxpayer uses.”¹¹⁰

El método elegido debe revelar que la información identifica cualitativa y cuantitativamente todos los factores que podrían incidir en el resultado, “the best method rule specifies that data is complete and accurate if the data enables the taxpayer to “identify and quantify” the factors that would affect the result under any particular method”¹¹¹.

¹⁰⁹ .- OCDE, 1.999, párr. 2.7.

¹¹⁰ .- Feinschreiber Robert, ob.cit., pág. 42.

¹¹¹ .- Ibid, pág. 42.

3.- RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.- En el capítulo anterior revisamos cuales serían los elementos a tomarse en cuenta para establecer si un precio pactado entre partes vinculadas, corresponde a un precio pactado entre independientes. Así también se analizaron cuales son los principales métodos admitidos por la OCDE para realizar la comparación entre operaciones vinculadas e independientes.

Como vimos, el análisis de los precios de transferencia envuelve operaciones de empresas distintas aunque pertenezcan al mismo grupo empresarial, radicadas en diferentes jurisdicciones. Por tanto, al determinar los precios de transferencia pueden existir controversias no solo entre el contribuyente y la Administración Tributaria local, sino también entre diferentes administraciones tributarias, o entre el contribuyente y administraciones tributarias ubicadas en diferentes jurisdicciones.

Entonces es preciso observar que el contribuyente no puede quedar desprovisto de mecanismos de defensa frente a la actuación determinativa de la Administración Tributaria. Es más considero que en este campo las garantías de defensa del contribuyente tanto administrativas como judiciales deben ser más exhaustivas que las garantías frente a la determinación tributaria ordinaria. Esto debido a que cuando el contribuyente afronta una determinación tributaria de una Administración Tributaria local, puede ejercer a plenitud todas sus garantías de defensa acudiendo a la Administración Tributaria y Judicial local observando las reglas de jurisdicción y competencia locales.

Sin embargo, en el caso de los precios de transferencia, el contribuyente puede verse enfrentado a situaciones en las que más de una Administración Tributaria actúa determinando, de las cuales al menos una es extranjera, por tanto no solo pueden existir inconvenientes al no saber con precisión qué mecanismos de defensa puede existir

cuando la determinación tiene resultados perjudiciales en el extranjero; sino que además el contribuyente puede verse expuesto a una situación de doble imposición internacional sea jurídica o económica.

La doble imposición internacional existe cuando “el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo.”¹¹² La doble imposición jurídica internacional consiste en “la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más Estados sobre un mismo contribuyente por idénticos períodos impositivos.”¹¹³ La doble imposición económica se produce “como consecuencia de la ausencia de la identidad subjetiva. Es decir, se produce la doble imposición cuando la misma renta, transacción o patrimonio resulta gravada/o en dos o más Estados durante el mismo período impositivo, pero en manos de distintos contribuyentes.”¹¹⁴

Dichos inconvenientes no solo pueden darse en la fijación del precio, es decir en la aplicación o interpretación de la norma; sino que pueden partir de las diferentes normativas que cada legislación interna prevé para este fenómeno, es decir de la formulación misma de la norma, del criterio en base del cual se va a regular las características y condiciones de la comparabilidad.

Esto ocurre como sostiene el profesor Francisco Alfredo García Prats:

“Con todo, y a pesar del tremendo avance que supone la formulación de unas directrices de común aceptación sobre el sentido, significado y métodos de aplicación del principio at arm’s length todavía existe numerosos problemas derivados fundamentalmente de la

¹¹² .- Ottmar Buhler, *Principios De Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 44.

¹¹³ .- Fernando Serrano Antón, “Los Principios Básicos de la Fiscalidad internacional y los Cdis” en *Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, ob. cit., pág. 96.

¹¹⁴ .- Ibid, pág. 96.

falta de vinculación jurídica –con carácter bilateral¹¹⁵ o multilateral- de dichos criterios y de la interpretación unilateral de dichas guías, en ocasiones discrepante o con diferente alcance y concreción.”¹¹⁶

Se debe tener en cuenta que al ser cada país quien independientemente legisla los mecanismos de determinación de los precios de transferencia, cada país también legisla los mecanismos de solución de disputas, en consecuencia también podría existir dificultades y divergencias en la manera como las partes exteriorizan su disconformidad con las conclusiones a las que arriban las administraciones tributarias al determinar los precios de transferencia.

En base a estas consideraciones los mecanismos de solución de conflictos a estudiarse en este capítulo pretenden establecer lineamientos generales admitidos por la OCDE como válidos, que sin duda son una alternativa tanto para ser recogidos por las legislaciones internas, como para entender los alcances de los ya previstos en otras legislaciones, teniendo en cuenta las peculiaridades que cada una individualmente prevea conforme a sus intereses.

Análisis que se realiza, sin perjuicio de las medidas tradicionales de resolver controversias en el derecho tributario y que parten de derechos fundamentales, como el derecho de petición, y el derecho a la defensa. Derechos que se ven plasmados en

¹¹⁵.- Pueden encontrarse, no obstante, excepciones a dicha falta de vinculación, como el Convenio entre España y Costa Rica, de 4 de marzo de 2004 (BO Cortes Generales, Serie A núm 34, de 12 de julio de 2004) que se encuentra pendiente de publicación en el BOE, cuyo Protocolo I advierte de forma expresa de la obligatoria interpretación del Convenio según los criterios interpretativos del Comentario del MCOCDE *de acuerdo con su actualización de 2003*. “ I. Sin perjuicio del contenido de este Protocolo, las disposiciones de este Convenio se interpretarán de acuerdo a los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, en su edición de 2003.

Las disposiciones de este Convenio no impedirán la aplicación, por parte de los Estados contratantes, de cláusulas tendentes a evitar el abuso en la aplicación del Convenio previstas en sus respectivas legislaciones internas”. Aún así, la generalidad, abstracción y discrecionalidad de su formulación deja en muchas ocasiones las dudas arriba reseñadas. (nota del autor citado)

¹¹⁶.- Francisco Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia desde su perspectiva Europea”, ob. cit., pág. 20.

recursos administrativos y judiciales, que indiscutiblemente tienen plena vigencia y aplicabilidad para los precios de transferencia.

3.1.- INSPECCIÓN, CARGA DE LA PRUEBA, SANCIONES.- Las normas procedimentales de inspección deben estar dirigidas a asegurar al contribuyente un amparo suficiente para evitar que sea la jurisdicción tributaria más rigurosa la que se beneficie de una mayor recaudación. Ahora estas normas deben prever consideraciones especiales en cuanto se refiere a los plazos que la administración o el contribuyente dispone para probar, debido a que la determinación de precios de transferencia se entiende requiere más tiempo considerando que se analizan factores tributarios propios de la operación y además factores comerciales externos que en ocasiones se deberán obtener de agentes foráneos. Así mismo, quienes participen en la labor de inspección deberán tener preparación, conocimientos e información suficiente, pero fundamentalmente especializada para determinar la obligación tributaria en los precios de transferencia.

Los precios de transferencia no son una ciencia exacta, de hecho como se mencionó al analizar “rangos de resultados” en el capítulo segundo es casi imposible obtener un precio único y exacto, entonces es necesario establecer un rango de precios posibles. Situación que se agrava cuando incluso los rangos de resultados pueden ser diversos si el contribuyente y las diferentes administraciones tributarias intervinientes utilizan diferentes métodos.

En base a estas consideraciones la OCDE recomienda que las administraciones tributarias “muestren flexibilidad en su enfoque y no exijan de los contribuyentes, para la fijación de los precios de transferencia, un nivel de precisión irreal”¹¹⁷. Además, la Administración Tributaria deberá prestar especial atención a la opinión comercial del

¹¹⁷ .- OCDE, ob. cit., 1.999, párr. 4.9

contribuyente quien presumiblemente debería conocer mejor la realidad comercial y su entorno.

La carga de la prueba no siempre recae sobre el mismo sujeto en los distintos países. Como regla general en los tributos que son determinados por el propio sujeto pasivo es sobre la administración sobre quien recae la carga de la prueba en la etapa administrativa, ya que en orden a corregir una declaración realizada por el sujeto pasivo deberá demostrar la razón del resultado de su determinación. En el área contenciosa la carga de la prueba en cambio generalmente recae sobre el contribuyente, esto se debe a la presunción de legalidad, legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, presunción que para que sea desvanecida el contribuyente deberá probar que existe algún vicio de fondo o de forma en la emisión del acto determinativo de la Administración Tributaria.

En ocasiones la carga de la prueba es revertida al contribuyente cuando éste no presta la colaboración debida para la determinación de la administración. En otras a manera de sanción incluso se realizan determinaciones presuntivas en base a la información que disponga la Administración Tributaria.

Independientemente de, a quién corresponde la carga de la prueba inicialmente?, cuando ha probado con cierta certeza su conclusión, entonces será la otra parte la que deberá aceptar tal conclusión o en su defecto probar la suya.

Sin embargo, mas allá de estas precisiones generales sobre la carga de la prueba, ésta puede generar dificultades cuando en una determinación de vinculadas ubicadas en jurisdicciones diversas, existen disposiciones diferentes sobre a quien le corresponde la carga. Incluso puede ser un aspecto que genere la imposibilidad de que las administraciones tributaria de diferentes jurisdicciones determinen con precisión un precio de transferencia común, ya que la información que ambas disponen difieren una

de otra, así una dispone de la información proporcionada por el contribuyente cuando sobre él recae la carga de la prueba, y la otra la de la administración cuando es sobre ella sobre quien recae dicha carga.

Ante ello la OCDE no hace más que recomendar a las partes que deben usar de buena fe la carga de la prueba evitando abusos; al mismo tiempo, que éstas deben procurar colaborar de la mejor manera posible para que la determinación se realice con todos los elementos de juicio necesarios.

Las sanciones tributarias están llamadas principalmente a disuadir al contribuyente de cumplir con todas sus obligaciones tanto en la forma como en el fondo. Aquellas pueden ser sanciones civiles o penales. Generalmente las sanciones civiles son las más usadas y las penales se reservan para casos más graves de fraude y generalmente requieren de la culpabilidad penal. Las sanciones civiles según el caso y gravedad suelen consistir en intereses, multas, inversión de la carga de la prueba, determinación presuntiva, auditorías especiales.

Como vemos, la ingerencia de los precios de transferencia en el plano internacional ciertamente puede acarrear una serie de dificultades que giran alrededor del derecho tributario internacional. Ahora, en la práctica les reporta a los Estados una herramienta compleja pero contundente para recaudar lo real, sin embargo para los contribuyentes, como expresa Antonio Cayón:

“sean empresas multinacionales o no; la actuación de estos mecanismos les sitúa en una posición jurídica difícil de determinar, pues les convierte en SUJETOS PASIVOS de una potestad administrativa y tributaria internacional frente a la que no han previsto

mecanismos de reacción jurídica, de defensa, de control y de racionalidad y de justicia”¹¹⁸.

En realidad, la OCDE realiza precisiones demasiado generales y previsibles en cuanto a los problemas y consideraciones a tenerse en cuenta, sin aportar una solución viable. Considero los problemas de la inspección, carga de la prueba, sanciones, y otros que puedan surgir no pueden ser solucionados mediante reformas a la normativa interna de los países. Sino que deben partir de una unificación de normativa internacional, que establezca reglas uniformes.

Estas reglas uniformes deben definir: mecanismos de solución unilaterales siempre que no afecten a la otra jurisdicción tributaria o al contribuyente, procedimientos de determinación conjunta, reglas de intercambio de información, asignación de la carga de la prueba, investigación conjunta del ilícito tributario y armonía en su definición, y deben proceder de un consenso internacional multilateral.

Los mecanismos para mitigar los conflictos de los precios de transferencia reconocidos por la OCDE son: procedimiento amistoso, el ajuste correlativo, inspecciones tributarias simultáneas, regímenes de protección, acuerdos previos, arbitraje.¹¹⁹

3.2. PROCEDIMIENTO AMISTOSO.- El procedimiento amistoso es una forma de resolver controversias previsto en el artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE¹²⁰. En este modelo se reconocen tres tipos de procedimiento amistoso.

¹¹⁸ .- Antonio Cayón Galiardo, “Los Sujetos Pasivos Y La Cooperación Administrativa Internacional En La Gestión Tributaria”, en: *Sujetos Pasivos Y Responsables Tributarios*, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, Octubre, 1995, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997, pág. 770.

¹¹⁹ .- OCDE, Directrices, 1.999, ob. cit., párr. 4.3

¹²⁰ .- Artículo 25. Procedimiento amistoso.

1. 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 residentes o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea

El primer medio de resolución amistosa se caracteriza porque parte generalmente y sin ser excluyente, de la iniciativa del contribuyente. Se refiere a la aplicación misma de la determinación de los precios de transferencia en un caso concreto. Una forma en que este procedimiento amistoso opera es mediante los ajustes correlativos, que abordamos en el siguiente subcapítulo. Otra forma ocurre cuando las “administraciones fiscales efectúan consultas para resolver disputas respecto de los tratados para evitar la doble tributación y puede ser usado para evitar la doble tributación que podría originarse por ajustes a los precios de transferencia.”¹²¹

Los otros dos mecanismos no incluyen al contribuyente. Se refieren en el un caso a la interpretación o aplicación del convenio; en el otro caso, a la eliminación de la doble imposición en supuestos no previstos en el convenio.

Cabe mencionar que el procedimiento amistoso no obliga a las administraciones tributarias a llegar a un acuerdo al concluir tal procedimiento, aunque indiscutiblemente las compromete a ahondar esfuerzos para obtener resultados ciertamente lo más reales posible. Además debemos considerar que en ocasiones esta imposibilidad de llegar a un acuerdo amistoso entre administraciones tributarias, no solo depende de la divergencia en la aplicabilidad de la norma que regula los precios de transferencia, sino que puede “producirse por divergencias importantes entre las legislaciones nacionales o por limitaciones

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.

2. 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 mediante 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.

3. 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 mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

¹²¹ .- Horlacher Susana, ob. cit., pág. 33.

de la normativa interna al poder de negociación de las respectivas administraciones tributarias.”¹²²

Al analizar el procedimiento amistoso ya en su realidad práctica, se necesita establecer si es necesario un convenio de doble imposición y que a su vez éste prevea una cláusula instituyendo el procedimiento amistoso y el intercambio de información, conceptos que no necesariamente son incluyentes, aunque no podría haber procedimiento amistoso sin intercambio de información.

El procedimiento amistoso, como precisan los Comentarios al Modelo OCDE, generalmente requiere de un convenio de doble imposición, esto se debe a que el procedimiento amistoso solo operará cuando “la imposición se ha establecido en contra del Convenio y del Derecho interno a la vez, el procedimiento amistoso no se justifica más que en la medida en que el Convenio resulte afectado, a menos que exista un lazo de conexión entre las reglas convencionales y las de Derecho interno que hayan sido incorrectamente aplicadas.”¹²³

La existencia de un convenio de doble imposición instituyendo el procedimiento amistoso viabilizará su ejecución, sin desconocer que puede producirse de buena fe como instrumento de gestión tributaria que busca evitar el fraude y la doble imposición internacional “que se considera contraria a la justicia y a la misma racionalidad económica en la asignación de los recursos”¹²⁴.

Para que las administraciones tributarias puedan conocer la realidad del contribuyente o de los efectos del ajuste de los precios de transferencia en el otro país, es necesario información oficial proporcionada por la Administración Tributaria del otro Estado. En ocasiones este intercambio de información a su vez está supeditado “a la existencia de un

¹²² .- Campagnale Norberto, ob. cit., pág. 121.

¹²³ .- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Comentarios Al Modelo De Convenio*, actualizado hasta 1995.

¹²⁴ .- Antonio Cayón, ob. cit., pág. 773.

convenio internacional que contemple esta modalidad de asistencia administrativa mutua”¹²⁵.

Aunque también “el intercambio de información en el plano internacional puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional; apenas como fruto de una actitud de cortesía mutua o de solidaridad entre países”¹²⁶.

Sin embargo, a criterio de Calderón Carrero¹²⁷, el intercambio de información requiere de un convenio que prevea esta posibilidad, básicamente porque el convenio en cierta manera asegura que la información proporcionada no sea utilizada para fines distintos, así como que va a vigilarse su no difusión y sigilo. De hecho, en ocasiones países pueden proporcionar información sin que medie convenio, bajo la condición de que existan garantías sobre el uso y reserva que se da a los datos intercambiados. Sin embargo, como regla general, “las administraciones tributarias no intercambian información fiscal si no media un convenio internacional que lo permita.”¹²⁸

Criterio con el que concuerda Claudio Pita, quien considera que el intercambio de información “puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional; apenas como fruto de una actitud de cortesía o de solidaridad entre países.”¹²⁹ Sin dejar de desconocer los inconvenientes que un intercambio de información sin convenio podrían generar como la falta del “suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica, inarticulada y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán

¹²⁵ .- Calderón Carrero José Manuel, “El Intercambio De Información Entre Administraciones Tributarias Como Mecanismo De Control Del Fraude Fiscal Internacional”, Publicada en *Revista de Derecho Financiero y de la hacienda Pública*, número 258, Madrid, 2000, 772.

¹²⁶ .- Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT, “Tema 4: El Intercambio De Información Bajo Tratados Tributarios”, 2.- Asamblea General, Brasilia, Brazil, 9 al 13 de Mayo de 1988, Claudio Pita Fundacao Getúlio Vargas, Brazil, pág. 2 y 3.

¹²⁷ .- Calderón Carrero José Manuel, “El Intercambio De Información Entre Administraciones Tributarias Como Mecanismo De Control Del Fraude Fiscal Internacional”, ob. cit., pág. 772 y 773.

¹²⁸ .- Ibid, pág. 773.

¹²⁹ .- Claudio Pita, “El Intercambio De Información”, Ponencia expuesta en: Conferencia Técnica: *Comercio Internacional Y Doble Imposición*, 17 al 19 de Septiembre, Buenos Aires, 2.003, pág. 1.

prestadas las informaciones.”¹³⁰ Por tales razones reconoce que es universalmente aceptada la necesidad de celebrar acuerdos que viabilicen el intercambio.

Finalmente es menester mencionar que dentro de estos procedimientos amistosos los países involucrados pueden establecer mecanismos de solución de controversias, como la mediación¹³¹, la negociación¹³², la conciliación¹³³, respecto a los cuales se analizará su procedencia al estudiar el arbitraje como mecanismo de solucionar controversias por precios de transferencia.

3.3.- AJUSTE CORRELATIVO.- El ajuste correlativo es aquel “correctivo específico del eventual fenómeno de doble imposición relativo a la aplicación del arm’s length principle previsto en el segundo párrafo del artículo 9 del Modelo OCDE”¹³⁴. Para que esta corrección se aplique es necesario que las administraciones tributarias intervinientes en la doble imposición participen de este procedimiento y presten todas las facilidades necesarias para el efecto. Este ajuste correlativo por tanto opera dentro de un procedimiento amistoso de colaboración entre administraciones tributarias, dado que el segundo párrafo del citado¹³⁵ artículo no introduce una norma procedimental sino sustancial

¹³⁰ .- Ibid, pág. 1.

¹³¹ .- La mediación “constituye una técnica mediante la cual un tercero –mediador– intenta acercar las posiciones de las partes organizando el intercambio de puntos de vista, propiciando la composición de intereses y, en su caso, proponiendo los términos de un posible acuerdo.” Ángeles De Palma Del Teso, “Técnicas Convencionales en Procedimientos Administrativos”, en: *Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario*, coord. Magin Pont Mestres, Joan Francesc Pont Clemente, XX Jornada Anual de estudio de la Fundación A. Lacuentra., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2003, pág. 38.

¹³² .- Procedimiento por medio del cual las partes encuentran soluciones de mutuo acuerdo a sus diferencias, sin necesidad de la presencia de un tercero, y sin reglas preestablecidas legalmente para el efecto.

¹³³ .- La conciliación es “una técnica a través de la cual un tercero –conciliador– invita a las partes a acercar posiciones y llegar a un acuerdo. El tercero simplemente se limita a convocar a las partes al efecto de someter a su consideración la posibilidad de llegar a un acuerdo acerca de una cuestión incierta, o bien, para resolver una controversia suscitada entre las mismas”. Ángeles De Palma Del Teso, ob. cit., pág. 38.

¹³⁴ .- Francesca Balzani, ob. cit., pág. 419.

¹³⁵ .- Artículo 9.º Empresas asociadas. ... 2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y someta, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del

aplicable dentro un proceso amistoso, constituyendo el ajuste correlativo como anota Balzani¹³⁶, “su desenlace natural”.

El ajuste opera en una primera instancia en una jurisdicción aumentando la utilidad y por tanto el impuesto a recaudarse. Este hecho puede generar una doble imposición si en la otra jurisdicción donde se encuentra la otra vinculada no se corrige el impuesto resultante; cabe señalar que no siempre genera tal doble imposición debido a que en ocasiones:

“la falta de correlación entre las normativas tributarias de los Estados contratantes en cuanto al gravamen de los beneficios derivados de la operación vinculada –diferente normativa de gravamen, diferente atribución de la renta, diferente criterio de cuantificación, aplicación de exenciones o beneficios fiscales,...- provoca que el ajuste primario no llegue a generar doble imposición y, en consecuencia, no resulte necesaria la práctica de ajuste correspondiente alguno.”¹³⁷

Por tanto, el ajuste correlativo opera cuando luego del intercambio de información entre administraciones tributarias, éstas comprueban que el ajuste primario genera una distorsión de doble imposición en la segunda jurisdicción tributaria, y ésta reduce total o parcialmente su ajuste, y/o a su vez la primera jurisdicción corrige su ajuste primario volviéndolo a su estado anterior o atenuando su incidencia. En todo caso, mediante este mecanismo ambas jurisdicciones tributarias realizan ajustes que compensen lo aportado y así se evite la doble imposición.

impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

¹³⁶ .- Francesca Balzani, ob. cit., pág. 419.

¹³⁷ .- Alfredo García Prats, “Los Precios de Transferencia Su Tratamiento desde su Perspectiva Europea” ob. cit., pág. 22 y 23.

La OCDE¹³⁸ hace hincapié en el principio de buena fe, según el cual a su criterio los países deben tratar de emplear este método así no exista convenio de doble imposición, con la finalidad superior de evitar la doble imposición. En todo caso, se debe tener en cuenta que este ajuste no es obligatorio, evitando así que una jurisdicción tributaria sea obligada a aceptar determinado ajuste que puede ser arbitrario, o que vulnere un aspecto de soberanía fiscal. Por ello, el Estado que propone el ajuste primario “carga con el peso de la prueba para demostrar al otro Estado que el ajuste está justificado en principio y por lo que se refiere a la cantidad”¹³⁹.

Como una modalidad del ajuste correlativo, existe el ajuste compensatorio el cual autoriza al “contribuyente a declarar tributariamente un precio de transferencia que estima conforme al precio de plena competencia para una operación vinculada, aún si este precio es diferente del efectivamente cargado entre las dos empresas asociadas.”¹⁴⁰

No siempre se acepta este ajuste pues no refleja la realidad de la operación, sin embargo considero puede ser un instrumento importante cuando el precio de transferencia sea diferente al precio de mercado, por ejemplo, por razones de aplicación de estrategias comerciales, entonces puede servir para que el interés fiscal sea satisfecho sin perjuicio de que las vinculadas actúen sin discriminaciones en un ambiente de libre mercado.

En todo caso, tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias deben observar con detenimiento la aplicación de este tipo de ajustes pues puede derivar en doble imposición, así por ejemplo, si en un país se acepta ajuste compensatorio y en otro no, en el segundo país no podrá haber ajuste correlativo a falta de ajuste primario, el cual es sustituido por el ajuste compensatorio que nace del propio contribuyente.

¹³⁸.- OCDE, Directrices, 1.999, ob. cit., párr. 4.35.

¹³⁹.- Cordón Ezquerro Teodoro, “*Manual De Fiscalidad Internacional*”, Citado por: Susana Horlacher, ob. cit., pág. 34.

¹⁴⁰.- OCDE, Directrices, 1.999, párr. 4.38.

El ajuste correlativo puede funcionar de dos maneras, la primera, modificando la base imponible del tributo; la segunda, modificando su cuantía sea volviendo a calcularla o mediante concesión de crédito tributario sobre el saldo pagado doblemente.

Finalmente, la OCDE hace mención a los denominados ajustes secundarios. El ajuste secundario viene a ser el ajuste que se realiza para corregir la situación tributaria completa y conforme a la operación que se hubiera realizado si la operación hubiera sido realizada bajo un marco de libre competencia. Es decir, el ajuste secundario corrige lo que en un principio ni el ajuste primario ni el ajuste correlativo logró corregir.

Los ajustes primarios y correlativos corrigen en una primera instancia la realidad fiscal de la operación, pero sin “cancelar la ventaja que conlleva la aplicación a la operación de precios diferentes a los mercado.”¹⁴¹ En consecuencia, las cantidades incluso ajustadas continúan en posesión de la Empresa del Estado que ajustó, entonces el ajuste secundario corregiría estas cantidades.

Al efecto Mercedes Fuster anota el siguiente ejemplo:

“Una sociedad A residente en un Estado miembro A ha sido objeto de un ajuste en su base imponible, en virtud del principio *at arm's length*, y, a su vez, la empresa B, situada en el Estado miembro B, debe haber efectuado el ajuste correspondiente para evitar la doble imposición. Esta medida no restablece totalmente la situación como si se hubiera realizado entre partes independientes, ya que el capital correspondiente a los beneficios que han sido objeto de ajuste está en manos de la empresa B.”¹⁴²

¹⁴¹ .- K. Vogel, *Double Taxation Conventions*, citado por Mercedes Fuster Gómez, “Otros Supuestos de Doble Imposición: La Subcapitalización y Transfer Pricing o Precios de Transferencia. La Doble Imposición”, en *La Doble Imposición Internacional En Las Inversiones Directas En El Exterior De Empresas Españolas*, Mercedes Fuster Gómez, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, 2001, pág. 229.

¹⁴² .- *Ibid*, pág. 229.

Este ajuste secundario no está previsto en el Modelo OCDE, sin embargo no está prohibido “cuando sean posibles conforme a la legislación interna de los Estados contratantes”¹⁴³. Lo que se deberá tener en cuenta al realizar el ajuste secundario es no provocar una doble imposición para lo cual se podría incluso realizar un ajuste secundario correctivo.

Considero que los ajustes secundarios se justifican en cuanto al realizar los ajustes primarios y correlativos aparezcan nuevos elementos que en el análisis preliminar de la operación hayan sido ocultados, o no considerados por la Administración. Esta observación la hago porque inicialmente, antes incluso de definir cuál método hemos de aplicar para determinar, tenemos que considerar la comparabilidad de la transacción. Debemos recordar que se debe preferir aplicar los métodos tradicionales frente a los métodos de utilidades; dentro de los métodos tradicionales el método que prefiere a los demás es el método comparable de mercado, el cual se basa principalmente en comparar los precios de una operación comparable.

Entonces en orden a descubrir si el método comparable de mercado es aplicable es necesario realizar una comparación, o al menos investigar si existen operaciones comparables. Posteriormente, una vez elegido el método, igualmente debemos realizar una comparación en base a los elementos descritos: funcionalidad, nivel de ventas, mercados, estrategias comerciales, análisis de la transacción, etc. Es decir al aplicar la comparabilidad no solo se comparan cifras y transacciones en cuanto su significación económica, sino que también se analiza las circunstancias que rodean a la transacción. Dentro de estas circunstancias está el análisis de las condiciones contractuales, por ejemplo, que como mencionamos, si fuera del caso deberá prevalecer la sustancia sobre la forma.

¹⁴³ .- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, ob. cit. pág. 80.

En consecuencia, al realizar el ajuste primario y luego el correlativo ya se debió haber considerado todos estos elementos de comparabilidad, que intentan que la operación refleje una operación de mercado abierto, con todas sus implicaciones que acarrea, es decir afectación al tributo no solo en su cuantía final, sino también en las obligaciones que éste acarrea, como es el caso de retenciones, créditos, deducciones, etc. Con lo cual el ajuste secundario solo se justificaría cuando se descubran nuevos elementos adicionales a los que motivaron el ajuste primario y correlativo. Lo contrario sin duda podría acarrear doble imposición.

Aunque nadie podría discutir que en teoría el sistema de ajustes correlativos es un mecanismo que reduciría las posibilidades de doble imposición que se podrían generar de la aplicación de los precios de transferencia, en la práctica este procedimiento puede acarrear dificultades, como la lentitud del procedimiento que al no ser vinculante puede no ser asumido con responsabilidad por parte de las administraciones tributarias, y menos cuando se trate de reducir su impuesto recaudado o por recaudarse, hecho que lleva consigo la generación de inseguridad jurídica a empresas que actúan de buena fe.

Frente a ello se impone que se establezcan ya sea en los convenios, en sus reglamentos, o cuando las partes acuerden iniciar un proceso de ajustes correlativos dentro de un proceso amistoso en el procedimiento que ambas aprobaren de mutuo acuerdo, normas claras en cuanto al proceso de solicitud de información, qué tipo de información se requerirá, plazos de entrega de información, la conformación de comisiones bilaterales para la determinación, acceso al contribuyente al procedimiento, pruebas, normas de prescripción, idioma, estándares contables, y la posibilidad de acudir a arbitraje en caso de que no se llegue a un acuerdo, o no se llegue a un acuerdo dentro del plazo previsto para ello. Así como también la forma como compensarán los ajustes primarios y

secundarios, sea recalculando utilidades, generando un gasto, un descuento en base imponible o un crédito al impuesto a pagar.

3.4.- INSPECCIÓN TRIBUTARIA SIMULTÁNEA.- La comprobación simultánea ocurre cuando dos o más administraciones tributarias, previo un acuerdo sobre el caso específico y las normas que estimen convenientes para viabilizar la determinación, “cotejan y verifican al mismo tiempo e independientemente (cada Estado en su propia jurisdicción soberana) los aspectos fiscales de un contribuyente sobre los cuales los organismos fiscales de los Estados comprometidos tengan un interés común y relacionado.”¹⁴⁴

La inspección tributaria simultánea no implica la instauración de una unidad de determinación conjunta, compuesta por funcionarios de ambos países que se encarguen de determinar a ambas empresas en cada país. La inspección tributaria simultánea se refiere más bien a un acuerdo que se da entre diferentes administraciones fiscales que acuerdan determinar la obligación tributaria en un caso específico, es decir: definen contribuyente; período; tributo; información a ser utilizada y su idioma; gastos; evitar que diferencias legislativas en cuanto a prescripción, caducidad, por ejemplo, afecten a la determinación; y fundamentalmente intercambio de información. Sin perjuicio que cada una determine al contribuyente vinculado dentro de su circunscripción territorial de acuerdo a su ordenamiento jurídico interno.

La inspección tributaria simultánea no reemplaza al procedimiento amistoso. Recordemos que el procedimiento amistoso parte como una iniciativa del contribuyente para evitar casos de doble imposición, una vez que se ha efectuado en una de ellas o en ambas la determinación de precios de transferencia, podríamos decir que se trata de un procedimiento correctivo. Mientras que el procedimiento de inspecciones tributarias parte de las propias administraciones tributarias, su objetivo es determinar en forma

¹⁴⁴ .- Ricardo Enrique Riveiro, ob. cit., pág. 130.

coordinada evitando confrontaciones con el contribuyente, sin perjuicio de obtener otros beneficios que posteriormente mencionaré, podríamos decir que se trata de un procedimiento preventivo.

Cabe también mencionar que si bien es cierto uno de los objetivos de una inspección tributaria simultánea es evitar litigio con el contribuyente, también es cierto, que otro objetivo puede ser facilitar un procedimiento amistoso de solución de controversias en caso sea inevitable, sobre la base del intercambio de información previo que se dio dentro de la inspección simultánea.

Esta inspección tributaria simultánea no tiene una definición expresa como tal en el Modelo de Convenio de la OCDE, sin embargo la OCDE considera que el artículo 26.- de dicho Modelo¹⁴⁵, establece la cooperación entre Estados contratantes bajo la modalidad de intercambio de información. Criterio que es confirmado por Campagnale, Catinot y Parrondo¹⁴⁶, quienes además agregan que las administraciones tributarias podrán establecer acuerdos operativos que viabilicen la determinación simultánea.

La inspección tributaria simultánea presenta ventajas como mejorar la calidad y disponibilidad de la información, dar celeridad a las resoluciones de problemas, mejor

¹⁴⁵ .- Artículo 26. Intercambio de información. 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1.º. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los Tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los Tribunales o en las sentencias judiciales. 2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante; b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante; c) Suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

¹⁴⁶ .- Norberto Campagnale, Silvia Catinot, Alfredo Parrondo, ob. cit. pág. 123 y 124.

conocimiento de la operación en su conjunto y de su rama de actividad, ayuda a reducir disputas con contribuyente y entre administraciones fiscales, evitar problemas temporales cuando ambas determinen en el mismo tiempo el mismo período, permite que las observaciones del contribuyente sean también conocidas por la otra Administración Tributaria.

3.5.- RÉGIMEN DE PROTECCIÓN.- También denominado *Safe Harbour*, o *Safe Haven*, aunque Balzani realiza diferenciaciones individuales de cada clase de refugio:

“ruling safe harbours, cuando se apliquen a instancia de la empresa, o en general safe harbours, cuando su pertinente aplicación esté directamente vinculada a la verificación de determinadas condiciones. Estos, a su vez, se distinguen en threshold safe harbours, cuando excluyen del ámbito de aplicación de la normativa referida al transfer price determinadas operaciones, y en range safe harbours, cuando señalan una tabla de valores dentro de los cuales el valor deducido por las partes en la operación no es susceptible de verificación”¹⁴⁷.

En todo caso, los refugios seguros en forma general podrían ser definidos como una “reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria y haciéndoles beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple”¹⁴⁸.

El objetivo principal del régimen de protección es atenuar las dificultades que envuelven los precios de transferencia, sometiéndolos a un conjunto de reglas a través de las cuales la Administración Tributaria acepta automáticamente el precio declarado, o limita su facultad de determinación sobre aquel.

¹⁴⁷ .- FRANCESCA BALZANI, ob. cit., pág. 420.

¹⁴⁸ .- OCDE, Directrices, ob. cit., 1999, párr. 4.95

Estas reglas generalmente consisten en calcular los precios de transferencia, mediante una fórmula predeterminada o ajustándolo a una media estimativa. También puede consistir en presentar los resultados de una manera específica. Lo cual se consigue a través de dos variantes: excluyendo ciertas operaciones de las reglas generales de precios de transferencia, y, fijando rangos en los que se deberán establecer los precios o utilidades.

El régimen de protección permite a la Administración Tributaria obtener y analizar datos que normalmente serían difíciles de recolectar, además a los contribuyentes les permitiría conocer anticipadamente el rango de precios que debe respetar la empresa para beneficiarse de este régimen. Este rango de precios implica un método simplificado y predeterminado que evitaría al contribuyente la búsqueda de elementos comparables y a la administración le ahorra recursos que pudo haber dedicado a la determinación de precios de transferencia, realizando más bien una determinación mínima verificando que se cumplan las condiciones del régimen.

A su vez este mecanismo ofrece al contribuyente certeza de que no va a ser nuevamente fiscalizado. Sin embargo en la práctica las diversas legislaciones no renuncian a su facultad determinadora en forma total, reservándose el derecho de verificar lo declarado.

A pesar que los regímenes de protección presentan ventajas como las anotadas, no es recomendado por la OCDE porque su aplicación acarrea problemas como los que a continuación detallo.

La aplicación de regímenes de protección no solo produce efectos en el territorio donde son implementados, sino que además los generan en los territorios de sus empresas asociadas. Por tanto se podría generar una suerte de doble imposición por la dificultad de establecer criterios satisfactorios generales conformes con el principio de plena

competencia, cuando en ocasiones el mecanismo puede ser insuficiente para analizar todas las variables de comparabilidad y de rangos que pueden interferir en la determinación de los precios de transferencia. Adicionalmente, al ser precios prácticamente prefijados pueden correr la suerte de ser arbitrarios dado que en ocasiones existirán empresas que se encuentren bajo la media de precios, y en otras existan otras que estén sobre ella y se vean beneficiados indebidamente. Inclusive, si el régimen de protección aplica un criterio que logra abarcar todas las condiciones de comparabilidad y de rangos, nada garantiza que este precio vaya a ser aceptado por el país donde se encuentra la otra vinculada.

Si bien es cierto que estos regímenes reducen la labor determinativa y los gastos que esto acarrea a la administración que aplica este régimen, por otro lado, se traslada esta carga administrativa a la jurisdicción de la empresa vinculada, la que tomará todas las previsiones necesarias para evitar que el régimen de protección de la otra jurisdicción reduzca su utilidad gravable, lo cual también podría derivar en un conflicto de doble imposición.

Los contribuyentes “pueden considerar que una doble imposición limitada constituye un precio aceptable a pagar por no tener que cumplir las complejas reglas de fijación de precios de transferencia”¹⁴⁹. Sin embargo este hecho envuelve el riesgo de que el régimen de protección pueda ser objetado jurídicamente por confiscatorio.

El régimen de protección presenta dificultades también cuando diversas jurisdicciones lo aplican. Entonces las empresas vinculadas no tendrían mayor oportunidad de reducir la posibilidad de doble imposición al verse obligadas a cumplir con tal régimen, más aún cuando estos regímenes establecen valores o medias altas.

¹⁴⁹ .- OCDE, ob. cit., párr. 4.111.

Este régimen también podría servir como instrumento de planificación fiscal perjudicando ciertas jurisdicciones en la medida que lo utilicen artificioosamente, tomando ventaja especialmente del conocimiento predeterminado del mecanismo, del valor, y de la seguridad que la administración respetará tal precio.

Los regímenes de protección presentan una disyuntiva, si se establece un régimen estricto, riguroso, los contribuyentes evitarán su aplicación, o se generarán problemas de doble imposición; mientras que si establecen regímenes flexibles alentarán su cumplimiento pero la Administración Tributaria perderá oportunidades de recaudación dado que se alentará la planificación fiscal mientras la administración renuncia a la posibilidad de revisar los precios pactados.

En una jurisdicción donde se permita la aplicación de este régimen, se están creando dos sistemas paralelos de determinación. Por un lado, la determinación tradicional, mientras que por otro lado, una determinación especial bajo el régimen de protección. En ocasiones, dos empresas competidoras pueden estar abocadas a diferentes sistemas determinativos, lo cual se reflejaría en los precios finales. Hecho que puede alterar las condiciones de libre competencia, o puede implicar una discriminación incompatible con los principios tributarios.

A manera de ejemplo podemos citar los casos brasileño y mexicano. En el artículo 19 de la Ley de Impuesto a la Renta de la República Federativa de Brasil, se establece:

“que estarán sujetas a arbitraje las operaciones de exportación de bienes y servicios (realizadas con entidades vinculadas), cuyo precio medio sea inferior al 90% del precio medio de tales bienes o servicios acordado por la misma empresa en el mercado brasileño durante idéntico período y en condiciones de pago semejantes; en caso que la

empresa no realice ventas en el mercado brasileño, se tomarán los precios de empresas comparables”¹⁵⁰.

En México el puerto seguro se aplica a empresas maquiladoras cuando “la ganancia neta sujeta a impuesto debería representar, al menos, un 5% del valor de los activos usados por la compañía en el año fiscal.”¹⁵¹ En cambio si las utilidades son menores a tal porcentaje, entonces las empresas maquiladoras podrán acordar un APA (el APA es otra solución administrativa a ser estudiada a continuación) a fin de evitar futuras inspecciones.

3.6.- ACUERDOS PREVIOS.- Conocidos también como APA (*advanced pricing agreements*), consiste en un “acuerdo entre al Administración y el contribuyente para aplicar, con carácter previo, una metodología de precios de transferencia respecto a determinadas operaciones entre el sujeto pasivo y una entidad o persona vinculada.”¹⁵² Este acuerdo previo establece de común acuerdo métodos de cálculo a aplicarse, reglas de comparabilidad, y fundamentos de cambio de los precios de transferencia en un determinado período.

El APA implica un acuerdo bilateral entre la Administración Tributaria y el contribuyente, que no solo se puede circunscribir a los precios de transferencia, sino también a la forma cómo debe calculárselo. El APA podríamos caracterizarlo como una forma de determinación mixta, dado que tanto la Administración Tributaria como el contribuyente participan en forma activa en la determinación del tributo.

Adicionalmente, el APA puede presentar ciertas similitudes con la figura de la consulta tributaria. Sin embargo, son figuras cuyos efectos difieren entre sí, mientras la consulta tributaria es vinculante para la Administración Tributaria¹⁵³, el APA es vinculante para

¹⁵⁰ .- Norberto Campagnale, Silvia Catinot, Alfredo Parrondo, ob. cit., pág. 122.

¹⁵¹ .- Ricardo Enrique Riveiro, ob. cit., pág. 140.

¹⁵² .- Tulio Rosembuj, “Las operaciones vinculadas y la subcapitalización en el IS”, en: *Fiscalidad Internacional, Instituto de Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1.998, pág. 34 y 35.

¹⁵³ .- Como ejemplo citaremos el art. 135 del Código Tributario ecuatoriano: “**Art. 135.- Quienes pueden consultar.-** Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo; podrán consultar a la

ambas partes; la consulta no envuelve un carácter transaccional, el APA en cambio tiene una naturaleza transaccional en cuanto debe ser aprobado con el consentimiento de ambas partes; el APA tiene carácter previo, mientras que la consulta puede tener carácter previo o posterior, sin desconocer que en determinados casos el APA puede tener carácter retroactivo como lo reconoce Jaime González: “Cuando se llega a un acuerdo, la administración emite la resolución anticipada, confirmando el precio que se considera cumple con el principio de independencia en la transacción materia de la resolución, con lo cual se evita litigios futuros. Las resoluciones anticipadas suelen expedirse con efectos retroactivos y retrospectivos por un número de años que varía de país en país.”¹⁵⁴ Finalmente, hemos de considerar que en la consulta tributaria se analiza el alcance, o aplicación de la norma legal; mientras que en el APA se analiza la pertinencia del precio de transferencia en comparación con los precios de mercado.

Dependiendo del matiz que le de cada legislación, el APA es vinculante para la Administración Tributaria y para el contribuyente siempre y cuando las circunstancias originales que aprobaron el APA se mantengan. Es decir cuando la Administración Tributaria aprueba un APA emite “un acto de comprobación de valor, dotado de las características propias de la autotutela administrativa: ejecutivo e irrevisable por el propio decidente, salvo causa expresa de cambio de las condiciones que lo fundaron.”¹⁵⁵ Si estas circunstancias cambian, el APA deberá ser reformulado para que incluya este cambio, o

administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria.

Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.

Solo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario. Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.

¹⁵⁴.- Jaime González Bendiksen, ob. cit, pág. 76.

¹⁵⁵.- Martha Kojanovich, Precios de Transferencia, Campus Virtual Iefpa, consultado el: 16/07/2003.

deberá quedar sin efecto. Adicionalmente, las legislaciones nacionales toman la precaución de reservarse el derecho a desconocer el APA si existió falsedad o fraude en la información proporcionada por el Contribuyente para la suscripción del APA.

El APA ofrece ciertas ventajas como la certidumbre al contribuyente sobre el precio de transferencia a aplicar, la minimización de conflictos entre administraciones tributarias y contribuyentes, se disminuye el riesgo de recibir sanciones, facilita a la Administración Tributaria la obtención de documentación, y reduce el riesgo de doble imposición especialmente si el APA incluye acuerdos bilaterales o multilaterales con otros países, así lo menciona Cavestany: “existe un consenso generalizado, respaldado por la OCDE, sobre la importancia fundamental de que los APAs negociados en cada país tengan un carácter bilateral o multilateral... para evitar los efectos perversos de doble imposición entre otros que los APAs unilaterales pueden ocasionar”¹⁵⁶.

En contraposición el APA puede resultar oneroso por los altos costos que le significaría a la Administración la revisión de los precios de transferencia de multitud de solicitantes de diferentes sectores y con diferentes condicionamientos de comparabilidad, tomando en cuenta también la dificultad que puede tener la administración para obtener o analizar información comparable. Sin embargo, la certidumbre que se podría obtener con el APA, puede verse contrastada con la incertidumbre que generaría la expectativa de la aceptación o modificación por parte de la Administración.

Considero que se debe tomar en cuenta aspectos fundamentales como la colaboración que debe existir entre administraciones tributarias para establecer un APA bilateral o multilateral y evitar la doble imposición; así también se debe tener en cuenta el efecto

¹⁵⁶ .- Cavestany Manzanedo, citado por: Miguel Cruz Amorós, “Los Acuerdos Previos Sobre precios de transferencia”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Director Teodoro Cordón Ezquerro, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, 2001, pág. 285.

que le da la legislación nacional al silencio de la administración, pues puede ser que se genere una doble imposición al negarse la petición en un país por silencio administrativo, mientras en el otro sucede lo contrario.

Otro aspecto a considerar debe ser las exigencias legales y reglamentarias para que el contribuyente pueda acceder a un APA. Si éstas son demasiado elaboradas y complejas seguramente solo serán accesibles para grandes empresas que puedan cumplir tales requerimientos, lo cual acarrea una consecuencia discriminatoria dado que debería ser un procedimiento accesible para la mayoría de contribuyentes grandes o no. Por tanto los requisitos exigidos deben ser razonables para la mayoría de contribuyentes.

Así también es importante para las administraciones tributarias establecer para qué períodos se aplica el APA, elemento que debe ser considerado tomando en cuenta la fiabilidad de los elementos que conforman el precio. La Administración Tributaria y el contribuyente deberán procurar anclar el APA en base a elementos fiables, y así también establecer cuales circunstancias producirían la suspensión inmediata del mismo.

3.7.- ARBITRAJE.- En este acápite se va a estudiar el arbitraje como mecanismo de solución de controversias entre administraciones tributarias, o entre contribuyente y Administración Tributaria. El arbitraje “supone el compromiso de las partes para diferir la decisión del conflicto a otra persona, con plena eficacia vinculante para su solución.”¹⁵⁷, por tanto el árbitro “tiene la autoridad, que las partes reconocen, para obligar con su decisión sobre las cuestiones que le someten”¹⁵⁸. Este procedimiento lo que pretende evitar generalmente es que el conflicto sea dirimido por autoridades de orden judicial, y así sortear las dificultades como la demora en la tramitación y resolución. El arbitraje sustituye al tradicional sistema judicial de resolver controversias, y resuelve sobre cuestiones

¹⁵⁷ .- Tulio Rosembuj, “La Resolución Alternativa de Conflictos Tributarios”, en: coord. Magin Pont Mestres, Joan Francesc Pont Clemente, *Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 134.

¹⁵⁸ .- Ibid.

preliminares que posteriormente podrían devenir en un conflicto, o también puede resolver sobre el conflicto cuando éste ya ha producido.

Es importante resaltar que universalmente el arbitraje tiene un carácter supletorio, respecto a mecanismos de solución de conflictos que parten de las propias partes en conflicto. Es decir el arbitraje es utilizado cuando las partes previamente no han podido hallar una solución a sus diferencias en forma conjunta. Igualmente el arbitraje en el campo tributario ha de aplicarse cuando el contribuyente y la Administración Tributaria no hayan podido encontrar uniformidad de criterios respecto a los elementos de la obligación tributaria.

Esto no implica necesariamente que la Administración Tributaria y el contribuyente en una relación local negocien la obligación tributaria previo a un arbitraje, de igual manera que las partes en una relación comercial negocian sus contraprestaciones. Esta uniformidad de criterio implica que tanto la Administración Tributaria como el contribuyente coincidan en sus apreciaciones sobre los elementos de la obligación tributaria en base al análisis de los elementos de hecho y derecho que ambas partes disponen.

Esta coincidencia es necesaria para que la voluntad administrativa emitida a través de actos administrativos requiera la ejecutividad necesaria, es decir pueda ser llevada a cumplimiento incluso coactivamente, y tiene lugar a través de las oportunidades que tiene el contribuyente de expresar su apreciación sobre el acto administrativo tributario en las diferentes etapas del procedimiento administrativo, ya sea a través de recursos o reclamaciones.

Sin duda el arbitraje tributario es un aspecto que todavía no ha logrado consenso internacional, de hecho la propia OCDE ha evitado comentar al respecto y más bien se

ha mostrado opuesta, aunque en sus Directrices de 1999¹⁵⁹ reconoce que las circunstancias globales han cambiado y por ello adopta una posición neutral hasta emitir su opinión final.

Para asumir una posición respecto a la procedencia del arbitraje sea en conflictos internos entre administración y contribuyente, o en conflictos internacionales entre administraciones tributarias de diferentes estados, analizaremos el principio de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria en contraste con el arbitraje tributario.

Al analizar el principio de legalidad debemos partir del entendimiento que éste se puede manifestar en dos momentos: “uno en cuanto a su nacimiento, conocido como el principio de reserva de ley; y el otro en cuanto a su administración, denominado legalidad administrativa.”¹⁶⁰ El principio de reserva de ley se basa en la cita latina, "*nullum tributum sine lege*", que significa, no existe tributo sin ley que lo establezca. Es decir solo pueden “ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica que, por ser expresión de una voluntad soberana legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica, manifestado en la forma solemne establecida tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley)”.¹⁶¹ La legalidad administrativa, “exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley”¹⁶².

La obligación tributaria nace de la ley, sin perjuicio que como anota José Vicente Troya, “existen elementos de los tributos que ab origine no se consideran regidos por el principio de reserva de ley, de allí que quepa afirmar que en el orden tributario no todo se encuentra establecido por la ley y que sólo algunos aspectos forzosamente sí lo deben estar. Los

¹⁵⁹.- OCDE, 1.999, ob. cit., párr. 4.171

¹⁶⁰.- Tamayo Tapia Jorge, ob. cit., pág. ssss

¹⁶¹.- González García, Eusebio, *El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978, Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación; 1992, pág. 400.

¹⁶².- IBID, pág. 409.

reglamentos complementan la ley.”¹⁶³ Así también Pablo Egas Reyes al referirse a Ecuador menciona:

“se presenta el principio de Reserva de Ley Tributaria de forma relativa, toda vez que el legislador constitucional únicamente estableció la obligatoriedad de que los tributos tengan como fuente de creación el acto legislativo de nacimiento de la Ley, sin que en las normas antes mencionadas se establezca cual debe ser el contenido de las disposiciones impositivas.”¹⁶⁴

En todo caso, más allá de esta aparente relatividad y flexibilidad del principio de reserva ley, es claro que ninguna norma derivada podrá modificar los lineamientos generales establecidos en la Ley, por ello independientemente de la especificidad o detalle que la Ley contenga, esta es la fuente primaria de nacimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, la interpretación de la ley no siempre será única, ello debería suponer que la ley es “plena, completa, perfecta y que en su aplicación sólo tendría cabida el silogismo tradicional del derecho, de manera, que dicho sea de paso, supondría la inexistencia de cualquier tipo de conflicto en materia tributaria.”¹⁶⁵ Pero la ley no es así, el definir su significación y efectos, así como subsumir los hechos a la norma, ciertamente dependen de interpretaciones que pueden estar cargadas de cierta subjetividad, con lo cual no siempre serán unívocas y concordantes.

En tal razón las partes, es decir la Administración Tributaria y el contribuyente, pueden llegar a conclusiones diferentes luego de interpretar la norma, lo cual genera conflictos que en ultima instancia deberá resolver la función judicial, mas no la Administración Tributaria. Es decir, finalmente quien tiene la facultad de definir el alcance e

¹⁶³.- José Vicente Troya Jaramillo, “Relatoría General”, en *Memorias*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, XXII ILADT, 2004, Quito Ecuador, tom. 2, pág. 11.

¹⁶⁴.- Pablo Egas Reyes, “Arbitraje en Materia Tributaria”, en *Memorias*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, XXII ILADT, 2004, Quito Ecuador, tom. 2, pág. 94.

¹⁶⁵.- Mauricio Piñeros Perdomo, “Arbitraje en Materia Tributaria”, en *Memorias*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, XXII ILADT, 2004, Quito Ecuador, tom. 2, pág. 82

inteligencia de la ley, no es la Administración Tributaria sino un tercero imparcial que goza de tal facultad, quien es el juez a través del tradicional proceso contencioso.

El arbitraje no afecta el principio de legalidad en cuanto a reserva de ley cuando dirime este conflicto de interpretación entre las partes, pues no está ejerciendo una facultad creadora del tributo. Está sustituyendo a la función judicial en su labor de dirimir conflictos.

Por otro lado, la indisponibilidad de la obligación tributaria implica que la:

“Administración Tributaria no puede disponer de los créditos tributarios. Si no está autorizada expresamente no puede condonarlos, aceptar quitas y esperas, someterlos a procedimientos transaccionales, consentir en su reducción, compensarlos, admitir su pago fraccionado y en general dar su anuencia para que se vulnere su integridad. Todo ello como una aplicación del principio que en forma irreductible sustenta que la administración en el ámbito tributario ha de ejercitar exclusivamente facultades regladas, de ningún modo discrecionales.”¹⁶⁶

El arbitraje como tal no vulnera el principio de indisponibilidad. En primer lugar, porque el arbitraje no envuelve una opción de negociación de la obligación tributaria, sino que implica una dirimencia frente a dos interpretaciones diferentes que frente a un tercero tienen el mismo valor por lo cual deben ser apreciadas por éste de forma imparcial, en consecuencia, lo que se plantea es una sustitución del tercero que tradicionalmente pertenece a la función judicial, por otro igualmente independiente “árbitro” que no pertenece a tal función.

En segundo lugar, es necesario aclarar que para que el principio de indisponibilidad no se vea vulnerado por la posibilidad de acudir a arbitraje, es necesario que no quede

¹⁶⁶.- Jose Vicente Troya, “Relatoría General”, ob. cit., pág. 11.

liberado a la mera voluntad de la Administración Tributaria, sino que sea una opción del contribuyente, con lo cual se garantiza el principio de igualdad tributaria, adicionalmente se garantiza la indisponibilidad de la obligación tributaria ya que no es la Administración Tributaria la que decide a quien otorgar esta ventaja procesal haciendo uso de un derecho de disposición sobre esta facultad.

Efectivamente, dentro de los conflictos internos el acudir a arbitraje no puede estar librado a la opción de la Administración Tributaria, porque los actos que ella emite gozan de presunciones de legalidad, ejecutoriedad, por tanto están llamados a ser cumplidos incluso coactivamente. Con todo, están llamados a ser cumplidos solo si el contribuyente acepta tácita o expresamente su contenido, o aún cuando no lo acepte la autoridad judicial da la razón a la administración. Esto es por que para que se pueda exigir su ejecución éste generalmente deberá estar firme o ejecutoriado, es decir, o el contribuyente aceptó su contenido al no impugnar lo expresado en el acto de la administración, o agotó su derecho a oponerse confirmándose en última instancia en vía judicial la validez del acto inicialmente admitido por la administración. En todo caso, esta facultad de impugnación corresponde al contribuyente, por ello mal podría la Administración Tributaria acudir a arbitraje cuando tiene la facultad de perseguir el cumplimiento de sus actuaciones, sin perjuicio que enmiende sus actuaciones cuando el contribuyente demuestre su razón.

Adicionalmente, el arbitraje no puede quedar al arbitrio de la Administración Tributaria, pues podría producirse una suerte de inequidad, o abuso por parte de ella, al decidir quién va a arbitraje y así beneficiarlo con un procedimiento más corto. O en su defecto se deberían reglar expresamente los casos en que la Administración Tributaria deberá aprobar el arbitraje, considerando cuantía de la reclamación, si se refiere a vacío legal o duda en su inteligencia, reduciendo en la mayor medida posible su discrecionalidad.

Por tales razones, el arbitraje interno debe ser una opción que la ley otorgue al contribuyente para hacer valer sus derechos o para ventilar sus discrepancias con la Administración Tributaria. Opción que naturalmente deberá estar prevista en la ley para preservar el principio de legalidad, dado que la Administración Tributaria no podría someterse a un proceso de arbitraje en el foro interno si no existe ley que le faculte para ello, esto en virtud del principio de legalidad administrativa y en virtud del carácter público del derecho procesal.

Así mismo, considero que el arbitraje no puede circunscribirse a temas de precios de transferencia, sería discriminatorio que solo contribuyentes que disponen de la estructura internacional de una multinacional puedan beneficiarse de una proceso de resolución de conflictos llamado a ser más ágil y por ende ventajoso, por ello el arbitraje deberá estar disponible para un amplio espectro de conflictos tributarios.

Por otra parte, en el caso del arbitraje internacional en temas tributarios, este tendría la finalidad de “solucionar las discrepancias surgidas en ese campo al que se puede acceder solo luego de haberse acudido a remedios de carácter interno o doméstico, luego de que se ha agotado las consultas entre las autoridades de los diferentes estados, o al que se puede acudir libremente.”¹⁶⁷ Igualmente que en el procedimiento interno el arbitraje puede tener lugar cuando las administraciones tributarias de diferentes países, no puedan acordar soluciones de común entendimiento. Así por ejemplo, en el Convenio para evitar la doble imposición entre Ecuador-Chile, está prevista la posibilidad de acudir a arbitraje si las administraciones tributarias no pudieren llegar a un acuerdo sobre la interpretación o aplicación de tal convenio.¹⁶⁸

¹⁶⁷.- José Vicente Troya, Los Medios Alternativos de Solución de Conflictos y el Derecho Tributario Internacional, ob. cit., pág. 34.

¹⁶⁸.- Art. 25.- Procedimiento de Acuerdo Mutuo.- 5.Si surge una dificultad o duda acerca de la interpretación o aplicación de este Convenio, que no pueda ser resuelta por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, el caso podrá, si las autoridades competentes lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. El procedimiento será acordado entre los Estados Contratantes por medio de notas que serán

Cuando el conflicto se presenta entre diferentes administraciones tributarias considero que sería importante que para preservar el principio de legalidad administrativa exista una cláusula en un convenio bilateral o multilateral que habilite el arbitraje, si esta no existiera los Estados podrían acordarlo en uso de sus facultades de celebrar acuerdos internacionales con otros, con miras a prevenir casos de doble imposición.

Por otra parte, al igual que en el caso del arbitraje interno considero que el principio de indisponibilidad no se vulnerado, si existe una habilitación legal previa. Así por ejemplo, concluye González-Cuéllar Serrano, “El principal argumento es que la indisponibilidad no desencadena la prohibición del arbitraje, sino únicamente la existencia de una habilitación legal previa”¹⁶⁹. Igualmente opina Ángeles García Frías:

“Pero quizás el argumento más radical, del cual participamos, es que someter una cuestión litigiosa al arbitraje no supone disponer de la obligación tributaria¹⁷⁰, sino simplemente utilizar el arbitraje en sustitución del recurso. Este ya había sido hace tiempo defendido por R. Calvo Ortega¹⁷¹ cuando manifiesta que la “indisponibilidad podría parecer, en una primera aproximación, como causa excluyente del arbitraje tributario. No es así. Nada tiene que ver. La disposición es un acto administrativo prohibido por la ley (salvo excepciones) por ser contrario a la capacidad económica y a la justicia tributaria. El arbitraje es el sometimiento de un conflicto ya surgido a la

intercambiadas a través de los canales diplomáticos. El laudo arbitral en un caso particular, conforme el procedimiento acordado por las partes, será obligatorio para ambos Estados respecto a dicho caso, pero no tendrá efecto retroactivo. CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DEL ECUADOR Y LA REPUBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO; Fecha de vigencia: 1 de enero de 2004; Texto publicado en Registro Oficial 293 de 16 de marzo de 2004.

¹⁶⁹.- González-Cuéllar Serrano, Ma Luisa, *El Arbitraje en el Derecho Tributario*, Ángeles García Frías, citada por *Arbitraje Tributario*, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias, Tom. 2, Ecuador, XXII ILADT, 2004, Quito, tom. 2, pág. 136,

¹⁷⁰.- Calvo Ortega R., “En defensa del arbitraje tributario” CT.nº 100, 2001, p. 154 considera que, “disponer es novar, cambiar un elemento de la obligación por voluntad de sus sujetos, acreedor y deudor. (...)pero el arbitraje es algo muy distinto a todo esto. Es que las mismas partes de la obligación o la ley en el caso del arbitraje obligatorio establezcan que un conflicto entre ellos deba ser resuelto por un árbitro. Pero no hay disposición. Las partes, por el contrario, han mantenido hasta el último momento, hasta el laudo, sus pretensiones; es decir, su confrontación; sin ceder (sin disponer) un ápice”. *Nota del autor*.

¹⁷¹.- “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, p. 31. *Nota del autor*.

decisión de un árbitro o tribunal arbitral” y “cuando se somete a arbitraje una situación conflictiva es que no se quiere disponer de ella. Se quiere debatir y defender la propia postura hasta el final”¹⁷², aunque este debate no se produce ante el juez, sino ante el árbitro.”¹⁷³

En lo que me parece importante insistir es que el arbitraje en temas tributarios no puede depender de acuerdos puntuales de la Administración Tributaria y el contribuyente, sino de una habilitación legal contenida en convenios internacionales. Esta facultad de acudir a arbitraje debe ser otorgada a la Administración Tributaria, sin perjuicio de que en casos puntuales la iniciativa de proponer el arbitraje pueda estar al alcance del administrado, como a continuación voy a explicar.

Dejar el arbitraje a la mera discrecionalidad de la administración, implicaría otorgarle facultades de disposición sobre la obligación tributaria, tal vez no sobre sus elementos pero sí sobre su procedimiento de exigibilidad, lo cual también es susceptible de valoración económica. Además, la corrección de los precios de transferencia puede generar conflictos de doble imposición, ante lo cual el contribuyente con todo el derecho que le asiste deberá oponerse ante sus respectivas administraciones tributarias, caso en el cual lo óptimo sería que éstas a través de los procedimientos citados, especialmente a través del procedimiento amistoso intenten eliminar sus diferencias. Sin embargo, en ocasiones estas diferencias serán insalvables por discrepancias conceptuales irreconciliables en interpretación, de los elementos de la obligación o de los factores comerciales que envuelven el precio, en otras ocasiones porque ambas administraciones tributarias disponen de normativas diferentes respecto al mismo hecho. Frente a ello el contribuyente deberá verse abocado a que las administraciones tributarias acuerden un proceso de arbitraje para solucionar sus diferencias, hecho que al

¹⁷².- Calvo Ortega, op. cit., p. 158. *Nota del autor*.

¹⁷³.- Ángeles García Frías, ob. cit., pág. 136.

ser de su voluntad y arbitrio puede que nunca llegue, o llegue cuando el contribuyente haya sufrido perjuicios por tal inacción.

Entonces, dejar el arbitraje internacional al solo arbitrio de la Administración Tributaria, podría afectar al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, o enfrentaría al contribuyente a una doble imposición imposible de resolver por que las administraciones tributarias no se ponen de acuerdo para ir a arbitraje.

En consecuencia, las Administraciones Tributarias deben reconocer la imposibilidad de ponerse de acuerdo y más allá de sus legítimas prerrogativas recaudatorias, deben aunar esfuerzos para someterse al veredicto de un tercero imparcial que concluya con ese conflicto, que defina la recaudación justa global y su distribución.

Comparecencia que requerirá de la existencia de un convenio bilateral o multilateral que lo habilite. En caso de que éste no exista, los Estados podrían celebrar acuerdos internacionales que los habiliten, naturalmente ello conlleva una serie de inconvenientes como: la agilidad con la que las administraciones tributarias o sus Estados acepten o implementen el procedimiento arbitral, el acuerdo de qué aspectos y sobre qué bases legales se llevará a cabo el arbitraje, el acatamiento e interpretación que cada Administración Tributaria realice al amparo de su jurisdicción, etc.

Convenios que además deberían prever la posibilidad de que un contribuyente sujeto a fenómeno de doble imposición, pueda solicitar a un Tribunal Arbitral determinado, convoque en forma obligatoria a las diferentes administraciones tributarias a resolver sus controversias mediante arbitraje. Procedimiento arbitral en el cual el contribuyente aunque no forme parte como sujeto procesal, pueda ser oído debidamente por el Tribunal, para así asegurar un mejor acercamiento y comprensión de los hechos.

Por lo expuesto, es imprescindible que así como se ha estudiado el fenómeno de los precios de transferencia en cuanto instrumento de planificación fiscal, se lo estudie también desde la perspectiva de asegurar mecanismos administrativos y judiciales internacionales que aseguren la defensa del contribuyente, y la prevención efectiva de la doble imposición.

3.8.- MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS.- En relación a otros métodos no tradicionales de resolver controversias como la mediación, la conciliación, la negociación, considero deben ser analizados en una doble perspectiva, bajo la óptica de un conflicto interno, y de un conflicto internacional.

Dentro del marco de un conflicto interno estos mecanismos de solución de controversias deben ser descartados, en primer lugar, porque el contribuyente dispone de todos los elementos de defensa administrativos y judiciales, sea para defenderse ante una determinación tributaria realizada fuera de los presupuestos legales, o sea para reclamar sus derechos, por ello no son necesarias concesiones mutuas para solucionar controversias.

En segundo lugar, porque la naturaleza de la obligación tributaria es de orden público, en tal razón su administración no puede quedar al libre criterio de quien la ejecuta sino que bajo estrictos lineamientos legales que establecen el qué, cuándo, cuánto y cómo gravar. El dejar abierta la posibilidad de una mediación, conciliación, negociación debilitaría este principio, reduciría a la obligación tributaria a cierta inestabilidad conceptual que afectaría principios de igualdad y seguridad jurídica. En tal sentido, Ángeles de Palma del Teso expresa:

“por lo que se refiere al riesgo de lesión del principio de igualdad, el peligro se desvanece desde el momento en que el acuerdo pueda encubrir una actuación administrativa arbitraria y que pueda servir para brindar un trato favorable a

determinados ciudadanos. Por ello, es fundamental la formalización del procedimiento de elaboración y perfección del acuerdo. En realidad, el acuerdo es expresión del ejercicio paccionado de una potestad administrativa y transparente, no supone un riesgo mayor ni menor para el principio de igualdad que la tradicional actuación unilateral.”¹⁷⁴

Al respecto, cabe anotar que si bien es cierto la publicidad podría limitar la posibilidad de un trato discriminatorio o de un uso indebido de estas alternativas, también es cierto que no es garantía de preservar el principio de legalidad, ni tampoco de que el mismo criterio se aplique sin discriminaciones modificando los criterios en base a pequeñas situaciones de hecho que aparentemente inciden.

Pero suponiendo que la publicidad corrige los riesgos anotados, surge la inquietud: si la obligación tributaria que primordialmente es de naturaleza pública es susceptible de ventilarse en procesos alternativos, porque no podrían también ventilarse en ellos otras obligaciones públicas. Considero que no existen razones que impidan que otras obligaciones públicas sean sometidas también a estos procesos, lo cual prácticamente en mi concepto relativizaría el principio de legalidad.

Por otro lado, como ya analizamos si bien es cierto que la obligación tributaria nace de la ley, también es cierto que “las normas utilizan con frecuencia conceptos técnicos provenientes no sólo del mundo del Derecho, sino también de la economía o de la contabilidad, conceptos que no siempre son de fácil precisión o verificación.”¹⁷⁵ Por tanto, la Administración Tributaria mantiene “cierto margen de apreciación y decisión, también tiene discrecionalidad. En el ámbito tributario también existen normas incompletas que debe completar la Administración en el momento de su aplicación.”¹⁷⁶ Pues en estos casos “la

¹⁷⁴.- Ángeles De Palma Del Teso, ob. cit. pág. 31.

¹⁷⁵.- Ángeles De Palma Del Teso, ob. cit. pág. 32.

¹⁷⁶.- Ibid, pág. 33.

interpretación, verificación o concreción de los mismos podrán realizar de forma común acuerdo entre Administración y el contribuyente.”¹⁷⁷

Esta concreción que se realiza de común acuerdo considero que se da en los procedimientos administrativos sin necesidad que esté prevista una facultad de celebrar acuerdos de mediación o conciliación, así opina José Vicente Troya:

“cuando la diferencia respecto de la apreciación de tales hechos sea anterior al contencioso tributario, debería la administración fijar su posición de carácter flexible y procurar un avenimiento con el administrado. Jurídicamente se trataría de un acto administrativo al cual se adhiere el particular. Para la producción de ese acto administrativo se entiende factible el que preceda una labor negociadora.”¹⁷⁸

De hecho, considero que la discusión que se da en sede administrativa es respecto a la calificación legal de ciertos hechos, o respecto al análisis de las pruebas aportadas, sin que involucre contraprestaciones mutuas sino definiciones concordantes. Es decir la posibilidad de llegar a acuerdos contribuyente-Administración Tributaria, no es algo que actualmente es imposible, pero claro con la limitación del principio de legalidad, indisponibilidad. Límite que se volvería más flexible si existiera una habilitación expresa para una conciliación, o mediación.

En el marco de conflicto internacional considero que la posibilidad que las administraciones tributarias puedan acudir a procedimientos de mediación o conciliación, perturba el principio de indisponibilidad tributaria, ya que deberán realizar concesiones mutuas para llegar a mediar.

¹⁷⁷.- Ibid, pág. 33

¹⁷⁸.- Troya Jaramillo José Vicente, “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional, ob. cit., pág. 12.

Hecho que generaría un problema de discriminación tributaria, ya que estaría creando una ventaja dispositiva a empresas multinacionales, frente a una rigidez legal de empresas nacionales.

Además puede tener poca ventaja práctica, debido a que antes de acudir a procedimientos de mediación o conciliación, las administraciones tributarias deben haber intentado solucionar tales diferencias en forma amistosa, por ello, nada podría asegurar que van a ceder a sus pretensiones recaudatorias por la ayuda de un tercero mediador, cuando la materia transigida es fuente de financiamiento del propio estado al que se pertenecen. De tal manera, que lo este procedimiento ha logrado solamente es retardar una solución definitiva.

En consecuencia, cuando las administraciones tributarias no sean capaces de encontrar soluciones dentro de un procedimiento amistoso, se debe buscar la dirimencia de sus pretensiones por un tercero imparcial, cuyo fallo sea definitivo, requisitos que se encuentran comprendidos dentro de un proceso arbitral.

4.- LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA COMUNIDAD ANDINA. En este capítulo analizaremos las normas comunitarias vigentes relacionadas a los precios de transferencia, sus efectos normativos, y también se revisará la legislación actual de los diferentes países.

4.1.- PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO COMUNITARIO.- El derecho comunitario tiene una naturaleza diferente al derecho internacional, aunque en sus inicios se desprendió de éste. En el marco de la geopolítica actual, el derecho comunitario posee características propias que lo diferencian y alejan del derecho internacional.

El derecho internacional en general es la matriz normativa de todo orden jurídico de orden externo al ordenamiento propio de las naciones. El cual se presenta como un derecho de “coordinación que tiene, como fin en sí mismo, articular las relaciones entre Estados, entre éstos y las organizaciones internacionales y de éstas entre sí.”¹⁷⁹ Es decir, el derecho internacional tiene una triple función, en primer lugar determina competencias entre los Estados, ya que la esfera de acción soberana de un Estado cesa fuera de su territorio. En segundo lugar, determina cuales son las denominadas obligaciones negativas o deberes de abstención, así como, las positivas o deberes de colaboración o asistencia. Finalmente, determinar y reglamentar la competencia de las instituciones internacionales.

Funciones que desde mi punto de vista hallan su justificación en la existencia de la personalidad jurídica de los Estados, es decir en la capacidad que tienen para adquirir derechos y obligaciones, pero no solo con sus miembros, sino que también en relaciones con otros entes de similares características, es decir la capacidad para adquirir derechos

¹⁷⁹.- Calogero Pizzolo, “Globalización e Integración”, en *Comunidad Andina – MERCOSUR, Unión Europea – Sica*, Sociedad Anónima Editora Comercial Industrial y Financiera, Buenos Aires 2002. Pág. 63.

y obligaciones con otros Estados. De tales relaciones, que pueden implicar diversidad de materias, surge la necesidad de reglamentar sus derechos y obligaciones con otros entes internacionales, frente a la comunidad internacional misma, o frente a personas de otras nacionalidades.

Esta normativa dentro del derecho internacional, generalmente requieren ser previamente ratificados y acogidos en su normativa interna, para generar derechos y obligaciones de modo obligatorio e inexcusable para los Estados. Con lo cual podríamos decir que los derechos y obligaciones no nacen única y unilateralmente del Derecho Internacional sino que necesita del Derecho interno, para que viabilice y permita que los principios y normas del Derecho Internacional se plasmen en el mundo de la realidad. El Derecho Internacional entonces, instaura la obligación de adoptar todas las medidas internas necesarias para darle cumplimiento.

A su vez el derecho comunitario encuentra su independencia alrededor de dos aspectos esencialmente, “En primer lugar el orden jurídico internacional es un orden basado fundamentalmente sobre la idea de cooperación, mientras que el comunitario es un orden destinado a desarrollar un proceso de integración.”¹⁸⁰ La integración no implica que “aparecen nuevos entes internacionales por encima de los Estados dotados de soberanía.”¹⁸¹, sino que en un ejercicio de su soberanía, los estados “cedan voluntariamente el ejercicio de la misma a la organización de que se trate”¹⁸².

En segundo término el Derecho Internacional es,

“esencialmente un derecho convencional, mientras que el Derecho Comunitario, si bien tiene su origen en los tratados fundacionales, será ampliamente desarrollado por las

¹⁸⁰ .- Ibid.- pág. 70

¹⁸¹ .- Sobrino José Manuel, “Derecho de Integración, Marco Conceptual y Experiencia de la Unión Europea”, en *Integración y Supranacionalidad, Soberanía y Derecho Comunitario en los Países Andinos*, Comunidad Andina, Secretaría General. Lima; 2001. Pág. 45.

¹⁸² .- Ibid, pág. 45.

instituciones comunitarias que en dichos tratados se crean, las cuales disponen de un auténtico poder normativo que es generador de lo que se va a llamar Derecho Comunitario derivado.”¹⁸³

El derecho comunitario por tanto es un conjunto de normas que rigen a un conjunto de Estados bajo condiciones propias y específicas, las cuales hallan su fundamento en que “los Estados miembros han consentido limitar, a favor de las instituciones comunitarias y en ámbitos específicos, el ejercicio de sus derechos soberanos.”¹⁸⁴

En consecuencia, el derecho comunitario parte de un acuerdo convencional en el orden internacional ya que los Estados deben consentir en su procedencia, aunque adquiere su independencia a través del derecho comunitario derivado. Dado que justamente en base de la cesión de competencias soberanas realizadas por los Estados a los órganos comunitarios, son estos los que se encargan de emitir esta normativa derivada obligando a los Estados miembros a su acatamiento y cumplimiento. Este fenómeno de cesión se distingue por dos características básicas: “la transferencia de una porción de la soberanía con delegación de competencias”¹⁸⁵, y “la existencia de órganos e instituciones comunitarias autónomas en los que la toma de decisiones y expedición de sus fallos sean aceptados por todos los países de la comunidad”¹⁸⁶.

El Derecho Comunitario adquiere su independencia del derecho internacional, cuando en su desarrollo crea normas, las cuales están dotadas de las siguientes virtudes:

- a. Aplicabilidad inmediata, significa que la norma comunitaria no necesita de un acto normativo nacional para que se integre al derecho positivo, sino que “adquiere automáticamente estatuto de derecho positivo en el orden interno de los

¹⁸³.- Calogero Pizzolo, ob.cit., pág. 70

¹⁸⁴.- Sobrino José Manuel; ob.cit. 38.

¹⁸⁵.- Michael Schueitzer, citado por: César Montaña Galarza, “El Derecho de la Integración o Derecho Comunitario”, en *Derecho de la Integración*, coord. César Montaña Galarza, Universidad Técnica Particular de Loja, Primera edición, 2.000, pág. 67

¹⁸⁶.- Ibid.

Estados”¹⁸⁷. Principio que encuentra su razón y su excepción en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (TCTJAC):

“Artículo 3.- Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigencia en cada País Miembro.”

Como se observa, la norma comunitaria será obligatoria para los estados miembros inmediatamente luego de que se haya publicado en la Gaceta Oficial del Acuerdo. A menos que en el propio texto de la Decisión se requiera que para que entre en plena vigencia, esta deba ser incorporada al derecho interno mediante un acto normativo nacional.

- b. El efecto directo en cambio se refiere a la posibilidad de las personas de demandar ante autoridades nacionales la aplicación de la norma comunitaria, “de suplicar ante su juez nacional la aplicación del ordenamiento de la comunidad en sus relaciones de carácter jurídico con las administraciones públicas o los particulares; también a falta de norma nacional o en sustitución de ella si fuere incompatible”¹⁸⁸

Este principio como el principio de supremacía se deducen de:

¹⁸⁷.- Sobrino José Manuel; ob. cit. 51.

¹⁸⁸.- Paz Andrés Sáenz De Santa María, *Introducción al Derecho de la Comunidad Europea*, Citado por: César Montaña Galarza, “Comentarios y Reflexiones sobre el Derecho Comunitario”, en *Foro*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2003, pág. 220.

“dos obligaciones elementales que se imponen los países en vía de integración; por un lado, una obligación de hacer, que consiste en adoptar las medidas que se requieran para asegurar el cumplimiento del derecho comunitario; y, por otro, una obligación de no hacer, consistente en no adoptar ni usar ninguna medida contraria al ordenamiento jurídico de la comunidad o que obstaculice su correcta aplicación (art. 4 del TCTJAC).”¹⁸⁹

El artículo 4 del TCTJAC, establece:

“Artículo 4.- Los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación.”

- c. La supremacía del derecho comunitario supone la “prelación del derecho de la comunidad sobre el derecho nacional en caso de conflicto;”¹⁹⁰ concepto alrededor del cual se derivan consecuencias importantes como que la norma comunitaria solo pueda ser reformada o derogada por otra de similar naturaleza, así mismo el derecho interno no podrá establecer condiciones que afecten su aplicabilidad.

Este principio en la Comunidad Andina ha sido desarrollado vía jurisprudencial, así en la sentencia del proceso 3-AI-96, “el tribunal andino señaló a la primacía como la virtud del ordenamiento comunitario para anteponerse a un mandato de derecho interno que sea contrario, cualquiera sea el rango de este último.”¹⁹¹

- d. Finalmente, como consecuencia de todos los elementos anteriores se desprende el principio de responsabilidad del Estado, frente a otros estados o frente a

¹⁸⁹.- Montaña Galarza César, “Comentarios y Reflexiones sobre el Derecho Comunitario”, ob. cit., pág. 216.

¹⁹⁰.- Ibid, pág. 218.

¹⁹¹.- Mónica Rosell, citada por César Montaña Galarza, Ibid, pág. 218.

particulares, por los daños que el incumplimiento de la norma comunitaria genere. Así en el artículo 30 del TCTJAC, establece:

“Artículo 30.- La sentencia de incumplimiento dictada por el Tribunal, en los casos previstos en el Artículo 25, constituirá título legal y suficiente para que el particular pueda solicitar al juez nacional la indemnización de daños y perjuicios que correspondiere”.

Por tanto una vez reconocido el incumplimiento del ordenamiento comunitario, el afectado podrá demandar la respectiva indemnización.

4.2.- LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL DERECHO COMUNITARIO ANDINO.-

En la Comunidad Andina los precios de transferencia, han cobrado plena vigencia comunitaria a raíz de la publicación de la Decisión 578. Esta Decisión viene a reemplazar a la Decisión 40 vigente desde enero de 1981.

La Decisión 578, en sus artículos 6 y 7 se refiere a los precios de transferencia. En su artículo 6¹⁹² aclara que las rentas de empresas que operen en más de un País Miembro, serán gravadas bajo el principio de la fuente, sin embargo la Administración Tributaria

¹⁹² .- Decisión 578.- **Artículo 6.- Beneficios de las empresas**

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

podrá establecer la base imponible como si estas empresas fueran independientes, distintas y separadas, es decir bajo un marco de plena competencia. En el momento que se reconoce la facultad de la Administración Tributaria de determinar la base gravable bajo principios de libre mercado, está otorgando la facultad de corregir precios de transferencia si estos no corresponden a los principios de independencia, con la única limitación de evitar la doble tributación y al mismo tiempo de impedir la evasión fiscal. Inicialmente la intención de este artículo es consagrar el principio de la fuente y definir cuales son los casos de lo que se conoce como “establecimiento permanente”, que aunque no esté expresamente definido así, el caso de los representantes y de los establecimientos recogidos en tal artículo corresponden a tal concepto. Así estaba formulado el artículo 7 de la Decisión 40¹⁹³, el cual simplemente aclara bajo qué condiciones las operaciones con representantes o instalaciones deberán aplicar el principio de la fuente, pero no otorgaba facultad para determinar precios de transferencia y por tanto modificar la base gravable.

Otro aspecto interesante en este artículo 6 es que la Decisión delega ciertos aspectos a la normativa interna de los Países Miembros, así establece que para determinar la base

¹⁹³.- Decisión 40.- Artículo 7: Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considera, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra en construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

imponible cada país podrá recurrir a su normativa interna. La norma está formulada no solo en cuanto se refiere al proceso de determinación, el cual al no haber normativa comunitaria será determinado por la legislación interna de cada país, sino que también permite que sea la legislación interna la que defina que aspectos están comprendidos en la base imponible.

El artículo 7¹⁹⁴ de la Decisión 578 en cambio establece los casos de vinculación entre empresas ubicadas en más de un País Miembro. En este caso la norma no remite ningún aspecto a la legislación nacional para que ésta complemente o reglamente. Considero que la norma comunitaria ha establecido taxativamente cuales son los supuestos de vinculación, por tanto en virtud del principio del principio de complemento indispensable¹⁹⁵, la norma nacional solo podrá normar aspectos que no estén regulados por la norma comunitaria.

¹⁹⁴.- Decisión 578, **Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas**

1. Cuando

a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro, **y en uno y otro caso las dos empresas** estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.

2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

¹⁹⁵.- El principio de complemento indispensable se refiere a que la norma nacional no podrá legislar sobre aspectos que estén regulados por la norma Comunitaria. Por tanto podrá regular aspectos que expresamente sean derivados por la norma comunitaria para definición en el derecho interno, o cuando aunque no exista esta derivación expresa, la norma comunitaria necesite un desarrollo normativo para ser aplicable, así lo establece jurisprudencia del Tribunal Andino como en el Proceso de Interpretación Prejudicial 3-IP-96 de 11 de diciembre de 1996: "Dentro del principio de la complementariedad que debe existir entre el derecho comunitario y el nacional, cuando el primero no regule alguno o algunos aspectos o campos de la propiedad industrial, que puedan ser llenados por el derecho interno se ha de entender que "no es admisible en ningún caso que la autoridad nacional intente regular aspectos del régimen marcario ya definidos en la Decisión 85, o que se pretenda que continúen vigentes en el ordenamiento interno, normas nacionales que la contradigan, pues ello equivaldría a permitir la modificación unilateral y por

Si bien es cierto, la lista no establece porcentajes de participación en las otras empresas, ni grado de parentesco entre las personas, ello no implica que la norma sea insuficiente, o que los países tengan facultades de establecerlos. Considero que la norma es clara, por ello basta con demostrar que existe participación o incidencia sobre el capital o decisión de una empresa sobre otra para demostrar vinculación, sin que sea necesario indagar cual es el porcentaje de participación. Igualmente la norma al referirse a personas establece que si “unas mismas personas” participaren en la dirección o control de la empresa entonces existirá vinculación, por tanto la Administración deberá demostrar que se trata de unas mismas personas, más no el grado de familiaridad o parentesco entre ellas.

Ahora esta norma al corresponder al derecho derivado de la Comunidad Andina, obliga a los Estados a acatar esta norma dentro de su derecho interno sin modificación pero en lo que se refiere a relaciones que envuelvan a empresas ubicadas en Países Miembros. Considero que la legislación interna de cada país puede establecer diferentes relaciones de vinculación o establecer porcentajes o grados de parentesco, pero solo se aplicarán en relaciones que no impliquen otro País Miembro, así los Países Miembros tendrán libertad para establecer su normativa en relación a terceros conforme sean sus intereses.

De hecho considero esta Decisión ha recogido tal lógica cuando en el artículo 20¹⁹⁶

tanto arbitraria del régimen común”. No se puede admitir, en consecuencia, que la legislación nacional modifique, agregue o suprima normas sobre tales aspectos, o que se insista en mantener la vigencia de leyes nacionales anteriores a la norma comunitaria incompatibles con ella. En tal sentido debe precisarse que tampoco sería admisible que se agreguen por la autoridad nacional otros requisitos para la configuración de un derecho de propiedad industrial, o que se adicionen causales o motivos para la pérdida de tales derechos. Ello equivaldría a desconocer la eficacia propia del derecho de la integración.” Así también en el proceso 75-IP-2005: “El principio de complementación indispensable de la normativa comunitaria, consagra lo que algunos tratadistas denominan “norma de clausura”, según la cual se deja a la legislación de los Países Miembros la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria, ya que es posible que aquélla no prevea todos los casos susceptibles de regulación jurídica. Debe advertirse que en la aplicación de esta figura, las legislaciones internas de cada país no podrán establecer exigencias, requisitos adicionales o dictar reglamentaciones que de una u otra manera entren en conflicto con el derecho comunitario andino o restrinjan aspectos esenciales regulados por él, de manera que signifiquen, por ejemplo, una menor protección a los derechos consagrados por la norma en este caso andina.”

¹⁹⁶ .- Decisión 578, **Artículo 20.- Interpretación y Aplicación**

dispone que su interpretación y aplicación deberá considerar evitar la doble tributación a nivel comunitario, por ello limita el alcance de la Decisión a tal nivel.

Luego de que la Decisión 578 define los supuestos de vinculación, reconoce a los Países Miembros la facultad de corregir los precios pactados entre ellas si éstos no corresponden a condiciones que hubieran pactado empresas libres de tal vinculación. Ahora esta parte del artículo sí necesita un desarrollo legislativo propio de los Países Miembros, pues las “condiciones”, no se definen por si solas, y no están definidas en ninguna parte de la Decisión, por tanto son las legislaciones internas las que deberán establecer en que consisten.

Finalmente, en el mismo artículo se incluye la facultad y el deber de los Estados de realizar ajustes primarios y ajustes correlativos, a fin de asignar a cada uno la renta que cada empresa hubiera percibido en condiciones de independencia sin crear una doble imposición.

Por otro lado, la Decisión 578 reitera lo contenido en la Decisión 40, en cuanto en su artículo 19¹⁹⁷ faculta a las administraciones tributarias en forma directa, a que sean estas

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

¹⁹⁷ .- **Artículo 19.- Consultas e información**

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a la del otro País Miembro;

las que puedan realizar las consultas necesarias entre sí para resolver en forma amistosa de mutuo acuerdo diferencias en cuanto a la aplicación de la Decisión o también para establecer medidas de control de fraude y evasión. Facultad que también comprende la posibilidad que las administraciones tributarias resuelvan diferencias en cuanto a posibles conflictos entre sus legislaciones internas, dado que como la propia Decisión la establece, toda interpretación y aplicación de la misma debe apuntar a eliminar la doble imposición.

Sin embargo, la Decisión 578 supera a la Decisión 40 en cuanto establece que además de la posibilidad de resolver de mutuo acuerdo mediante consultas sus diferencias, las administraciones tributarias puedan realizar determinaciones tributarias simultáneas, y además tengan la facultad legal de utilizar la información que obtengan de sus consultas y/o determinaciones para fines de control tributario.

Finalmente, esta Decisión permite que la Administración Tributaria la cual está ejerciendo su facultad de recaudación respecto a un contribuyente, pueda solicitar la colaboración de otro País Miembro cuando en el País Miembro donde está ubicado el contribuyente no existan los suficientes bienes para el recaudo.

Por otro lado, al analizar el arbitraje como mecanismo de solución de diferencias dentro del marco de la Comunidad Andina, el artículo 47¹⁹⁸ del Acuerdo de Cartagena establece que las controversias que surjan de la aplicación del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina se someterán a las normas que crean el Tribunal de Justicia. A su

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

¹⁹⁸ .- Acuerdo de Cartagena, Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino, Decisión 406: Artículo 47.- La solución de controversias que surjan con motivo de la aplicación del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, se sujetará a las normas del Tratado que crea el Tribunal de Justicia.

vez el artículo 38¹⁹⁹ del Tratado de Creación del Tribunal otorga competencia al Tribunal para resolver mediante arbitraje las controversias que se generen entre órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración o entre éstos y terceros, siempre que las partes así lo hayan acordado, posibilidad que también está prevista para los particulares cuando sus contratos de carácter privado se rijan por el ordenamiento comunitario andino. El artículo 39.- del mismo Tratado faculta también a la Secretaría General para que actúe como árbitro pero solamente en contratos privados celebrado por particulares que se rijan por el ordenamiento comunitario andino, es decir los particulares pueden elegir someter sus controversias a arbitraje si sus contratos privados se rigen por el ordenamiento comunitario andino tanto al Tribunal como a la Secretaría.

Es preciso recalcar que en la Decisión 40 se incluía un párrafo expreso que se refería a la posibilidad que disponen los países a sujetarse a los mecanismos de solución de controversias previstos en el Acuerdo de Cartagena, previa intervención del Consejo de Política Fiscal²⁰⁰. Contrariamente, la Decisión 578 no incluye tal remisión.

En el marco comunitario andino, el arbitraje está circunscrito a contratos, convenios, o acuerdos, en tal razón no podría operar por discrepancias originadas en la interpretación de Decisiones que envuelvan temas tributarios.

¹⁹⁹ .- Tratado de Creación del Tribunal Andino, Artículo 38.- El Tribunal es competente para dirimir mediante arbitraje las controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de contratos, convenios o acuerdos, suscritos entre órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración o entre éstos y terceros, cuando las partes así lo acuerden.

Los particulares podrán acordar someter a arbitraje por el Tribunal, las Controversias que se susciten por la aplicación o interpretación de aspectos contenidos en contratos de carácter privado y regidos por el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

A elección de las partes, el Tribunal emitirá su laudo, ya sea en derecho o ya sea en equidad, y será obligatorio, inapelable y constituirá título legal para solicitar su ejecución conforme a las disposiciones internas de cada País Miembro.

²⁰⁰ .- Artículo 4.- Cuando existieren dificultades o dudas originadas en la aplicación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros que no pudieren resolverse mediante la consulta a que se refiere el artículo 20 de dicho Convenio, los antecedentes respectivos se someterán al Consejo de Política Fiscal para su consideración.

Si la intervención del Consejo no conduce a la solución del problema, los Países Miembros podrán sujetarse a los procedimientos establecidos en la Sección D del Capítulo II del Acuerdo de Cartagena.

Para los efectos de este artículo, el Consejo de Política Fiscal se podrá reunir a solicitud de cualquier País Miembro.

En todo caso, tanto los particulares, como los Estados, tienen mecanismos de solución de controversias a los que pueden acceder directamente dentro del marco del ordenamiento jurídico andino, como a continuación detallo.

El arbitraje no es el único mecanismo de solución de controversias previsto en el ordenamiento comunitario andino, “Todo Ordenamiento Jurídico para tener eficacia o vigencia tiene que poseer un mecanismo de control jurisdiccional el cual cumple una triple función: a) Ejercer el control de legalidad sobre los propios órganos del sistema; b) Sancionar los incumplimientos; y, c) Realizar la interpretación obligatoria de las normas de ese ordenamiento.”²⁰¹ En tal razón, también están previstas las acciones de nulidad, interpretación prejudicial y de incumplimiento.

El artículo 17²⁰² del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina establece la acción de nulidad cuya finalidad “es la tutela del ordenamiento jurídico andino, es decir, preservar la juridicidad del sistema y dejar sin efecto las normas jurídicas que sean contrarias a las normas superiores a las que deben estar sometidas.”²⁰³ Este control de legalidad de la normativa comunitaria tiene como destinatario principal las normativas derivadas, expedidas dentro del ejercicio propio de las competencias delegadas a los órganos comunitarios.

Esta acción de nulidad opera cuando el acto ha sido emitido, y surte efectos cuando ha sido declarado nulo. Mientras tanto, el acto sujeto a la acción de nulidad conservará su

²⁰¹.- Juan José Calle Y Calle; “La supranacionalidad y la Jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina”, en *Revista Peruana de Derecho Internacional*, Tomo L, Julio Diciembre 2000, N.- 116, Lima Perú, Pág. 57.

²⁰².- Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Art. 17.- Corresponde al Tribunal declarar la nulidad de las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, de la Comisión de la Comunidad Andina, de las Resoluciones de la Secretaría General y de los Convenios a que se refiere el literal e) del Artículo 1, dictados o acordados con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, incluso por desviación de poder, cuando sean impugnados por algún País Miembro, el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, la Comisión de la Comunidad Andina, la Secretaría General o las personas naturales o jurídicas en las condiciones previstas en el Artículo 19 de este Tratado

²⁰³.- Tangarife T. Marcel, “Sistema Jurisdiccional en el Proceso Andino”, en *Integración y Supranacionalidad, Soberanía y Derecho Comunitario en los Países Andinos*, Comunidad Andina, Secretaría General. Lima; 2001. Pág. 173

presunción de legalidad. Sin perjuicio de que si a juicio del Tribunal, de acuerdo a lo previsto en el artículo 21²⁰⁴ del TCTJCA, dicho acto pudiere causar al demandante perjuicios irreparables pueda ordenar la suspensión provisional o disponer otras medidas cautelares. Es decir, los actos de la Administración comunitaria gozan de una presunción de legalidad por lo que es reputada válida y por tanto de obligatorio cumplimiento, mientras su validez no sea impugnada y debidamente declarada inválida mediante esta acción.

Las causales de impugnación en un proceso de nulidad son: “todos aquellos que puedan afectar la validez de un acto administrativo, sea en el fondo o en la forma y pueden desembocar en la nulidad absoluta o relativa del acto”²⁰⁵. Causales de anulación que han sido analizadas por el Tribunal, partiendo de cinco elementos esenciales del acto: “la incompetencia, como vicio en el sujeto; el vicio de forma, atinente al elemento formal del mismo; la desviación de poder, relativo al vicio en el fin perseguido; el falso supuesto de hecho o de derecho, que tiene que ver con la causa; y, finalmente, la imposibilidad, ilicitud o indeterminación del contenido del acto, referente al objeto de éste.”²⁰⁶

Están autorizados a presentar esta acción de nulidad: países miembros, Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, La Comisión de la Comunidad Andina, la Secretaría General o las personas naturales o jurídicas que sientan afectados sus derechos subjetivos o intereses legítimos. El interés legítimo comprende también que sea un interés directo y suficiente, es decir la legitimidad no puede estar marcada por el mero hecho de tener un interés de tutelar la legalidad, sino que parte de que este interés

²⁰⁴.- Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, “Artículo 21.- La interposición de la acción de nulidad no afectará la eficacia o vigencia de la norma o Convenio impugnados. Sin embargo, el Tribunal, a petición de la parte demandante, previo afianzamiento si lo considera necesario, podrá ordenar la suspensión provisional de la ejecución de la Decisión, Resolución o Convenio acusados de nulidad o disponer otras medidas cautelares, si causa o pudiere causar al demandante perjuicios irreparables o de difícil reparación mediante la sentencia definitiva.”

²⁰⁵.- Sentencia, en el proceso 5-AN-97, Acción de nulidad propuesta por Venezuela.

²⁰⁶.- PROCESO: 04-AN-97, Contrachapados de Esmeraldas S.A. y Otros.

debe reflejar intereses directamente relacionados al patrimonio de esta persona.

La acción de incumplimiento “está destinada a poner en funcionamiento las competencias del Tribunal de Justicia para ejercer control sobre los actos de los Estados miembros del Acuerdo. En razón de sus fundamentos y de sus alcances y características, da origen, de igual manera, a las competencias de este órgano para dirimir, por la vía jurisdiccional o por la vía de la adjudicación, las controversias que se presenten entre dichos Estados.”²⁰⁷ Esta acción puede iniciarse cuando se considere que un Estado miembro ha incurrido en incumplimiento de las obligaciones emanadas de las normas que conforman el ordenamiento jurídico del Acuerdo. La potestad juzgadora del Tribunal mediante esta acción funciona como un control de acatamiento del Derecho Comunitario por parte de los Estados, considerando la preeminencia de este frente al derecho interno.

La interpretación prejudicial debe ser iniciada por las autoridades judiciales de los Estados miembros. El artículo 33.-²⁰⁸ el Tratado de Creación del Tribunal, establece que los jueces nacionales que conozcan de un proceso en que deba aplicarse alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico del Acuerdo, podrán solicitar la interpretación del Tribunal acerca de dichas normas, siempre que la sentencia fuere susceptible de recursos en derecho interno. En caso de que la sentencia no fuere susceptible de recursos posteriores, el respectivo juez está obligado a suspender el procedimiento y a solicitar la interpretación del Tribunal. La interpretación prejudicial realizada por el Tribunal es de obligatorio cumplimiento para la autoridad judicial. La

²⁰⁷.- Zelada Castedo Alberto; *Solución de Controversias en el Derecho Internacional Económico y en el Derecho de la Integración Económica Regional*, Universidad Andina Simón Bolívar; Sucre; 1996, pág. 94.

²⁰⁸.- Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, Artículo 33.- Los jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, podrán solicitar, directamente, la interpretación del Tribunal acerca de dichas normas, siempre que la sentencia sea susceptible de recursos en derecho interno. Si llegare la oportunidad de dictar sentencia sin que hubiere recibido la interpretación del Tribunal, el juez deberá decidir el proceso. En todos los procesos en los que la sentencia no fuere susceptible de recursos en derecho interno, el juez suspenderá el procedimiento y solicitará directamente de oficio o a petición de parte la interpretación del Tribunal.

interpretación rige solamente para el caso objeto de la consulta, y por tanto no exime a la autoridad local judicial, la obligación de consultar en casos similares o análogos. El Tribunal en materia de interpretación prejudicial solo tiene competencia para pronunciarse sobre interpretación de normas comunitarias, no sobre normas locales o nacionales, aún cuando éstas sean motivo del problema a interpretarse.

Aunque no sea la intención de este trabajo analizar la aplicabilidad y aceptación del derecho comunitario es importante agregar que a pesar de que exista la facultad de juzgar incumplimientos o dirimir diferencias y la de establecer sanciones, también es cierto que la comunidad internacional, aún dentro del derecho comunitario, carece de la coactividad necesaria para compeler a los Estados incluso en contra de su voluntad a cumplir con sus fallos, lo cual puede constituir un obstáculo para exigir su total cumplimiento.

En este orden de ideas por ejemplo, existen autores en Perú que sostienen que las normas tributarias comunitarias deben ser, previamente a ser aplicadas, incorporadas al derecho interno mediante un acto legislativo propio, en cuanto se refieran a cuestiones tributarias. Así Francisco Pantigoso opina:

“Consideramos que aún cuando el Perú asumió la obligación de acatar las Decisiones comunitarias, dada la estructura de nuestra Constitución, no se habrían comprendido materias como la tributaria por lo que en caso de presentarse un conflicto con las leyes de la materia, éstas últimas podrían ser aplicadas al amparo del Principio de Legalidad. En ese sentido correspondería que en las Decisiones que contengan disposiciones distintas u opuestas a lo establecido legalmente, se utilice un procedimiento de

aprobación indirecto, es decir, se someten a la aprobación del Congreso, a fin de evitar conflictos de aplicación”.²⁰⁹

Su conclusión se basa en un pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal, en el cual se reconoce la primacía de la norma comunitaria sobre la norma con carácter de ley, debiendo tener en cuenta que tal pronunciamiento fue emitido en tal sentido porque la Decisión 40 fue aprobada por el Congreso mediante Decreto Ley, es decir hubo incorporación nacional al derecho interno.²¹⁰

En sentido opuesto se manifiestan: Alfredo Lewin Figueroa y Luz Clemencia Alfonso, quienes sostienen que la Decisión 578 “entra a regir el 1 de enero de 2005 sin que exista necesidad de que sea incorporada al derecho interno colombiano por una ley de la República.”²¹¹. Conclusión que surge de lo previsto en la propia Decisión, y en la normativa del Tratado de Creación del Tribunal Andino, así como en opiniones de la Corte Suprema de Justicia de Colombia²¹² y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.²¹³

Es importante resaltar la posición jurisprudencial que ha adoptado el Tribunal Andino, el cual como ya mencionamos anteriormente ha desarrollado jurisprudencialmente los principios de aplicabilidad inmediata, efecto directo y supremacía. Así, el Tribunal expresa dentro del proceso 34-AI-2001, sentencia de 22 de septiembre del 2004, publicada en G. O. N° 1156, de 10 de enero del 2005:

²⁰⁹.- Pantiagoso Velloso Da Silveira Francisco, “La Decisión N° 578 y sus Implicancias Tributarias en el Perú”, en *Armonización Tributaria: Implicancias en el Perú de Convenios de Doble Imposición Tributaria y otros Convenios*, Enfoque Internacional, Suplemento Especial de Análisis Tributario, Diciembre del 2004, pág. 26.

²¹⁰.- Revisar: Francisco Pantiagoso Velloso Da Silveira, ob. cit., pág. 26.

²¹¹.- Alfredo Lewin Figueroa, Luz Clemencia Alfonso Hostios, “La Decisión 578 y el Impuesto sobre la Renta en Colombia” en *Armonización Tributaria: Implicancias en el Perú de Convenios de Doble Imposición Tributaria y otros Convenios*, Enfoque Internacional, Suplemento Especial de Análisis Tributario, Diciembre del 2004, pág. 27.

²¹².- “Las reglas expedidas por la entidad andina rigen de manera directa, sin necesidad de someterse a procedimientos previstos de admisión en cada uno de los Estados que componen el área territorial del pacto; sólo cuando éste lo establece o la naturaleza de las materias lo exige, requiere el desarrollo de trámites nacionales”, Corte Constitucional, Sentencias C 231 de 1997 y C227 de 1999; ibid.

²¹³.- Concepto DIAN 044118 del 14 de julio de 2004, ibid.

“En definitiva, frente a la norma comunitaria, los Estados Miembros... no pueden formular reservas ni desistir unilateralmente de aplicarla, ni pueden tampoco escudarse en disposiciones vigentes o en prácticas usuales de su orden interno para justificar el incumplimiento o la alteración de obligaciones resultantes del derecho comunitario. No debe olvidarse que en la integración regida por las normas del ordenamiento jurídico andino, los Países Miembros están comprendidos (sic) ‘a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculicen su aplicación, como de modo expreso preceptúa el artículo 5, segunda parte, del Tratado de 26 de mayo de 1979, constitutivo de este Tribunal’.”

(...) “El derecho de la integración, como tal, no puede existir si no se acepta el principio de su primacía o prevalencia sobre los derechos nacionales o internos de los Países Miembros... En los asuntos cuya regulación corresponde al derecho comunitario, según las normas fundamentales o básicas del ordenamiento integracionista, se produce automáticamente un desplazamiento de la competencia, la que pasa del legislador nacional al comunitario. La Comunidad organizada invade u ocupa, por así decirlo, el terreno legislativo nacional, por razón de la materia, desplazando de este modo el derecho interno. El legislador nacional queda así inhabilitado para modificar, sustituir o derogar el derecho común vigente en su territorio, así sea con el pretexto de reproducirlo o de reglamentarlo, y el juez nacional, a cuyo cargo está la aplicación de las leyes comunitarias, tiene la obligación de garantizar la plena eficacia de la norma común ... El derecho de la integración no deroga leyes nacionales, las que están sometidas al ordenamiento interno: tan sólo hace que sean inaplicables las que le resulten contrarias. Ello no obsta, por supuesto, para que dentro del ordenamiento interno se considere inconstitucional o inexecutable toda norma que sea incompatible con el derecho común ...” (Sentencia dictada en el expediente N° 2-IP-90. Gaceta Oficial N° 69, del 11 de octubre de 1990).”

Como se observa la posición del Tribunal Andino es clara respecto a la aplicación de la norma comunitaria frente a la norma nacional. El ordenamiento comunitario encuentra

la razón de su existencia y de su aplicabilidad en la posibilidad total de prevalecer sobre la norma interna sin excepción. A pesar de ello, no se puede desconocer que el tema tributario es un tema de singular importancia y sensibilidad para todo estado en general, no solo por que es la expresión misma de la soberanía estatal, sino también por que se está tratando con un tema del cual dependen los recursos y financiamiento con el cual los estados han de operar. Por ello toda norma que limite tal potestad no será de fácil recibo por los países miembros.

Sin duda el debate sobre la primacía del derecho comunitario aún no termina de hallar plenitud de consensos, en tal razón la aplicabilidad real del derecho comunitario dependerá de la voluntad y conocimiento político y administrativo que empleen los distintos países miembros.

4.3.- SITUACIÓN DE LOS “PRECIOS DE TRANSFERENCIA” EN LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA.

4.3.1. BOLIVIA.- En este país los precios de transferencia todavía no encuentran su completo desarrollo normativo. Actualmente existe solo un artículo²¹⁴ que regula este fenómeno.

En tal artículo se establece el principio de mercado abierto. A diferencia de otras legislaciones y de la doctrina internacional, si los precios de transferencia no

²¹⁴ .- Ley 843 – 2001, **ARTICULO 45°.-** Las sucursales y demás establecimientos de empresas, personas o entidades del exterior, deben efectuar sus registros contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales o establecimientos del exterior, a fin de que los estados financieros de su gestión permitan determinar el resultado impositivo de fuente boliviana.

Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que, directa o indirectamente, la controle, serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes, cuando las condiciones convenidas se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Cuando no se cumplan los requisitos previstos en el párrafo anterior, para considerar las respectivas operaciones como celebradas entre partes independientes, los importes que excedan los valores normales de mercado entre entes independientes no se admitirán como deducibles a los fines de este impuesto.

A los efectos de este artículo se entenderá por empresa local de capital extranjero aquella en que más del 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del capital y/o el poder de decisión corresponda, directa o indirectamente, a personas naturales o jurídicas domiciliadas o constituidas en el exterior.

corresponden a ese principio serán considerados como gastos no deducibles, más no serán objeto de ajuste a valor real. Por tanto, la facultad de corregir los precios de transferencia no se encuentra otorgada, lo que se ha tipificado es una categoría de gasto no deducible a efectos de cálculo de impuesto a la renta, concepto que dista de la realidad de los precios de transferencia básicamente por dos razones.

La primera radica en que reducir los precios de transferencia no apegados a valor de mercado, a gasto no deducible es desconocer que también los precios de transferencia se reflejan en los ingresos de la empresa, en consecuencia el problema está siendo afrontado parcialmente.

La segunda, la sanción por establecer precios de transferencia diferentes al valor de mercado me parece desproporcionada. Los precios de transferencia podrían reflejar una irrealidad parcial, es decir, los precios de transferencia no son sinónimo de fraude o de precio ficticio, lo que implican es que el precio acordado no se corresponde íntegramente al que independientes acordaren, lo cual no anula el concepto del gasto como tal, sino que su monto entra en discusión. En el momento en que la legislación boliviana convierte al precio de transferencia no apegado a valor de mercado, en gasto no deducible, se está anulando en forma total su naturaleza de gasto sin adecuarlo a su valor real, lo cual invalida el saldo del gasto efectivamente y legítimamente realizado y que corresponde a valor de mercado.

Finalmente, se define a la vinculación en base a una participación de propiedad en un porcentaje de un 50%, y a casos de control en la dirección de la empresa, pero la vinculación solo se establece si la controladora o matriz se encuentra en el extranjero, la norma no establece vinculación para los casos en que las sociedades bolivianas ocupan tal calidad.

4.3.2. COLOMBIA.- En Colombia los precios de transferencia entran en vigencia a raíz de la Ley 788 del 27 de diciembre del dos mil dos, la cual reforma el Estatuto Tributario, añadiendo un capítulo que regula este fenómeno, posteriormente tal ley fue modificada por la Ley 863 del 2.003.

La normativa colombiana en el artículo 260-1²¹⁵ del Estatuto Tributario introducido por la Ley citada en primer término, establece que estarán sujetos a determinación los ingresos ordinarios, extraordinarios, costos y deducciones comprendidos en el impuesto a la renta, tomando como referente los precios y márgenes de utilidad que pacten independientes.

Cabe mencionar que de acuerdo al texto del artículo citado el control de precios de transferencia debe ser realizado sin distinción entre vinculados locales y cuando se realiza con extranjeros. Tal aspecto ha sido regulado por la ley 863, la cual limita el estudio de precios de transferencia serán aquellas llevadas a cabo con vinculados económicos o partes relacionadas ubicadas en el extranjero.²¹⁶

²¹⁵.- **Estatuto Tributario, Artículo 260-1. Operaciones con vinculados económicos y partes relacionadas.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

La administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones de las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior.

Para efectos del presente Título, se considera que existe vinculación económica cuando se presente una relación de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los [artículos 260 y 261](#) del Código de Comercio y lo preceptuado en el [artículo 28 de la Ley 222 de 1995](#), o cuando se verifiquen los casos del [artículo 450 y 452](#) del Estatuto Tributario.

El control puede ser individual o conjunto, sin participación en el capital de la subordinada o ejercido por una matriz domiciliada en el exterior o por personas naturales o de naturaleza no societaria.

La vinculación se predica de todas las sociedades que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.

Los precios de transferencia a que se refiere el presente título solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.

²¹⁶.- Ley 863: “Artículo 41. Operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas. Modifíquese el título, el inciso tercero y adiciónense dos incisos al artículo 260-1 del Estatuto Tributario:

Cabe señalar que en el texto del artículo 260-1 del 2002, se establecía que los precios de transferencia podrán ser pactados entre partes relacionadas o partes vinculadas económicamente, lo cual hacía pensar que eran dos supuestos diferentes. Tal hecho fue corregido por la ley 863 del 2003, dándoles a ambas la misma calidad. La vinculación económica en Colombia en líneas generales se da básicamente alrededor de tres principios básicos. El primero tiene que ver con la vinculación económica es decir el porcentaje de propiedad que debe tener la matriz, o su filial, o su subordinada sobre la otra compañía relacionada, que en Colombia es del 50%. El segundo caso se refiere al control en la administración que: la matriz, filial o subsidiaria ejerce sobre la subordinada, sea directamente, o sea a través de tener la mayoría necesaria de votos para designar a la Junta Directiva. En ambos casos la vinculación se halla definida por los artículos 450, 451, 452, del Estatuto Tributario²¹⁷, y los artículos 260 y 261 del Código

“Artículo 260-1. Operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.

“Para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia se consideran vinculados económicos o partes relacionadas, los casos previstos en los artículos 260, 261, 263, y 264 del Código de Comercio; en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y los que cumplan los supuestos contenidos en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario.

Lo dispuesto en este capítulo se aplicará igualmente para la determinación de los activos y pasivos entre vinculados económicos o partes relacionadas.

Así mismo, las disposiciones sobre precios de transferencia, solo serán aplicables a las operaciones que se realicen con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.”

²¹⁷.- **Estatuto Tributario, Artículo. 450** .—Casos de vinculación económica. Se considera que existe vinculación económica en los siguientes casos:

1. Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre una sociedad matriz y una subordinada.
2. Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.
3. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a la misma persona natural o jurídica, con o sin residencia o domicilio en el país.
4. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas, una de las cuales posee directa o indirectamente el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la otra.
5. Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca en un cincuenta por ciento (50%) o más a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.
6. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio, accionista o comunero que posea el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la empresa.
7. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.
8. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a unas mismas personas o a sus cónyuges o parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.

de Comercio²¹⁸. En tercer lugar, la legislación colombiana establece que puede existir vinculación cuando exista unidad de propósito y dirección, es decir se prescinde de la propiedad accionaria, o del control en la administración, sino que en caso que la administración pueda comprobar que un grupo de empresas pertenecen a una dirección y propósito establecido por otra empresa que vendría a ser la matriz, entonces se presumirá la vinculación; esta causal de vinculación considero es de difícil prueba, además que es demasiado general y por tanto puede tornarse arbitraria, así un proveedor y un distribuidor completamente independientes pueden ser considerados vinculados

9. Cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción, evento en el cual cada una de las empresas se considera vinculada económica.

10. Cuando se dé el caso previsto en el artículo anterior (§ ; 0648-1 y ss.).

Artículo.- 451 .—Casos en que una sociedad se considera subordinada. Se considera subordinada la sociedad que se encuentre, en uno cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando el cincuenta por ciento (50%) o más del capital pertenezca a la matriz, directamente, o por intermedio o en concurrencia con sus subordinadas o con las filiales o subsidiarias de éstas.

2. Cuando las sociedades mencionadas tengan, conjunta o separadamente, el derecho de emitir los votos constitutivos del quórum mínimo decisorio para designar representante legal o para contratar.

3. Cuando en una compañía participen en el cincuenta por ciento (50%) o más de sus utilidades dos o más sociedades entre las cuales a su vez exista vinculación económica en los términos del artículo anterior.

Artículo.- 452 .—Cuándo subsiste la vinculación económica. La vinculación económica subsiste, cuando la enajenación se produce entre vinculados económicamente por medio de terceros no vinculados (§ 0648-1 y ss.).

NOTA : Aunque el artículo 260-1 no hace referencia al artículo 451 del Estatuto Tributario, se incluye a continuación por tener relación con el tema.

²¹⁸ .- **Código de Comercio, Artículo. 260** .—Modificado. L. 222/95, art. 26. Subordinación. Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

Artículo. 261 .—Modificado. L. 222/95, art. 27. Presunciones de subordinación. Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.

3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad.

PAR. 1º—Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

PAR. 2º—Así mismo, una sociedad se considera subordinada cuando el control sea ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de alguna o algunas de las entidades mencionadas en el párrafo anterior.

por perseguir el objetivo común de penetrar mercados con un producto determinado; esta causal de vinculación se ve recogida en la ley 222²¹⁹, por expresa remisión del 260 referido.

Adicionalmente, se establece una presunción de vinculación, que admite prueba en contrario cuando las operaciones son realizadas con empresas ubicadas en países de baja tributación. Inicialmente con la reforma del 2002 los paraísos fiscales eran establecidos de acuerdo a listas emitidas por la OCDE o por el Gobierno de Colombia²²⁰; actualmente la definición de un precio de transferencia corresponde exclusivamente al gobierno nacional en base a criterios reglamentarios.²²¹

²¹⁹.- **LEY 222 DE 1995, Artículo. 28.**— Grupo empresarial. Habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección.

Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas.

Corresponderá a la Superintendencia de Sociedades, o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan.

²²⁰.- **Artículo 260-6. Jurisdicción de menor imposición fiscal** . Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en países o jurisdicciones de menor imposición en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para efectos del presente artículo, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen las transacciones a que se refiere el inciso anterior deberán cumplir con las obligaciones señaladas en los artículos 260-4 y 260-8 del Estatuto Tributario

Parágrafo: Son jurisdicciones de menor imposición aquellas que señale la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE o el Gobierno Nacional.

²²¹.- “**Artículo 260-6. Paraísos Fiscales.** Los paraísos fiscales serán determinados por el Gobierno Nacional mediante reglamento, con base en el cumplimiento del primero y uno cualquiera de los demás criterios que a continuación se señalan:

1. Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.
2. Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.
3. Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
4. Ausencia de requerimiento que se ejerza una actividad económica real que sea importante o sustancial para el país o territorio o la facilidad con la que la jurisdicción acepta el establecimiento de entidades privadas sin una presencia local sustantiva.

Además de los criterios señalados, el Gobierno Nacional tendrá como referencia los criterios internacionalmente aceptados para la determinación de paraísos fiscales.

Parágrafo 1°. El Gobierno Nacional actualizará el listado de paraísos fiscales, atendiendo los criterios señalados en este artículo, cuando lo considere pertinente. Igualmente por razones de política exterior y aún cuando se encuentren dentro de los criterios señalados, podrá no atribuir tal calidad a algunas jurisdicciones.

Parágrafo 2° Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en paraísos fiscales en materia del impuesto sobre la renta, son

En cuanto a los métodos para determinar los precios de transferencia, se reconoce expresamente el principio del mejor método, es decir entre los métodos permitidos se deberá tener en cuenta cual es el método que mejor se ajusta a la operación. Los métodos reconocidos son: precio comparable no controlado, precio de reventa, costo adicionado, partición de utilidades, residual de partición de utilidades, y márgenes transaccionales de utilidad de operación. Estos métodos están recogidos en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario²²².

operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Para efectos del presente artículo, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen estas operaciones deberán cumplir con las obligaciones señaladas en los artículos 260-4 y 260-8 del Estatuto Tributario, aunque su patrimonio bruto en el último día del año o período gravable o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los topes allí señalados.”

²²².- **Artículo 260-2. Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas** . El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados económicos o partes relacionadas se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos, para lo cual deberá tenerse en cuenta cuál resulta más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas:

1. Precio comparable no controlado. El método de precio comparable no controlado consiste en considerar el precio de bienes o servicios que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables.
2. Precio de reventa. El método de precio de reventa consiste en determinar el precio de adquisición de un bien o de prestación de un servicio entre vinculados económicos o partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien o del servicio, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta obtenido entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este inciso, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.
3. Costo adicionado. El método de costo adicionado consiste en multiplicar el costo de bienes o servicios por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta obtenido entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este numeral, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas netas.
4. Partición de utilidades. El método de partición de utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por vinculados económicos o partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, de acuerdo con los siguientes principios:
 - a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada una de los vinculados económicos o partes relacionadas.
 - b) La utilidad de operación global se asignará a cada uno de los vinculados económicos o partes relacionadas, considerando, entre otros, el volumen de activos, costos y gastos de cada uno de los vinculados económicos, con respecto a las operaciones entre dichas partes.
5. Residual de partición de utilidades. El método residual de partición de utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por vinculados económicos o partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada entre partes independientes, de conformidad con las siguientes reglas:
 - a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada uno de los vinculados económicos o partes relacionadas.
 - b) La utilidad de operación global se asignará de acuerdo con los siguientes parámetros:
 - (1) Se determinará la utilidad mínima que corresponda, en su caso, a cada una de los vinculados económicos o partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren los numerales 1 a 6 del presente artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

Se faculta a la Administración Tributaria a llegar a acuerdos con los contribuyentes respecto al precio de transferencia establecido, sin que ello implique renuncia de la Administración Tributaria a fiscalizar tales períodos, lo cual en cierta manera torna inoficioso al acuerdo que el contribuyente puede perseguir, dado que implica revelar información comercial relevante a la Administración Tributaria, además del propio gasto que implica una solicitud administrativa, lo cual se vería justificado si la Administración Tributaria restringiría a cambio su facultad determinadora por tales períodos. Pero si no existe tal reciprocidad el contribuyente no obtiene ventaja mayor y tal vez le sea más cómodo preparar toda la documentación y esperar una determinación sin necesidad de descubrirse previamente.

(2) Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el numeral (1), de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre los vinculados económicos involucrados o partes relacionadas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción en que hubiera sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

6. Márgenes transaccionales de utilidad de operación. El método de márgenes transaccionales de utilidad de operación consiste en determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Parágrafo 1. Para los efectos de este artículo, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Parágrafo 2. De la aplicación de cualquiera de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios o de márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular el rango intercuartil que consagra la ciencia económica.

Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran dentro de estos rangos, se considerarán ajustados a los precios o márgenes de operaciones entre partes independientes.

En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango.

Parágrafo 3. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas, en los términos que establezca el reglamento.

La determinación de los precios mediante acuerdo se hará con base en los métodos y criterios de que trata éste Capítulo y podrá surtir efectos en el período gravable en que se solicite, en el período gravable inmediatamente anterior y hasta por los tres períodos gravables siguientes a aquel en que se solicite.

Los acuerdos a que se refiere el presente parágrafo se aplicarán sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En relación a la comparabilidad la norma colombiana²²³ acoge el sistema OCDE en cuanto las diferencias entre las operaciones comparadas no sean relevantes y puedan ser eliminadas con ajustes técnicos; y también en cuanto a los elementos de comparabilidad, es decir: aspectos comerciales, aspectos técnicos, características del mercado, condiciones crediticias, intangibles, condiciones contractuales, estrategias de negocios.

En relación a deberes formales, inicialmente en la ley del 2002 se estableció la obligación de preservar la documentación comprobatoria por un período de cinco años²²⁴. La ley 863 introdujo una reforma, con lo cual se exige a ciertos contribuyentes la presentación de una declaración informativa sobre dichas transacciones²²⁵.

²²³.- **Artículo 260-3. Criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes independientes** . Para efectos del régimen de precios de transferencia, se entiende que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el Artículo 260-2 o, si existen dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta los siguientes atributos de las operaciones, dependiendo del método seleccionado:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, calificación de riesgo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés.

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

c) En el caso de otorgamiento del derecho de uso o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad del bien y volumen de la oferta.

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como la clase del bien, patente, marca, nombre comercial o "know-how", la duración y el grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso.

e) En el caso de enajenación de acciones, el patrimonio líquido de la emisora, ajustado por inflación, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil de la emisora del último hecho del día de la enajenación.

2. Las funciones o actividades económicas significativas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

3. Los términos contractuales reales de las partes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Parágrafo. Cuando los ciclos de negocios o de aceptación comercial de los productos del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrá tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización.

²²⁴.- **Artículo 260-4. Documentación comprobatoria** . Los contribuyentes deberán preparar y conservar por un plazo de cinco años a partir de la expedición del documento, documentación comprobatoria

Por otra parte, la normativa reconoce el derecho del contribuyente a realizar ajustes correlativos, cuando exista un tratado internacional en materia tributaria con otro país.²²⁶

Finalmente, como aspectos relevantes se incluye la obligación del contribuyente de presentar anualmente la información relevante respecto a los precios de transferencia pactados en un período fiscal. Además de que para la interpretación de estos artículos se tomará como referencia los principios contenidos en las Directrices de la OCDE.²²⁷

relativa a cada tipo de operación que celebren con vinculados económicos o partes relacionadas, con la que demuestren que sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones están acordes con los precios o márgenes de utilidad que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Esta documentación deberá contener la información que establezca el reglamento.

²²⁵.- **Artículo 42. Documentación comprobatoria.** Modifícase el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 260-4. Documentación comprobatoria. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación con la que demuestren la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, dentro de los plazos y condiciones que establezca el Gobierno Nacional.

Dicha Documentación deberá conservarse por un término mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1. de enero del año siguiente al año gravable de su elaboración, expedición o recibo y colocarse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta así lo requiera.

²²⁶.- **Artículo 260-5. Ajustes .** Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia tributaria celebrado por Colombia, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestación de un contribuyente residente en ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la parte relacionada residente en Colombia podrá presentar una declaración de corrección sin sanción en la que se refleje el ajuste correspondiente

²²⁷.- **Artículo 260-8. Obligación de presentar declaración informativa .** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan los precios de transferencia, deberán presentar anualmente una declaración informativa de operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.

A esta declaración le son aplicables, en lo pertinente, las normas del Libro Quinto de este Estatuto. Adicionalmente, deberán cumplir con la presentación de la información que mediante reglamento señale el Gobierno Nacional.

Parágrafo. En los casos de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los [artículos 260](#) y 261 del Estatuto Tributario, el Ente Controlante o matriz presentará una declaración e incluirá todas las operaciones relacionadas durante el período declarado.

Artículo 260-9 Interpretación. Para la interpretación de lo dispuesto en este capítulo, serán aplicables la Guías sobre precios de transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones del Estatuto Tributario.

4.3.3.- ECUADOR.- En Ecuador los precios de transferencia aparecieron legislativamente en 1.999 cuando se reforma al Código Tributario, y se promulga una norma que establecía los precios de transferencia:

“Artículo 91.- Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos, o las que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, como entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia de bienes o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, exclusivamente, en los siguientes casos:

- a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieren circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones, para lo cual el sujeto pasivo presentará un informe al Servicio de Rentas Internas;
- b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta, a nivel de primer importador; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,
- c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean.

En cualquier caso la Administración Tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad, así como las normas internaciones de valoración.”

Como se observa, la facultad de la Administración Tributaria de determinar precios de transferencia era limitada a los casos expresa y taxativamente enumerados en el citado artículo 91. Si bien es cierto que en el segundo párrafo de la norma se menciona que se podrán regular los precios de transferencia de bienes o servicios, posteriormente define “exclusivamente” cuales son esos casos, los cuales se reducen a la transferencia de bienes, por ello la Administración Tributaria no podría revisar transferencia de precios en casos de operaciones financieras, regalías por intangibles, comercio de servicios cualesquiera que estos sean y comercio de inmuebles.

En diciembre del 2004 entra en vigencia una reforma al Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, para el período fiscal de 2005. Tal normativa contempla regulaciones sobre precios de transferencia que exceden ampliamente lo previsto en el artículo 91 del Código Tributario, dado que recogen principios OCDE y extienden su aplicación a operaciones de servicios, intangibles, operaciones de financiamiento, lo cual excede lo previsto en el citado artículo, el cual contiene definiciones taxativas. Además ha de considerarse que el Reglamento es de la Ley de Régimen Tributario Interno y no del mencionado Código. Cabe recalcar que la norma contenida en la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 23, no prevé nuevos o

adicionales casos a los contemplados en el artículo 91 citado, al contrario, la norma se remite al Código Tributario como fuente legal de la determinación directa.²²⁸

En el Registro Oficial 166 de 15 de Diciembre del 2005, se publicó el fallo del Tribunal Distrital de lo Fiscal N.-1, en el proceso que se demandaba la nulidad de las reformas al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, publicadas en diciembre del 2004.

El mencionado fallo declara nulos solamente los incisos 3 y 4 del numeral 9 del artículo 4 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Dichos incisos establecían:

"También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia."

En tal virtud, todas las competencias determinativas y liquidatorias de la administración tributaria introducidas por esta reforma reglamentaria quedan intactas. El haber anulado dichos presupuestos presuntivos de vinculación no impiden que la administración tributaria pueda comprobar si existe vinculación real con clientes o proveedores no declarados voluntariamente por el contribuyente, sea cual sea la jurisdicción o régimen fiscal, en el que se encuentren. Así tampoco, relevan al contribuyente de cumplir con las obligaciones contenidas en tal reforma reglamentaria.

La norma ecuatoriana en cuanto a las reglas de vinculación no establece porcentajes de propiedad accionaria, la norma es amplia y presume la vinculación con la sola existencia de una participación en capital de la otra empresa.²²⁹

²²⁸.- Art. 23.- Determinación por la administración.- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente....."

De manera similar que en Colombia, la norma ecuatoriana exige a los contribuyentes declaración de los precios de transferencia pactados durante el ejercicio fiscal anual²³⁰.

Tal declaración comprende un anexo informativo de las operaciones realizadas, y también un estudio de precios de transferencia, denominado informe integral.

²²⁹.- **Art. 4.- Partes relacionadas.**- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad, domiciliado o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de accionistas, por su aporte accionario, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los socios; directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas acorde con la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI.

El término sociedad empleado en este concepto será el entendido por el artículo 98 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

²³⁰.- **Art. ... (66.1).- Anexo de la declaración.**- Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con el artículo 4 de este Reglamento, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán en las Oficinas del Servicio de Rentas Internas el Anexo de precios de transferencia referente a sus transacciones con estas partes, dentro de los 5 días siguientes a la fecha de declaración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución General, en función de los métodos y principios establecidos en los artículos siguientes. Igualmente, deberán presentar el Informe Integral de precios de transferencia, referente a operaciones con partes relacionadas, en la forma y con el contenido que establezca el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución General, en un plazo no mayor a 6 meses desde la fecha de la declaración, conforme lo dispuesto en el artículo 58 de este Reglamento.

Inicialmente, dicho estudio parecía estar dirigido a todos los contribuyentes que mantenían precios de transferencia. Lo cual resultaba una obligación excesiva para muchos contribuyentes que tienen precios de transferencia marginales, y que además pueden ser pactados conforme al principio *arm's length*. Si a ello agregamos el hecho que no siempre los estudios van a contener información fidedigna, exacta y completa, con lo cual la Administración Tributaria va a disponer de información que no siempre va a explicar correctamente la dinámica de precios de transferencia, y que puede ser contrastada con la información obtenida en campo. Con lo cual podríamos concluir, que esta exigencia no solo comporta un coste adicional e innecesario a muchas empresas, sino que además es inoficioso para la Administración Tributaria por que solamente en campo se podrá determinar la veracidad de los datos aportados por la empresa. Afortunadamente, la normativa que regula el contenido de los precios de transferencia, circunscribe la obligación de presentar dichos estudios y anexos a aquellas compañías que realicen operaciones con vinculadas ubicadas en el exterior, y que durante el año 2005, superen los trescientos mil dólares²³¹.

Respecto a la comparabilidad, el Reglamento, establece que para determinar si entre las operaciones existen diferencias relevantes y estas no son susceptibles de ser eliminadas de acuerdo a ajustes técnicos, se deberán considerar: características de los bienes y servicios, funciones desempeñadas, condiciones contractuales, análisis de mercados, estrategias comerciales.²³²

²³¹.- Resolución No. NAC-DGER2005-0640 de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, publicada mediante Registro Oficial 188, del 16 de Enero del 2006.

²³².- **Art. ... (66.3).- Criterios de comparabilidad.-** Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en este capítulo, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos de las operaciones:

En cuanto a los métodos para determinar el reglamento ecuatoriano prevé que se podrán utilizar individual o en forma combinada de tal manera que el resultado demuestre el principio de plena competencia. Los métodos son: método del precio comparable no controlado, método del precio de reventa, método del costo adicionado, método de distribución de utilidades, método residual de distribución de utilidades, método de márgenes transaccionales de utilidad operacional.²³³

-
1. Las características de los bienes o de los servicios, para lo cual se deberá tomar en cuenta, entre otras, las siguientes:
 - a. En caso de la transferencia de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta;
 - b. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
 - c. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;
 - d. En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones;
 - e. En caso de operaciones de financiamiento, el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.
 2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.
 3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.
 4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.
 5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

²³³.- **Art. ... (66.4).- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.**- El precio, en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, deberá ajustarse mediante la aplicación, individual o combinaciones de cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que en su resultado se refleje el principio de plena competencia, en conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior:
1. Método del Precio Comparable no Controlado.- Permite establecer el precio de plena competencia de los bienes o servicios transferidos en cada una de las operaciones entre partes relacionadas, con el precio facturado de los bienes o servicios transferidos en operaciones con o entre partes independientes en operaciones comparables.
2. Método del Precio de Reventa.- Determina el precio de adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

La norma ecuatoriana no prevé ningún tipo de mecanismo de solución de controversias, sean ajustes correlativos o sean acuerdos con la Administración Tributaria. Sin embargo expresamente ha referido la interpretación de las normas de precios de transferencia a los lineamientos OCDE, menciona que éstos serán referencia en cuanto guarden armonía con la legislación interna, y con los tratados celebrados por Ecuador. Por tanto,

PA	=	PR (1 - X%)
----	---	-------------

PA=Precio de Adquisición

PR	=	Precio de Reventa
X%	=	Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.

3. Método del Costo Adicionado.- Determina el precio de venta de un bien o de la prestación de un servicio, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate, a partes independientes, por el resultado de sumar, a la unidad, el porcentaje de la utilidad bruta que hubiere sido obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

$$PV=C (1 + X\%)$$

PV	=	Precio de Venta
C	=	Costo del bien
X%	=	Porcentaje de la utilidad bruta aplicada con o entre partes independientes.

4. Método de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

- Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,
- La Utilidad Operacional Global obtenida, se distribuirá a cada una de las partes relacionadas, considerando, entre otros, el aporte individual de cada parte en activos, costos y gastos empleados en las operaciones entre dichas partes.

5. Método Residual de Distribución de Utilidades.- Determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido asignada con o entre partes independientes, en operaciones comparables, de acuerdo a lo siguiente:

- Se determinará la Utilidad Operacional Global de las operaciones con partes relacionadas mediante la suma de la utilidad operacional obtenida por cada una de ellas; y,
- Con la Utilidad Operacional Global obtenida se determinará y distribuirá, tanto la Utilidad Básica como la Utilidad Residual, de acuerdo a lo siguiente:

1. La Utilidad Básica se obtendrá para cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los otros métodos señalados en este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles.

2. La Utilidad Residual se obtendrá disminuyendo la utilidad básica a que se refiere el numeral 1 anterior, de la utilidad operacional global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas en la operación, en la proporción en que hubiere sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

6. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.- Consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad operacional que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

la posibilidad de que en Ecuador se celebren ajustes correlativos, acuerdos con la administración, determinaciones simultáneas y demás dependerá de que los convenios que haya celebrado lo permitan, claro está independientemente de lo ya estudiado dentro del marco de la Comunidad Andina.

Considero que los mecanismos de solución de controversias como APA's, Refugio Seguro, son mecanismos que no solo favorecen al contribuyente, sino que permite que la Administración Tributaria pueda tener acceso a información y datos en forma más ágil y confiable que a través de una determinación tributaria o a través de un estudio de precios de transferencia, por razones ya anotadas. Considerando estos factores la normativa debería contemplar la posibilidad de acceder a estos mecanismos.

4.3.4. PERÚ.- Los precios de transferencia son tratados en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2.004, en el artículo 32²³⁴.- de dicha ley, se recoge el principio de plena

²³⁴.- **Artículo 32º.-** 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. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Para los efectos de la presente Ley se considera valor de mercado:

1. Para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales y similares.

2. Para los valores, cuando se coticen en el mercado bursátil, será el precio de dicho mercado; en caso contrario, su valor se determinará de acuerdo a las normas que señale el Reglamento.

Tratándose de valores transados en bolsas de productos, el valor de mercado será aquél en el que se concreten las negociaciones realizadas en rueda de bolsa.

3. Para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el que corresponda a dichas transacciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el valor de tasación.

4. Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32º-A.

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Mediante decreto supremo se podrá establecer el valor de mercado para la transferencia de bienes y servicios distintos a los mencionados en el presente artículo.

conurrencia, en forma poco usual se extiende su aplicación al Impuesto a las ventas y al Impuesto Selectivo al Consumo, contradiciendo un poco el desarrollo normal internacional de los precios de transferencia, tradicionalmente considerados solo a efectos de impuesto a la renta, como así lo recogen las legislaciones como la Colombiana en el Estatuto Tributario en su artículo 260-1. Posteriormente, en el artículo 32°-A, extiende la normativa de precios de transferencia para casos en los cuales se origina un menor impuesto a pagar en Perú de lo que se hubiere generado si la operación fuera prevista en relación de libre mercado.²³⁵

Otro aspecto singular es que fuera de lo tradicional la normativa peruana en su artículo 32°-A, establece que no solo estarán sujetas a las reglas de precios de transferencia las operaciones en las que intervienen dos o más jurisdicciones fiscales, sino que también abarca casos de operaciones entre nacionales, cuando una de las partes tenga algún tipo de tratamiento preferencial sobre el impuesto a la renta, o cuando una de las partes haya tenido pérdidas por seis períodos fiscales o más.

Asimismo mediante decreto supremo se determinará el valor de mercado de aquellas transferencias de bienes efectuadas en el país al amparo de contratos cuyo plazo de vigencia sea mayor a quince (15) años, siempre que los bienes objeto de la transacción se destinen a su posterior exportación por el adquirente. El decreto supremo tomará en cuenta los precios con referencia a precios spot de mercados como Henry Hub u otros del exterior distintos a países de baja o nula imposición publicados regularmente en medios especializados de uso común en la actividad correspondiente y en contratos suscritos por entidades del sector público no financiero a que se refiere la Ley N° 27245 y normas modificatorias. El decreto supremo fijará los requisitos y condiciones que deberán cumplir las transacciones antes mencionadas.

²³⁵.- **Artículo 32°-A.-** En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

a) **Ámbito de aplicación**

Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando 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. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
- 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
- 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.

Las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. No son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.

En relación a los supuestos de vinculación, en el artículo 32° ya referido, se establece que estarán sujetas al principio de mercado abierto las operaciones que se hayan establecido entre empresas vinculadas, o cuando la otra parte esté ubicada en un territorio de baja imposición fiscal, es decir se establece una presunción de vinculación en virtud de estar ubicada en tal territorio. Posteriormente este principio de vinculación se complementa con lo establecido en el artículo 32°-A²³⁶, en el cual se establece que la vinculación se origina por participación directa o indirecta, en la administración, control, o capital de la otra, aunque se hace una remisión al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 122-94-EF²³⁷ para que este especifique las causales de vinculación. En este Reglamento se establece como porcentaje de

²³⁶.- b) Partes vinculadas

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

El reglamento señalará los supuestos en que se configura la vinculación.

²³⁷.- Reglamento a la Ley de Impuesto a la Renta. **Artículo 24°.- CONJUNTO ECONOMICO O VINCULACIÓN ECONOMICA**

Para efecto de lo dispuesto en la Ley, se entenderá que existe conjunto económico o vinculación económica cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones:

1. Una persona natural o jurídica posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Más del treinta por ciento (30%) del capital de dos (2) o más empresas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
3. En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de dos (2) o más empresas pertenezca, en más del treinta por ciento (30%), a socios comunes a éstas.
5. Las empresas cuenten con directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros y comerciales que se adopten.
6. Dos o más empresas consoliden Estados Financieros.
7. Una empresa efectúe el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ventas de bienes o servicios a una empresa o a empresas vinculadas entre sí durante los doce meses inmediatos anteriores al mes en el que ocurre la transacción.
8. Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con cada una de las partes contratantes.
9. Cuando una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre los establecimientos permanentes entre sí.

Para que se configure la vinculación económica, las situaciones descritas en los numerales 1 al 6 de este artículo deben darse a la fecha de la transacción, en algún momento del ejercicio gravable en el que la transacción se lleve a cabo o en el ejercicio gravable inmediato anterior a aquél en que ésta se efectúe. Configurada la vinculación económica, ésta regirá por todo el ejercicio gravable.

participación accionaria el treinta por ciento sobre la controlada, y naturalmente especifica el poder de control o administración de una empresa o grupo de personas sobre otras empresas.

Como rasgos de vinculación propios de la legislación peruana, encontramos que aquella se presumirá cuando una empresa efectúe el cincuenta por ciento o más de sus ventas de bienes o servicios a una empresa o conjunto de empresas vinculadas entre sí durante los doce meses anteriores en que ocurre la transacción; adicionalmente, se presumirá vinculación cuando exista un contrato de colaboración empresarial aunque exista contabilidad independiente. Estas dos causales de vinculación prácticamente abarcan todo tipo de alianzas estratégicas, lo cual causa grave perjuicio para la normal circulación de bienes y servicios, dado que se agrega el costo de calcular precios de transferencia, lo cual atenta contra fines de integración de mercados.

Adicionalmente la norma peruana en su artículo 32°-A²³⁸, reconoce la posibilidad de realizar ajustes correlativos, siempre que exista convenio internacional con el país que practicó el ajuste primario, y siempre que este convenio lo permita. Por otra parte, la Administración Tributaria peruana está legalmente facultada para celebrar acuerdos anticipados de precios²³⁹.

²³⁸.- Art. 32°-..... c) Ajustes

El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que éstos se encuentren domiciliados o constituidos en el país.

El ajuste por aplicación de la valoración de mercado se imputará al ejercicio gravable en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas o con residentes en países o territorios de baja o nula imposición.

Cuando de conformidad con lo establecido en un Convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el Convenio, realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país; y, siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio Convenio y el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.

²³⁹.- Art. 32°-A f) Acuerdos Anticipados de Precios

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT solamente podrá celebrar Acuerdos Anticipados de Precios con contribuyentes domiciliados que participen en las operaciones

El artículo 32º-A²⁴⁰, acoge los principios de comparabilidad OCDE, es decir han de ser comparables operaciones que no envuelvan diferencias sustanciales, y que en caso de presentarlas estas puedan ser corregidas mediante un ajuste técnico. Las circunstancias para comparar, son características de la operación, funciones y riesgos asumidos, términos contractuales, circunstancias económicas o de mercado, estrategias de negocios.

Los métodos aceptados para determinación de precios de transferencia, recogidos en el artículo 32º-A²⁴¹ son: método del precio comparable no controlado, método del precio

internacionales a que se refiere el numeral 1) del inciso a) de este artículo, en los que se determinará el precio de las diferentes transacciones que realicen con sus partes vinculadas, en base a los métodos y criterios establecidos por este artículo y el reglamento.

Mediante Decreto Supremo se dictarán las disposiciones relativas a la forma y procedimientos que deberán seguirse para la celebración de este tipo de Acuerdos.

²⁴⁰.- ... d) Análisis de comparabilidad

Las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32º son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

- 1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o
- 2) Que aún cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- i) Las características de las operaciones.
- ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.
- iii) Los términos contractuales.
- iv) Las circunstancias económicas o de mercado.
- v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

²⁴¹.- Art. 32.- e) Métodos utilizados

Los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación:

- 1) El método del precio comparable no controlado
Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- 2) El método del precio de reventa

de reventa, método del costo incrementado, método de la partición de utilidades, método residual de partición de utilidades, método del margen neto transaccional. El método a escoger será aquel que mejor refleje la realidad económica de la operación.

En Perú al igual que en Colombia y Ecuador, el contribuyente debe presentar anualmente una declaración informativa referente a precios de transferencia, la cual comprende metodología utilizada, comparables, estudio técnico; adicionalmente se incluyen las Directrices OCDE como criterio válido para interpretar las normas referentes a este fenómeno.²⁴²

Consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

3) El método del costo incrementado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, multiplicando el costo incurrido por tal proveedor, por el resultado que proviene de sumar a la unidad el margen de costo adicionado que habitualmente obtiene ese proveedor en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

4) El método de la partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios a través de la distribución de la utilidad global, que proviene de la suma de utilidades parciales obtenidas en cada una de las transacciones entre partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes, teniendo en cuenta, entre otros, las ventas, gastos, costos, riesgos asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes vinculadas.

5) El método residual de partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios de acuerdo a lo señalado en el numeral 4) de este inciso, pero distribuyendo la utilidad global de la siguiente forma:

(i) Se determinará la utilidad mínima que corresponda a cada parte vinculada, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos aprobados en los numerales 1), 2), 3), 4) y 6) de este inciso, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

(ii) Se determinará la utilidad residual disminuyendo la utilidad mínima de la utilidad global. La utilidad residual será distribuida entre las partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes

6) El método del margen neto transaccional

Consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Mediante Decreto Supremo se regularán los criterios que resulten relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.

²⁴².- Art. 32°-A... g) Declaración Jurada y otras obligaciones formales

Los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de este artículo deberán presentar

4.3.5. VENEZUELA.- La legislación venezolana empieza a aplicar los precios de transferencia desde 1.999, año en el cual se incluye este tema en la Ley de Impuesto a la Renta. Sin embargo, este fenómeno cobra total aplicabilidad desde el 28 de diciembre del 2001, cuando se reforman las normas vigentes a esa época y se legisla sobre precios de transferencia en forma total, acogiendo las Directrices OCDE, y al igual que las legislaciones colombiana, peruana, y ecuatoriana, acoge tales Directrices como referente técnico para la aplicación e interpretación de precios de transferencia²⁴³.

La norma venezolana recoge el principio *arm's length* y establece la facultad de la Administración Tributaria de poder corregir tales precios tanto de costos, deducciones, precios, montos de contraprestaciones, ingresos por importación y exportación, si estos no se ajustan a valores de plena competencia²⁴⁴.

anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, en la forma, plazo y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.

La documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, deberá ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, durante el plazo de prescripción. Para tal efecto, los contribuyentes deberán contar con un Estudio Técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia. El reglamento precisará la información mínima que deberá contener el indicado Estudio según el supuesto de que se trate conforme al inciso a) del presente artículo.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, a efecto de garantizar una mejor administración del impuesto, podrá exceptuar de la obligación de presentar la declaración jurada informativa, recabar la documentación e información detallada por transacción y/o de contar con el Estudio Técnico de precios de transferencia, excepto en los casos de transacciones que se hayan realizado con residentes de países o territorios de baja o nula imposición. En estos casos, tratándose de enajenación de bienes el valor de mercado no podrá ser inferior al costo computable.

h) Fuentes de Interpretación

Para la interpretación de lo dispuesto en este artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley.

²⁴³.- **Artículo 116.** Para todo lo no previsto en esta Ley, serán aplicables las guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el año 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por la República Bolivariana de Venezuela.

²⁴⁴.- **Artículo 112.** Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones os

Los ajustes correlativos son permitidos siempre que exista convenio internacional suscrito con el Estado que realiza el ajuste primario, y siempre que este convenio así lo permita.²⁴⁵

En cuanto al concepto de partes vinculadas la actual normativa vigente solo reconoce tres supuestos básicos para determinar si existe vinculación o relación: participación directa o indirecta en la dirección, control, o capital de una de las compañías o de las compañías involucradas; persona interpuesta; operaciones efectuadas con personas naturales, jurídicas o entidades domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.²⁴⁶ Con lo cual la normativa venezolana no establece porcentajes de participación accionaria mínimos para establecer vinculación, sino que al igual que la Decisión 578 basta con que exista participación en el control, dirección o capital de la otra empresa.

precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizados con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Artículo 113. La determinación del costo o la deducibilidad de los bienes, servicios o derechos importados y la gravabilidad de los ingresos derivados de la exportación, en las operaciones realizadas entre partes vinculadas, se efectuará aplicando la metodología prevista en este Capítulo.

Artículo 114. Cuando las condiciones que se aceptan o impongan entre partes vinculadas en sus relaciones comerciales o financieras difieran de las que serían acordadas por partes independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las partes de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, serán incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia. La diferencia, en valor, entre el beneficio obtenido por partes vinculadas y el beneficio que habrían obtenido partes independientes en las operaciones a que hace referencia este artículo, se imputará al ejercicio fiscal en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas.

²⁴⁵.- **Artículo 115.** Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por la República Bolivariana de Venezuela, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria venezolana, la parte relacionada residente en la República Bolivariana de Venezuela podrá presentar una declaración sustitutiva en la que se refleje el ajuste correspondiente.

²⁴⁶.- **Artículo 117.** A los efectos de este Capítulo, se entenderá por parte vinculada la empresa que participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

Artículo 118. La normativa prevista en este Capítulo se aplicará a las operaciones efectuadas por medio de personas interpuestas, que no califique como vinculada a una parte residente en la República Bolivariana de Venezuela, por medio de la cual ésta opere con otra en el exterior que califique como vinculada.

Artículo 119. Salvo prueba en contrario, se presume que serán entre partes vinculadas, las operaciones entre personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela y las personas naturales, jurídicas o entidades ubicadas o domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

La comparabilidad²⁴⁷ es establecida de acuerdo a parámetros OCDE, es decir se basa en

²⁴⁷.- **Artículo 120.** Se entenderá como transacción vinculada aquella que es efectuada entre partes vinculadas, de acuerdo a lo dispuesto en la Sección segunda de este Capítulo.

Artículo 121. Se entenderá como transacción no vinculada aquella que es efectuada entre partes independientes, considerándose como tales a los sujetos pasivos no mencionados en la Sección segunda de este Capítulo.

Artículo 122. Una transacción no vinculada es comparable a una transacción si se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: 1. Ninguna de las diferencias, si es que existen, entre las transacciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas transacciones comparadas afectarán materialmente al precio o al margen en el mercado libre; o 2. Pueden efectuarse ajustes razonablemente exactos para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

Artículo 123. Para determinar las diferencias a que hace referencia el artículo anterior, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran según el método utilizado considerando, entre otros, los siguientes elementos:

1. Las características de las operaciones.
2. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.
3. Los términos contractuales.
4. Las circunstancias económicas, y
5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Artículo 124. Deberá efectuarse la comparación entre las características de los bienes o servicios, a objeto de determinar el grado de similitud de las transacciones vinculadas y no vinculadas. En el caso de transferencias de bienes materiales deben considerarse las características físicas de los bienes, su calidad, disponibilidad y volumen de suministro, entre otros. En el caso de prestación de servicio deberá efectuarse la comparación en base a las características referidas a la naturaleza y duración del servicio. En el caso de bienes inmateriales deben considerarse las características referidas a la forma de la transacción (licencia o venta), la clase de derecho de propiedad (industrial o intelectual), la duración, el grado de protección y los beneficios previsibles por el uso de los derechos de propiedad.

Artículo 125. Deberá efectuarse la comparación de las funciones llevadas a cabo por las partes, la cual se basará en un análisis funcional que tendrá como objeto identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas por las partes independientes y por las partes vinculadas, prestando atención a la estructura y organización de las partes. Deberán considerarse funciones tales como: diseño, fabricación, ensamblaje, investigación y desarrollo, servicios, compra, distribución, mercadeo, publicidad, transporte, financiamiento y dirección. Así mismo, se precisará la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y valor para las respectivas partes de la transacción. Deberán identificarse las principales funciones llevadas a cabo por la parte objeto de análisis, con la finalidad de efectuar los ajustes para eliminar cualquier diferencia material en relación con las funciones asumidas por cualquier parte independiente considerada comparable.

Artículo 126. Para identificar y comparar las funciones realizadas se debe analizar los activos que se emplean, considerando entre otros la clase de activos utilizados y su naturaleza, antigüedad, valor de mercado, situación, grado de protección de los derechos de propiedad disponibles, entre otros.

Artículo 127. Se tomarán en consideración los riesgos asumidos por las partes a objeto de comparar las funciones llevadas a cabo por las mismas. Los tipos de riesgos a considerar incluyen los del mercado, tales como las fluctuaciones en el precio de los insumos y de los productos finales; los riesgos de pérdidas asociados con la inversión y el uso de los derechos de propiedad, los edificios y los equipos; riesgos en el éxito o fracaso de la investigación o desarrollo; riesgos financieros como los acusados por la variabilidad del tipo de interés y del cambio de divisas; riesgos de los créditos y otros.

Artículo 128. La división de responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes se efectuará considerando, además, las cláusulas contractuales definidas explícita e implícitamente, la conducta de las partes en la transacción y los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre partes independientes.

Artículo 129. Se considerarán como circunstancias económicas a fin de determinar el grado de comparación de los mercados en los que operan las partes independientes y las partes vinculadas, entre otros: la localización geográfica, el tamaño de los mercados, el nivel de competencia de los mercados, las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores, posición de las empresas en el ciclo de producción o distribución, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutivos, los niveles de insumos y de

que las operaciones no contengan diferencias sustanciales y que no sean sujetas de aplicación de ajustes razonables. Los lineamientos generales para comparar son: características de las operaciones, funciones y riesgos asumidos, contratos, circunstancias económicas y estrategias de mercado. Sin embargo, a diferencia de las normas de los otros países citados, la normativa venezolana es amplia en definir en qué consiste cada uno de estos lineamientos, prácticamente recoge todas las consideraciones de la OCDE para comparar.

Adicionalmente a tales lineamientos se recoge en forma expresa las recomendaciones OCDE en cuanto al análisis individual de la transacción, sin descuidar que pueden existir operaciones complejas que abarquen una serie de transacciones concatenadas y necesarias; así también en cuanto a la pluralidad de resultados para lo cual se considerará el rango de resultados; la necesidad de utilizar datos de años anteriores o posteriores sea para justificar pérdidas o para reconocer ciclos de vida de productos, o de producción; y las circunstancias políticas en las que la operación fue realizada en comparación con operaciones desarrolladas en similares circunstancias políticas, como tipo de cambio, subvenciones, regalías, controles administrativos.²⁴⁸

demanda en el mercado, el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y extensión de las regulaciones gubernamentales del mercado, los costos de producción, los costos de transporte, el nivel de mercado (detallista o mayorista), la fecha y hora de las transacciones y otros.

Artículo 130. Se considerarán como aspectos relativos a las características de las estrategias de negocios: la diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las Leyes laborales existentes o previstas, estrategias de penetración o expansión de mercados; así como todos aquellos factores que se soportan en la marcha diaria de los negocios.

²⁴⁸.- **Artículo 131.** La determinación del valor de que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comerciales de bienes o servicios que fueron efectuadas entre partes vinculadas, se realizará transacción por transacción; excepto los casos en los que las transacciones separadas se encuentren estrechamente ligadas o sean continuación una de otra, no pudiendo valorarse adecuadamente transacción por transacción; debiendo evaluarse juntas usando el mismo método. En aquellos casos en que varias transacciones hayan sido contratadas como un todo, deben ser evaluadas separadamente y, de esta forma, obtener el precio de transferencia para cada elemento, a objeto de considerar si el precio de la transacción como un todo sería el que hubiesen pactado partes independientes.

Artículo 132. Para la determinación del precio que habría sido utilizado entre partes independientes, en transacciones comparables, serán utilizados precios o márgenes únicos. Sin embargo podrán ser utilizados rangos o intervalos que resulten de la aplicación del método o los métodos, cuando la determinación del precio que hubiesen utilizado partes independientes no resulte en un precio o margen exacto y sólo produzca una aproximación a esas operaciones y circunstancias comparables.

En cuanto a la metodología, se recogen los métodos OCDE, en la forma como están expuestos en las Directrices, es decir mediante cinco métodos. Hecho que no debería llamar la atención porque si bien es cierto que las legislaciones colombiana, peruana, y ecuatoriana mencionan seis métodos, también es cierto que dos de ellos están comprendidos en uno según las Directrices OCDE, por tanto tal división en estas legislaciones solo obedecen a una intencionalidad práctica. Así la OCDE reconoce que el método del reparto del resultado, aclarado en el subcapítulo 2.3.2.1.- de este ensayo, puede ser aplicado mediante dos variantes: *contribution analysis*, y, *residual analysis*, los cuales en definitiva vienen a ser categorizados como métodos distintos en las legislaciones citadas, cosa que no sucede en Venezuela, sin que por ello el método del reparto del resultado se vea menoscabado. Los métodos reconocidos son: método de precio comparable no controlado; método del precio de reventa; método del costo adicionado; método de división de beneficios.²⁴⁹

Artículo 133. El rango o intervalo de libre concurrencia, comprende precios o márgenes aceptables para considerar que el precio o margen de una transacción vinculada se adecua al principio de libre concurrencia y son resultado de la aplicación del mismo método de determinación de precios de transferencia a diferentes transacciones comparables, o bien de la aplicación de diferentes métodos de determinación de precios de transferencia.

Artículo 134. Podrán ser utilizados datos de años anteriores o posteriores en la determinación del precio de transferencia, a objeto de determinar, entre otras circunstancias, el origen de las pérdidas declaradas (si las mismas son parte de otras pérdidas generadas en transacciones similares o son el resultado de condiciones económicas concretas de años anteriores), el ciclo de vida del producto, los negocios relevantes, los ciclos de vida de productos comparables, las condiciones económicas comparables, las cláusulas contractuales y condiciones reales que operan entre las partes.

Artículo 135. Se analizarán las diferencias existentes entre las condiciones en que se efectuaron las transacciones entre partes vinculadas y las efectuadas entre partes independientes relativas a la intervención del Estado, que afecten los precios o márgenes comparados, tales como: control de precios, control de tasas de interés, controles de cambio, controles sobre los pagos de servicios y gastos generales de dirección y administración, controles sobre los pagos por regalías, subvenciones a sectores particulares, obligaciones antidumping o políticas de tipos de cambio.

²⁴⁹.- **Artículo 136.** La determinación del precio que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados: el método del precio comparable no controlado, el método del precio de reventa, el método del costo adicionado, el método de división de beneficios y el método del margen neto transaccional.

Artículo 137. El método del precio comparable no controlado (comparable uncontrolled price method), consiste en comparar el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción vinculada, con el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción no vinculada comparable, en circunstancias comparables.

En todo caso, lo que si me parece novedoso de la normativa venezolana en cuanto a los métodos de determinación se refiere, es que al contrario de las otras legislaciones ya citadas, recomienda al igual que la OCDE, a utilizar preferentemente el método del precio comparable no controlado sobre los otros métodos, recayendo sobre la Administración Tributaria la carga de la prueba si tal método no es el adecuado para determinar el precio de libre mercado en tales operaciones.²⁵⁰

La normativa venezolana reconoce la posibilidad de celebrar acuerdos anticipados sobre precios de transferencia solamente para operaciones futuras, más no para operaciones celebradas²⁵¹. Adicionalmente, reconoce que los APA's serán dejados sin efecto si se

Artículo 138. El método del precio de reventa (resale price method) se basa en el precio al cual un producto que ha sido comprado a una parte vinculada es revendido a una parte independiente. Este precio de reventa es disminuido con el margen de utilidad calculado sobre el precio de reventa, que representa la cantidad a partir de la cual el revendedor busca cubrir sus gastos de venta y otros gastos operativos y, obtener un beneficio adecuado tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos.

Artículo 139. El método del costo adicionado (cost plus method) se basa en los costos en los que incurre el proveedor de estos bienes, servicios o derechos, en una transacción vinculada por la propiedad transferida o los servicios prestados a una parte vinculada, añadiéndose a éste un margen de utilidad, calculado sobre el costo determinado, de acuerdo a las funciones efectuadas y a las condiciones de mercado.

Artículo 140. El método de división de beneficios (profit split method) consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente: a. Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de cooperación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación. b. La utilidad de operación global, se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas. En caso de existir un beneficio residual, que se obtiene disminuyendo la utilidad de operación asignada a las partes vinculadas involucradas de la utilidad de operación global, que no pueda ser asignado a ninguna de las partes; este beneficio residual se distribuirá entre las mismas partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Artículo 141. El método del margen neto transaccional (transactional net margin method) consiste en determinar en transacciones entre partes vinculadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujo de efectivo.

²⁵⁰.- **Artículo 142.** El contribuyente deberá considerar el método del precio comparable no controlado como primera opción a fines de determinar el precio o monto de las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en transacciones comparables a las operaciones de transferencia de bienes, servicios o derechos efectuadas entre partes vinculadas. La Administración Tributaria evaluará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado de acuerdo a las características de la transacción y a la actividad económica desarrollada.

²⁵¹.- **Artículo 143.** Los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, con carácter previo a la realización de las operaciones, podrán hacer una propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con partes vinculadas. La propuesta deberá referirse a la valoración de una o más transacciones individualmente consideradas, con la demostración de que las mismas se realizarán a los precios o montos que hubieran

comprueba falsedad o fraude en la información que motivó su aprobación, caso en el cual quedará insubsistente retrayéndose a la fecha en la que se lo aprobó.²⁵²

Sin embargo, el APA no implica renuncia a las facultades determinativas de la Administración, sin perjuicio de que la Administración no pueda modificar lo establecido en el APA, si éste se ha cumplido conforme lo acordado²⁵³. Lo cual si garantiza cierta seguridad para el contribuyente para solicitar APA's, dado que tendrá certeza que su aplicación no será objetada, claro está si no intervino falsedad o engaño.

Es importante reconocer también que la legislación venezolana reconoce la posibilidad de celebrar APA's con autoridades de otros estados con los cuales se haya suscrito un tratado para evitar la doble tributación.²⁵⁴

Finalmente, Venezuela solicita declaración anual informativa²⁵⁵ sobre las operaciones realizadas con vinculados. Exige que se guarde toda la información que sustenta tales

utilizado partes independientes en operaciones comparables. También podrán formular las propuestas a que se refiere el encabezamiento de este artículo, las personas naturales, jurídicas o entidades no residentes o no domiciliadas en territorio venezolano, que proyectaren operar en el mismo a través de establecimientos permanentes o de entidades con las que se hallaren vinculadas. La propuesta de valoración deberá ser suscrita por la totalidad de las partes vinculadas que vayan a realizar las operaciones objeto de la misma.

²⁵².- **Artículo 155.** La Administración Tributaria unilateralmente dejará sin efecto los acuerdos suscritos, desde la fecha de su suscripción, en caso de fraude o falsedad de las informaciones aportadas durante su negociación. En caso de incumplimiento de los términos y condiciones previstos en el acuerdo, la Administración Tributaria, unilateralmente, dejará sin efecto el mismo a partir de la fecha en que tal incumplimiento se hubiere verificado.

²⁵³.- **Artículo 166.** La suscripción de los acuerdos a que se contrae esta Sección, no limita en forma alguna la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria. No obstante, la administración no podrá objetar la valoración de las transacciones contenidas en los acuerdos, siempre y cuando las operaciones se hayan efectuado según los términos del mismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 155 de esta Ley.

²⁵⁴.- **Artículo 156.** Los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia podrán devirar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el cual la República Bolivariana de Venezuela haya suscrito un tratado para evitar la doble tributación.

²⁵⁵.- **Artículo 168.** Las operaciones entre partes vinculadas efectuadas en el ejercicio fiscal, deberán ser informadas a la Administración Tributaria mediante una declaración informativa, que deberá presentarse en el mes de junio siguiente a la fecha de cierre del ejercicio fiscal, en los términos que fije la Administración Tributaria a través de la providencia respectiva.

Artículo 169. La documentación e información relacionada al cálculo de los precios de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria, deberán ser conservados por el contribuyente durante el lapso previsto en la Ley, debidamente traducidos al idioma castellano, si fuere el caso. A tal efecto, la documentación e información a conservar será, entre otras, la siguiente: a. Listas de activos fijos usados en la producción de la renta agrupados por concepto,

declaraciones, y especifica que tipo de información y documentos son los que la empresa debe conservar, detalle que no es excluyente ni taxativo, por tanto pueden no ser todos ellos, o pueden ser otros adicionales.

incluyendo los métodos utilizados en su depreciación, costos históricos y la implicación financiera y contable de la desincorporación de los mismos, así como también, los documentos que soporten la adquisición de dichos activos y los documentos que respalden la transacción u operación: b. Riesgos inherentes a la actividad tales como: riesgos comerciales, riesgos financieros, asumidos en : la producción, transformación, comercialización, venta de los bienes y/o servicios realizados por el sujeto pasivo, que sean o no susceptible de valoración y/o cuantificación contable. c. Esquema organizacional de la empresa y/o grupo, información funcional de los departamentos y/o divisiones, asociaciones estratégicas y canales de distribución. d. Apellidos y nombres, denominación y/o razón social, número de registro de información fiscal, domicilio fiscal y país de residencia del contribuyente domiciliado en la República Bolivariana de Venezuela, así como también, información de las partes vinculadas directa o Indirectamente, la documentación de la que surja el carácter de la vinculación aludida; tipo de negocio, principales clientes y acciones en otras empresas. e. Información sobre las operaciones realizadas con partes vinculadas, directa o indirectamente, fecha, su cuantía y la moneda utilizada. f. En el caso de empresas multinacionales, además, las principales actividades desarrolladas por cada una de las empresas del grupo, el lugar de realización, operaciones desarrolladas entre ellas, esquema o cualquier otro elemento del cual surja la tenencia accionaria de las empresas que conforman el grupo; los contratos que versen sobre transferencia de acciones, aumentos o disminuciones del capital, rescate de acciones, fusión y otros cambios societarios relevantes. g. Estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados; balance general, estado de resultados, estados de movimiento de cuentas de patrimonio y estado de flujo de efectivo. h. Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados a él en el exterior (acuerdos de distribución, de ventas, crediticios, de establecimientos de garantías, de licencias, de “Know-How”, de uso de marca comercial, derechos de autor y de propiedad industrial, sobre atribución de costo, desarrollo e investigación, publicidad, constitución de fideicomisos, participaciones societarias, inversiones en Títulos-Valores, entre otros); así como también, la documentación relativa a la naturaleza de los activos inmateriales o intangibles, valor de mercado, situación, grado de protección de los derechos de propiedad disponibles, derechos de uso de la propiedad, inmaterial o intangible, clase de derecho de propiedad, industrial o intelectual, beneficios previsible, cesión de uso de utilización en contrapartida de cualquier otro bien o servicio, forma de transacción, arrendamiento de instalaciones y equipos. i. Información relacionadas a las estrategias comerciales; volumen de operaciones, políticas de créditos, formas de pago, procesos de calidad, certificaciones nacionales e internacionales de productos o servicios, contratos de exclusividad, de garantías, entre otros. j. Estados de costos de producción y costos de las mercancías y/o servicios vendidos, en caso de que proceda. k. Método o métodos utilizados para la determinación de los precios de transferencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la operación o empresa. l. Información sobre operaciones de las empresas comparables, con indicación de los conceptos e importes comparados, con la finalidad de eliminar la sobreestimación o subestimación de las partidas y cuentas que estas puedan afectar. m. Información específica acerca de si las partes vinculadas en el extranjero se encuentran o fueron objeto de una fiscalización en materia de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes. Así mismo la información del estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o que exista una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia de las pertinentes decisiones. n. Información relacionada al control mensual de las entradas, salidas y existencia de bienes; dejando constancia del método utilizado para el control de inventarios y valuación de los mismos. o. Información relacionada al análisis funcional y cálculo de los precios de transferencia. l) Cualquier otra información que considere relevante o que pueda ser requerida por la Administración Tributaria. **Parágrafo Único:** Cuando la información se encuentre en medios informáticos, el contribuyente deberá tomar todas las medidas de seguridad para conservarlos a disposición de la Administración Tributaria, sin perjuicio de las instrucciones que ésta dicte en la materia, en cualquier software, aplicación o tecnología en que se encuentren.

Considero que este requerimiento evita solicitudes excesivas para muchos contribuyentes y además elimina el riesgo de que la Administración Tributaria obtenga bases de datos e información que probablemente no son exactas. Por ello la información de precios de transferencia que disponga será aquella que obtenga en campo, lo cual hace que sus futuras determinaciones cuenten con información dictaminada.

CONCLUSIONES

Independientemente de que a lo largo del trabajo se exponen diversas conclusiones sobre aspectos específicos, considero importante recalcar asuntos a ser considerados dentro del estudio de los precios de transferencia.

Los precios de transferencia no pueden ser calificados a priori como instrumento de planificación fiscal, peor aún considerarlos como sinónimo de evasión, o darle una significación peyorativa. Las empresas pueden legítimamente establecer precios de transferencia dentro de sus actividades empresariales normales, una de sus finalidades es la de planificación fiscal, caso en el cual se deberá demostrar como el precio pactado vulnera la facultad recaudatoria de la Administración Tributaria.

Esta demostración no puede partir del arbitrio del contribuyente o de la Administración Tributaria, tampoco puede partir del solo hecho de que los intervinientes tienen la calidad de vinculados, sino que debe partir de la comparación de una operación similar realizada en condiciones de independencia. Este último criterio es el único que permitiría descubrir si realmente la vinculación incide en la determinación final del precio, en cuanto instrumento de planificación fiscal. En caso de que se demuestre tal incidencia, y solo en ese caso, el precio debe ser corregido exclusivamente en la medida o porción que altera el precio de libre mercado.

La vinculación entre empresas puede superar categorías patrimoniales y de control, en ocasiones se puede dar cuando una de ellas puede ejercer una influencia decisiva en otro. Esta influencia decisiva debe ser cuidadosamente considerada tanto por el legislador al momento de regularla, como por parte de la Administración Tributaria al momento de aplicarla. Atentaría contra los principios de libertad de comercio poner trabas impositivas a figuras contractuales en las cuales podría existir esta influencia,

como franquicias, distribución con exclusividad, por la sola suposición que el franquiciante o el productor tienen influencia decisiva sobre el franquiciado o distribuidor. Lo anterior, sin perjuicio que se consideren formas novedosas de estructuración de multinacionales en las cuales se utilizan diversos mecanismos de control empresarial. En todo caso la vinculación debe ser fehacientemente demostrada, para así evitar intervenciones fiscales atentatorias contra la libertad de comercio.

Se debe considerar que el precio en los precios de transferencia puede adoptar diversas representaciones y escenarios. Lo que se debe tener en cuenta en cualquier operación es la veracidad y la correspondiente equivalencia entre la prestación y contraprestación objeto del negocio jurídico cualquiera que este sea.

La determinación de los precios de transferencia debe partir del entendimiento que no se trata de una determinación tributaria ordinaria. Efectivamente, en una determinación tributaria ordinaria la Administración Tributaria establece si los hechos fácticos se subsumen en los hechos generadores previstos por la norma, adicionalmente revisa base imponible, cuantía, exenciones, rebajas, y entonces liquida el impuesto causado; podríamos afirmar que no está en duda el supuesto de hecho como tal, sino su correcta calificación legal. Mientras que la determinación de precios de transferencia inicialmente no persigue corregir la calificación legal de los hechos fácticos, sino que pretende descubrir si dichos hechos fácticos fueron pactados de acuerdo a normas de libre mercado, diferenciación que no se encuentra en la calificación legal tributaria sino en una evaluación comercial, que naturalmente acarrea efectos tributarios. Independientemente claro está, de que en operaciones que se demuestre fraude a la ley, evasión, o aquellas en las que su esencia corresponde a otra calificación legal, no solo se corrija el hecho fáctico sino además su correcta calificación legal, sea en una determinación ordinaria o de precios de transferencia.

En tal razón, considerando el diferente punto de partida de una determinación tributaria ordinaria y una determinación de precios de transferencia en la cual se corrigen inicialmente aspectos comerciales y financieros, su aplicación debe considerar todos los elementos intrínsecos y extrínsecos que pueden influenciar una operación de índole comercial. De ahí que la Administración Tributaria deba requerir especial colaboración del contribuyente para un cabal entendimiento de la operación comercial en sus diversas facetas de comparación. Mientras que, si el contribuyente no proporciona tal colaboración entonces se verá abocado a que la administración obtenga conclusiones equivocadas o inexactas de su realidad comercial. Por tanto, ambas partes deben colaborar mutuamente para asegurar que el precio corresponda a una demanda de libre mercado.

La Administración Tributaria deberá considerar al momento de realizar el análisis de comparabilidad, que todos los elementos que eventualmente pueden intervenir en una operación de libre mercado pueden ser legítimamente empleados en una operación vinculada; consecuentemente corregir una actividad, hecho o estrategia comercial legítimamente empleada por el solo hecho de que exista vinculación entre los intervinientes puede resultar discriminatorio. La legitimidad de los precios de transferencia se establece en cuanto guarda armonía con prácticas de libre mercado. Adicionalmente, la Administración deberá considerar que incluso el más prolijo de los planes o estrategias comerciales pueden fallar en su ejecución o en su resultado, sin que esto envuelva una práctica ajena al libre mercado, al contrario, muchas veces el libre mercado se caracteriza por asumir riesgos que no siempre generan beneficios. No obstante lo anterior, pueden existir elementos de análisis adicionales, como el comportamiento en ejercicios anteriores, la declaración de pérdidas reiteradas, las

cuales pueden aportar elementos de juicio, en orden a demostrar que la intención de la estrategia o práctica comercial es reducir el impacto tributario.

De acuerdo a lo expuesto en este trabajo descubrimos que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, por tanto los resultados que se pueden obtener casi nunca serán un precio único. De ahí la importancia de obtener un rango de valores como criterio válido para obtener un resultado que se adapte a la diversidad de resultados que pueden existir.

Especial atención merecen los mecanismos de defensa que dispone el contribuyente frente a una determinación de precios de transferencia. Las garantías de defensa del contribuyente tanto administrativas como judiciales no se pueden agotar en los procedimientos administrativos y judiciales ordinarios para recurrir ante una determinación administrativa común. Sino que adicionalmente deben existir mecanismos específicos, debido primeramente a que la determinación de precios de transferencia como anteriormente se analizó difiere de una determinación tributaria ordinaria. En segundo lugar, por que los efectos de esta determinación no solamente repercutirán en una empresa determinada, sino también en otras empresas del grupo. En tercer lugar por que dichos efectos acarrear diferentes consecuencias en diferentes jurisdicciones tributarias, lo cual a su vez puede derivar en doble imposición. Finalmente, por que deben existir alternativas que no acarreen plazos ni costos gravosos, considerando que el hecho en discusión envuelve la propia práctica comercial de la empresa.

El proceso de solución amistosa entre administraciones tributarias, los ajustes, los refugios seguros, los acuerdos anticipados de precios, son mecanismos válidos para reducir los riesgos de doble imposición, y para evitar conflictos con Administración

Tributaria. Sin embargo, pueden resultar insuficientes en casos de que intervengan dos administraciones tributarias de dos Estados diferentes.

El proceso de solución amistosa, parte de la voluntariedad de someterse a él por parte de la Administración Tributaria, con lo cual de por sí ya se viene a crear un obstáculo para su aplicabilidad. Por otra parte se entiende que el proceso de solución amistosa requerirá la existencia de un convenio internacional que lo prevea, así también será necesario normar las condiciones en las que el intercambio de información se realice. Si no existiere convenio, entonces la realización de este proceso dependerá de que las partes quieran someterse al mismo, de que se pongan de acuerdo en los procedimientos y reglas de intercambio de información, lo cual demandará demoras y aplazamientos indefinidos, a lo que se suma el hecho que las administraciones tributarias se pueden mostrar renuentes pues implica la posibilidad de disminuir sus pretensiones recaudatorias.

El procedimiento amistoso no obliga a las administraciones tributarias a llegar a un acuerdo al concluirlo, aunque indiscutiblemente las compromete a ahondar esfuerzos para obtener resultados ciertamente lo más reales posible. Además, en ocasiones esta imposibilidad de llegar a un acuerdo amistoso entre administraciones tributarias, no solo dependerá de la divergencia en la interpretación de los hechos fácticos, sino también en la diversa calificación legal que los hechos merecen en cada legislación.

El ajuste correlativo, elimina la posibilidad de doble imposición. Si una Administración Tributaria corrige el precio de la empresa ubicada dentro de una jurisdicción, correlativamente genera un coste en la otra jurisdicción donde se encuentra la otra vinculada, por ello si se corrige una parte de la operación consecuentemente se debe corregir la otra. Sin embargo, el ajuste correlativo encuentra su origen en el procedimiento amistoso, producto del cual las administraciones tributarias concluyen la

necesidad de un ajuste primario y otro correlativo. En consecuencia, el ajuste correlativo acarrea los mismos inconvenientes que acarrea el procedimiento amistoso.

La inspección tributaria simultánea ofrece tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria ventajas, como disponibilidad de información, facilidad de conocer, cuestionar o justificar operaciones en forma conjunta, ofrecer celeridad a los procesos, evitar problemas controversias con ambas administraciones tributarias. Sin embargo, no obliga a las administraciones a que concluyan con los mismos resultados, por ello esta modalidad no elimina totalmente la posibilidad de doble imposición. Adicionalmente, esta modalidad también radica en la voluntariedad de las administraciones tributarias, de hecho en los convenios en los que se las prevé constan como opciones facultativas de las administraciones, por tanto presenta los mismos inconvenientes que el procedimiento amistoso.

Los regímenes de protección presentan una disyuntiva, si se establece un régimen estricto, riguroso, los contribuyentes evitarán su aplicación, o se generarán problemas de doble imposición; mientras que si establecen regímenes flexibles alentarán su cumplimiento pero la Administración Tributaria perderá oportunidades de recaudación dado que se alentará la planificación fiscal mientras la administración renuncia a la posibilidad de revisar los precios pactados.

El acogerse a un régimen de protección debe ser una opción voluntaria del contribuyente, en primer lugar por que no siempre dicho régimen recoge todas las peculiaridades que una operación comercial contiene; en segundo lugar, por que el contribuyente puede verse abocado a doble imposición cuando en la jurisdicción donde se encuentra la vinculada se establecen condiciones de determinación sea a través de refugios seguros u otras normas que condicionan los precios de transferencia. Adicionalmente, el régimen de protección no otorga garantías para solucionar

controversias cuando estas surgen entre dos Administraciones Tributarias de estados diferentes.

El APA es una forma de determinación mixta que otorga al contribuyente seguridad jurídica ya que podrá contar con la aprobación de la Administración Tributaria, y adicionalmente por que podrá coordinar estos acuerdos con las administraciones tributarias de sus vinculadas, con lo cual podrá realizar una planificación fiscal sobre bases de aceptación mutua. El inconveniente que este mecanismo presenta a mi juicio radica, en que no existe una normativa que globalmente establezca su pertinencia y funcionamiento. Por ello, tal seguridad jurídica que había referido, puede desaparecer o atenuarse cuando una vinculada en una jurisdicción tributaria determinada obtiene un APA, mientras que en la jurisdicción de la otra vinculada no existe esa posibilidad, o, sus causales, plazos, condiciones de revocatoria difieren.

Del análisis de los mecanismos de solución comentados, se desprende que una de sus principales limitaciones es la inexistencia de un orden común internacional que establezca la oportunidad y los requerimientos que los distintos mecanismos requieren para su interposición y funcionamiento. En tal sentido, es importante ponderar el ordenamiento jurídico internacional que existe en materia de comercio exterior, especialmente al previsto por la OMC. Considero que es imprescindible que se unifique la legislación internacional sobre precios de transferencia.

Normativa internacional que para asegurar su plena efectividad deberá prever un sistema de solución de controversias. De tal manera que cuando las administraciones tributarias no puedan lograr consensos en los procedimientos amistosos, o se generen discrepancias que puedan acarrear doble imposición, exista un tribunal imparcial que dirima. Si ello se pudo lograr en comercio exterior, en lo que también están inmersos tributos, por qué no en conflictos de doble imposición?

Estos mecanismos de solución de controversias no pueden quedar al arbitrio individual de las administraciones tributarias, sino que deben recoger mecanismos que permitan que el contribuyente pueda acudir a ellos, y así garantizar el acceso pleno a mecanismos de defensa ante un fenómeno que reviste consecuencias que rebasan fronteras territoriales. La existencia de Tribunales Internacionales, con competencia para analizar conflictos de doble imposición podría servir como instrumento para que el contribuyente pueda hacer valer sus derechos. Una jurisdicción tributaria internacional puede no ser aceptada globalmente por la sensibilidad que el tema impositivo acarrea, por tanto actualmente el arbitraje es el mecanismo que mejor garantizaría el derecho del contribuyente a oponerse a las actuaciones determinativas de la administración.

El arbitraje al ser un mecanismo alternativo necesita el acuerdo de las partes, lo cual lo puede tornar poco aplicable e ineficaz para solucionar controversias a nivel internacional, sin embargo es el mejor mecanismo para dirimir posiciones entre Administraciones Tributarias cuando se ha agotado o no ha sido posible acceder a un proceso amistoso. Por tanto se deben sumar esfuerzos destinados a mejorar la accesibilidad al arbitraje, acceso que no podrá depender solamente de la voluntad bilateral de los estados involucrados de someterse a él, sino que se deben prever condiciones que permitan a los contribuyentes demandar a los estados involucrados en doble imposición. Debe considerarse que el arbitraje no afecta el principio de legalidad en cuanto envuelve una opción de negociación de la obligación tributaria, sino que implica una dirimencia frente a dos interpretaciones diferentes que frente a un tercero tienen el mismo valor por lo cual deben ser apreciadas por éste de forma imparcial, en consecuencia, lo que se plantea es una sustitución del tercero que tradicionalmente pertenece a la función judicial, por otro igualmente independiente “árbitro” que no pertenece a tal función. En segundo lugar, es necesario aclarar que para que el principio

de indisponibilidad no se vea vulnerado por la posibilidad de acudir a arbitraje, es necesario que no quede liberado a la mera voluntad de la Administración Tributaria, sino que sea una opción del contribuyente, ya que no es la Administración Tributaria la que decide a quien otorgar esta ventaja procesal haciendo uso de un derecho de disposición sobre esta facultad.

Las legislaciones de los países miembros de la Comunidad Andina, no difieren en sus regulaciones en cuanto a precios de transferencia se refiere. De hecho, a excepción de Bolivia, todos los países se refieren expresamente a las Directrices de la OCDE como criterio válido para interpretar las normas relacionadas a precios de transferencia. Situación que otorga cierta seguridad jurídica al contribuyente dado que los aspectos de comparabilidad, métodos de determinación son similares en estos países. Adicionalmente, esta uniformidad normativa se ve reforzada cuando estos países cuentan con mecanismos de solución de controversias previstos por el ordenamiento jurídico andino. Con lo cual si surgiere un conflicto de doble imposición, al amparo de la Decisión 578 se podría demandar el incumplimiento de dicha Decisión, ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

BIBLIOGRAFÍA

1

- Ahijado Manuel, Mario Aguer, *Diccionario de Economía y Empresa*, Ediciones Pirámide, Madrid, 1996.
- Alva Matteucci Mario, *Los Paraísos Fiscales*, [www.ciat.org/doc/dow/pape/los paraisos fiscales mario alva matteucci .pdf](http://www.ciat.org/doc/dow/pape/los_paraisos_fiscales_mario_alva_matteucci.pdf)
- AQUINO – CARVAJAL; Precios de Transferencia; Campus Virtual IEPPA;
http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/aquino_carbajal.pdf .
- Arese Héctor , *Precio De Transferencia*, Ley 25.063, Boletín oficial 29053, 30/12/98; <http://www.mecon.gov.ar/cnce/boletin/bolnovi00.htm>; 10 de Junio del 2004.
- Aruta Caferino José, *Precios de Transferencia, Métodos Aplicables para su determinación*, Campus virtual IEFPA.
- Atchabahian Adolfo, *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria.
- Balzani Francesca ; *El Transfer Pricing*, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, coord. Victor Uckmar, Editorial Temis, 2003.
- Bettinger Barrios Herbert; *Precios de Transferencia, Sus efectos fiscales*; Décima edición, México, 2000.
- BRIAN ARNOLD , McINTYRE MICHAEL, *International Tax Primer*; Kluwer Law International, Boston, The Hague, London.
- Buhler Ottmar, *PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- Calderón Carrero José Manuel, *EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS COMO MECANISMO DE CONTROL DEL FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL*, Publicada en *Revista de Derecho Financiero y de la hacienda Pública*, número 258, Madrid, 2000.
- CALLE Y CALLE JUAN JOSE; *La supranacionalidad y la Jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina*; En: *Revista Peruana de Derecho Internacional*; Tomo L, Julio Diciembre 2000, N.- 116, Lima Perú.

- Campagnale Norberto Pablo; Silvia Guadalupe Catinot; Alfredo Javier Parrondo; *El Impacto de la Tributación Sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires, La Ley S.A., 2000.
- Cayón Galiardo Antonio, LOS SUJETOS PASIVOS Y LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA, en: SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES TRIBUTARIOS, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, Octubre, 1995, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997.
- Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT, TEMA 4: EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN BAJO TRATADOS TRIBUTARIOS,
- CRUZ AMORÓS MIGUEL, Los Acuerdos Previos Sobre Precios de Transferencia, en: Dirección: TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, 2001.
- Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Lima, 4 de Mayo del 2004. Gaceta Oficial de Año XIX - Número 1063
- Decisión 40, Convenio para Evitar la Doble Tributación, Lima, noviembre de 1971.
- DELGADO PACHECO ABELARDO, El Régimen de los Llamados Precios de Transferencia, en: Dirección: TEODORO CORDÓN EZQUERRO, Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, 2001.
- DE PALMA DEL TESO ANGELES, Técnicas Convencionales en Procedimientos Administrativos, en: coord. MAGIN PONT MESTRES JOAN FRANCESC PONT CLEMENTE, Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario, XX Jornada Anual de estudio de la Fundación A. Lacuentra., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2003.
- EGAS REYES PABLO, Arbitraje en Materia Tributaria, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias, Tom. 2, Ecuador, XXII ILADT, 2004, Quito, tom. 2.
- Fuster Gómez Mercedes, LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LAS INVERSIONES DIRECTAS EN EL EXTERIOR DE EMPRESAS ESPAÑOLAS, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, 2001.
- Garbarino Carlo, *La Imposición de las Rentas de la Empresa Multinacional*, en: Curso de Derecho Tributario Internacional, coord. Víctor Uckmar, Bogotá, Editorial Temis S.A.; tom. I, 2003.

- García Novoa César, “Precios de Transferencia y Valoración Aduanera”, En: *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributaria Latinoamericana S.A., Caracas-Venezuela, 2005
- García Prats. Francisco Alfredo; Los Precios de Transferencia: Su Tratamiento Desde Su Perspectiva Europea, Ponencia de: XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, 2004.
- González Bendiksen Jaime, Introducción al Estudio de los Precios de Transferencia, Tomado de: ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Memoria, XXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario; Cartagena de Indias, Febrero 25, 26, 27 de 1998; Tom. I.
- González García, Eusebio; El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978, Principios Tributarios Constitucionales; Tribunal Fiscal de la Federación; 1992.
- Horlacher Susana, Precios de Transferencia; Campus Virtual IEFPA; www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/horlacher.pdf.
- Jarach Dino; Finanzas Públicas y Derecho Tributario; Editorial Cangallo; Argentina; 1.- Edición, 1983.
- Hamaekers Hubert M.A., Precios de Transferencia, Historia, Evolución y Perspectivas, En: Fernando Antón Serrano, *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001.
- Kojanovich Marta, Precios de Transferencia, Campos Virtual IEFPA, www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/kojanovich.pdf, pág. 18, 1 de Octubre del 2004.
- Lovisolo Antonio, El Establecimiento Permanente. en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, coord. Victor Uckmar, Editorial Temis, 2003.
- Lozano Oscar, *Características de los Paraísos Fiscales*, <http://www.labolsa.com/canales/363/>, 19 de Noviembre del 2004.
- Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, disponible en la página web: www.ocde.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf, 19-Noviembre del 2004.
- Modelo de la ONU, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations, New York, 2001.
- MONTAÑO GALARZA CESAR, Comentarios y Reflexiones sobre el Derecho Comunitario, en revista: Foro, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2003.
- Montañó Galarza César; *Derecho Tributario Internacional, El Establecimiento Permanente*; Bogotá, 2004, Editorial Temis S.A.

- MONTAÑO GALARZA CESAR, “El Derecho de la Integración o Derecho Comunitario”, en: CÉSAR MONTAÑO GALARZA, “Derecho de la Integración”, Universidad Técnica Particular de Loja, Primera edición, 2.000.
- OCDE, Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid; París, 1999.
- OECD, Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations, 1997 Update Report, OECD publications, 1997, France.
- Ordóñez Goncalves Luis; Los Paraísos Fiscales, <http://usuarios.iponet.es/casinada/24paraf.htm>.
- Pérez Mascuñan Jorge, *Las Últimas Reformas Fiscales y su Efectividad Frente al Fraude*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996.
- Pérez Palacios José, *Tratamiento Fiscal de la “holding”*, En Dir. Teodoro Cordón Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, 2001.
- PIÑEROS PERDOMO MAURICIO, Arbitraje en Materia Tributaria, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias, Tom. 2, Ecuador, XXII ILADT, 2004, Quito.
- Pita Claudio, EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN, Ponencia expuesta en: Conferencia Técnica: COMERCIO INTERNACIONAL Y DOBLE IMPOSICIÓN, 17 al 19 de Septiembre, Buenos Aires, 2.003. Asamblea General, Brasilia, Brazil, 9 al 13 de Mayo de 1988, Claudino Pita Fundacao Getúlio Vargas, Brazil.
- PIZZOLO CALOGERO; Globalización e Integración; Comunidad Andina – MERCOSUR, Unión Europea – Sica; Sociedad Anónima Editora, Comercial, Industrial y Financiera; Buenos Aires 2002.
- Prieto Jano M^a José, “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal”, Revista de Estudios Europeos, N. 11, septiembre-diciembre, 1995. En Dieto Salto Van Der Laet; Los Paraísos Fiscales como Escenarios de Elusión Fiscal Internacional y las Medidas Anti-Paraíso en la Legislación Española; Crónica Tributaria N.-93.
- Rhan Richard, *Finanzas en los paraísos fiscales*, http://www.elcato.org/rahn_paraissosfiscales.htm
- Ramírez Cardona, Alejandro; Derecho Tributario Sustancial y Procedimental, 3.- Edición; Editorial Temis; Bogotá, 1985.

- Riveiro Ricardo Enrique, *Paraísos Fiscales Aspectos Tributarios y Societarios*, Buenos Aires, Integra International, 2001.
- Rosembuj Tulio, Las operaciones vinculadas y la subcapitalización en el IS, en: *Fiscalidad Internacional*, Instituto de Fiscalidad Internacional, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1.998.
- Rosembuj Tulio, La Resolución Alternativa de Conflictos Tributarios, en: coord. MAGIN PONT MESTRES, JOAN FRANCESC PONT CLEMENTE, *Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario*, XX Jornada anual de estudio de la Fundación A Lacuentra, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2003.
- Salcedo Gabrielli Claudio, "Transfer pricing: revisión de la experiencia chilena", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributaria Latinoamericana S.A., Caracas-Venezuela, 2005.
- Serrano Antón Fernando, LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y LOS CDIs; Tomado de: coord., Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001.
- Sobrino José Manuel; Derecho de Integración, Marco Conceptual y Experiencia de la Unión Europea; en: *Integración y Supranacionalidad, Soberanía y Derecho Comunitario en los Países Andinos*; Comunidad Andina, Secretaría General. Lima; 2001.
- Sol Gil Jesús, "Introducción al Tema de Los Precios de Transferencia", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributaria Latinoamericana S.A., Caracas-Venezuela, 2005.
- Tamayo Tapia Jorge, El título de crédito y el auto de pago tributario, Tesis de Grado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, PUCE-Quito, 2001.
- Tangarife T. Marcel; Sistema Jurisdiccional en el Proceso Andino; En: *Integración y Supranacionalidad, Soberanía y Derecho Comunitario en los Países Andinos*; Comunidad Andina, Secretaría General. Lima; 2001.
- Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.
- Troya Jaramillo José Vicente, *Temas Especiales de Tributación Internacional*, en Coords. Jan Kleinheisterkamp, Gonzalo A. Lorenzo Idiarte, *Avances del Derecho Internacional Privado en América Latina*, Fundación de Cultura Universitaria; Montevideo, 2002.
- Troya José Vicente, Los Medios Alternativos de Solución de Conflictos y el Derecho Tributario Internacional, Foro Revista de Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar / corporación Editora Nacional, N.3, II semestre, 2004.

- Troya Jaramillo Jose Vicente, Relatoría General, XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias, Tom. 2, Ecuador, XXII ILADT, 2004, Quito, tom. 2.
- Trost Andreas, *El Trust en la Planificación Fiscal Internacional*. En: coord. Fernando Antón Serrano, *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001.
- Villegas, Héctor B.; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tom. I; Ediciones Depalma; Buenos Aires; 1984.
- Zelada Castedo Alberto; Solución de Controversias en el Derecho Internacional Económico y en el Derecho de la Integración Económica Regional; Universidad Andina Simón Bolívar; Sucre; 1996.

INDICE

1.- Los precios de transferencia, concepto y elementos	8
1.1.- Concepto	8
1.2.- Elementos	12
1.2.1.- Partes	12
1.2.1.1.- Vinculación	13
1.2.1.2.- Sujetos	17
1.2.1.2.1.- Establecimiento permanente	18
1.2.1.2.1.1.- Establecimiento permanente material	19
1.2.1.2.1.2.- Establecimiento permanente personal	21
1.2.1.2.2.- Empresas multinacionales	23
1.2.2.- Operaciones sujetas al precio de transferencia	25
1.2.3.- El Precio en los precios de transferencia	27
1.2.4.- Paraísos fiscales.- aproximación conceptual y características	29
1.2.5.- Instrumentalización de las multinacionales	31
1.2.5.1.- Holdings.	32
1.2.5.2.- Sociedades financieras internas	32
1.2.5.3.- Sociedades cultivas de reaseguro	33
1.2.5.4.- Sociedad de marcas y patentes	33
1.2.5.5.- Cambio de domicilio	33
2.- La determinación de los precios de transferencia	34
2.1.- Concepto de determinación tributaria	34
2.2.- Principio de precio normal de mercado abierto	35
2.2.1.- Análisis de la transacción	36
2.2.2.- La comparabilidad de la transacción	38
2.2.2.1.- Características de bienes y servicios	39
2.2.2.2.- Análisis funcional	40
2.2.2.3.- Condiciones contractuales	40
2.2.2.4.- Mercados similares	41
2.2.2.5.- Estrategias de mercado	41
2.2.3.- Rango de resultados	45
2.2.4.- Pluri-anualidades	47
2.2.5.- Pérdidas	49
2.2.6.- Intervenciones estatales	49
2.2.7.- Compensaciones	50
2.2.8.- Valor aduanero	50
2.2.9.- Métodos para la determinación de los precios de transferencia	53
2.3.- Métodos aplicables	53
2.3.1.- Métodos tradicionales	53
2.3.1.1.- Comparable Uncontrolled Price Method, Método del Precio Comparable del Mercado.	54
2.3.1.2.- Resale Price Method, Método del Precio de Reventa.	55
2.3.1.3.- Cost Plus Method, Método del Coste Incrementado	56
2.3.2.- Otros métodos	58
2.3.2.1.- Profit Split Method. Método del Reparto del Resultado	58
2.3.2.2.- Transactional Net Margin Method, Método del Márgen Neto Transaccional	61
2.3.3.- Referencia de la OCDE al Método de los Beneficios Globales.	

Global Formulary Apportionment Method	62
2.3.4.- Regla del mejor método	64
3.- Resolución de controversias en materia de precios de transferencia	66
3.1.- Inspección, carga de la prueba, sanciones	69
3.2.- Procedimiento amistoso	72
3.3.- Ajuste correlativo	76
3.4.- Inspección tributaria simultánea	81
3.5.- Régimen de protección	84
3.6.- Acuerdos previos	88
3.7.- Arbitraje	91
3.8.- Métodos alternativos de solución de controversias	100
4.- Los precios de transferencia en la Comunidad Andina	105
4.1.- Principios generales del Derecho Comunitario	105
4.2.- Los precios de transferencia en el Derecho Comunitario Andino	110
4.3.- Situación de los precios de transferencia en los países de la Comunidad Andina	123
4.3.1.- Bolivia	123
4.3.2.- Colombia	125
4.3.3.- Ecuador	133
4.3.4.- Perú	140
4.3.5.- Venezuela	146
Conclusiones	155
Bibliografía	164
Índice	170