Precios de transferencia: 100 años buscando soluciones

El cóctel del Comité Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

CIAT

Isaac G. Arias Esteban, Carlos Pérez Gómez Serrano y Enrique Bolado Muñoz[1]

Introducción

La comunidad tributaria internacional ha consumido valiosos recursos para discutir un régimen tributario de precios de transferencia "ideal". Sin embargo, parecería que, a pesar de los recursos invertidos y miles de horas de discusión, los problemas estructurales se prolongan en el tiempo. Por ejemplo, no hay evento ni documento que trate la materia sin hacer alusión a una serie de problemas recurrentes. Entre ellos, la información para aplicar el principio rector que ha sido ratificado como tal en el marco de la iniciativa BEPS[2]: *Arm´s Length*, el alto costo de cumplimiento que para los contribuyentes representan los regímenes de precios de transferencia, la dificultad que enfrentan las administraciones tributarias –especialmente las de bajos recursos– para implementar de manera efectiva los métodos propuestos para aplicar el citado principio, la dificultad de valuar activos intangibles, el riesgo de generar doble imposición cuando las normas no se formulan o bien no se aplican de manera consistente entre países, entre otros.

A pesar de las citadas dificultades, la referida comunidad tributaria internacional no ha dejado de buscar soluciones. La relevancia del tema lo amerita y prueba de ello son las propuestas de las acciones 8, 9, 10 y 13 del plan de acción BEPS y el reciente programa de trabajo propuesto por la OCDE[3] para desarrollar soluciones consensuadas que permitan afrontar los desafíos de la digitalización de la economía, que incorpora varias propuestas que afectan el control de los precios de transferencia; incluso, dejando de lado el principio *arm´s length*".

Por su parte, el CIAT[4], con el apoyo financiero de GIZ[5], ha elaborado y publicado en julio de 2019 un libro que plantea un conjunto de propuestas acorde a la realidad de los países en desarrollo o de bajos recursos, denominado: "Cóctel de Medidas para el Control de la Manipulación Abusiva de los Precios de Transferencia, con Enfoque en el Contexto de Países de Bajos Ingresos y en Vías de Desarrollo". Más adelante se describen los principales pilares que integran la propuesta del CIAT y GIZ.

En el escenario planteado, el control de los precios de transferencia ocupa un lugar privilegiado en la agenda tributaria internacional, siendo el gobierno un actor crítico, al definir los regímenes y sus criterios de aplicación. Inclusive, para las administraciones tributarias el tema es aún más trascendente cuando los obligados al régimen son contribuyentes clasificados como "clave" por el riesgo que generaría su incumplimiento; en otras palabras, aquellos que por sus características tienen gran influencia en la economía y por ende en la recaudación. Cabe destacar que de acuerdo con el último reporte de las estadísticas de recaudación para América Latina y el Caribe que preparan el CIAT, la OCDE, CEPAL[6] y el BID[7], publicado en 2019, el IVA representa de manera agregada un 28 % del total de los ingresos de la región, lo que equivale al 6 % de su PIB[8]. No hay otro tributo –ni siquiera los recursos de la seguridad social– que supere los ingresos generados por el IVA[9]. Por ejemplo, el impuesto a la renta de individuos representa un 9.6 % de la recaudación (2.2 % del PIB). Si su-

EL CONTEXTO ES CAMBIANTE Y LAS NORMAS DEBEN SER REVISADAS PERIÓDICAMENTE

1 En representación del Comité Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)
2 Por sus siglas en inglés "Base Erosion and the Profit Shifting"
3 OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
4 CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
5 GIZ (Cooperación Alemana). Por su sigla en Alemán: Die Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH
6 CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe
7 BID: Banco Interamericano de Desarrollo
8 PIB: Producto Interno Bruto
9 IVA: Impuesto al Valor Agregado

mamos al IVA otros impuestos sobre bienes y servicios, los ingresos ascienden a 49.4 % del total (11.2 % del PIB), lo que pone de manifiesto la relevancia de la tributación indirecta en la Región y la menor relevancia del impuesto a la renta personal. Por su parte, el impuesto a la renta empresarial representa el 15.4 % de los ingresos tributarios de la región, lo que equivale a 3.4 % del PIB. Si consideramos las estimaciones de evasión del impuesto a la renta empresarial calculadas por algunos países de la región, existiría un potencial recaudatorio importante entre los contribuyentes que por sus características estan obligados al régimen de precios de transferencia.

En adelante se brindará un breve panorama regional sobre la situación de los regímenes de precios de transferencia, una descripción de las principales recomendaciones del "Cóctel" publicado recientemente por el CIAT y GIZ de Alemania, y finalmente algunas consideraciones sobre el futuro de los regímenes de precios de transferencia.

Control de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe

Desde el año 1992 en el que México sancionó por primera vez una norma para el control de los precios de transferencia, gradualmente y en mayor medida por convergencia, los países de América Latina y el Caribe fueron implementando normas basadas en las guías de la OCDE. El último país de la región que ha implementado normas al respecto fue Jamaica, en el año 2015. Actualmente dos países de la región controlan precios de transferencia con normativas que van más allá del principio general que rige la materia *arm´s length*. Uno de ellos es Brasil, que utiliza los denominados "márgenes fijos" al aplicar los métodos de Precio de Reventa y Costo Adicionado.

El otro es Paraguay, que implementó un impuesto a la exportación de productos agrícolas que establece una fórmula para calcular el precio de referencia de los "commodities" agrícolas a exportar, aplicando una tasa sobre la diferencia entre el precio de referencia y el que se establece en el respectivo contrato -si este fuera mayor-. De esta manera se busca evitar la manipulación de precios de transferencia en los precios de exportación de "commodities" relevantes para la economía de Paraguay. Otros países también han implementado medidas específicas acordes a su contexto y necesidades, como por ejemplo el *safe harbor* para maquiladoras de México, el denominado "Sexto Método" argentino, que fue adaptado e implementado por varios países de la región.

Una de las asimetrías en los regímenes de precios de transferencia de la región se encuentra en la definición de "Parte Relacionada" o "Sujeto al Régimen de Precios de Transferencia". La mayoría de los países define umbrales de vinculación que van entre el 25 % y el 50 %. Como ejemplo, Bolivia es un país con una definición más estricta, al establecer un umbral del 1 %. Dada la influencia de estos umbrales en la definición de los sujetos al régimen, se espera que Bolivia registre en su padrón de contribuyentes más obligados al régimen de precios de transferencia de los que tendría si su umbral fuera mayor, incrementando consecuentemente la cantidad de recursos necesarios para el procesamiento de información y control de precios de transferencia. Los métodos aplicables, en general, son los que se derivan de las guías de la OCDE, existiendo asimetrías en la forma de selección del método a aplicar. Incluso, algunos países han adoptado las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE como referencia interpretativa.

En lo que respecta al régimen sancionatorio, la mayoría de los países de la región (68 % de 19 países analizados) cuenta con sanciones específicas más gravosas, aplicables solo en casos que involucren infracciones formales y/o materiales relacionadas con sujetos obligados al régimen de precios de transferencia, o bien que involucren transacciones internacionales.

El 95 % de los 19 países analizados de América Latina y el Caribe utilizan comparables internos y externos (locales), mientas que el 89 % emplea comparables externos foráneos. Una menor proporción, el 37 %, utiliza otros comparables, como por ejemplo precios públicos.

Cabe destacar que solo el 31 % de los países (considerando una muestra de 16 países de la región) aún no utiliza bases de datos comerciales para identificar comparables, a pesar de contar con un régimen normativo de precios de transferencia de más de cinco años. En muchos casos ello se debe a la falta de recursos o a la complejidad de las normas de contratación.

Siguiendo la tendencia mundial, para casi la totalidad de los países, el método más utilizado es el de Margen Neto Transaccional, lo que infiere una tendencia en el análisis de precios de transferencia a nivel regional. Cuesta creer que el mismo método se ajusta a los diferentes contextos, sectores económicos, circunstancias, etc. Las excepciones son Brasil que utiliza mayormente el Método de Precio de Reventa con sus respectivos márgenes fijos; y Jamaica, que ha utilizado mayormente el Método de Costo Adicionado.

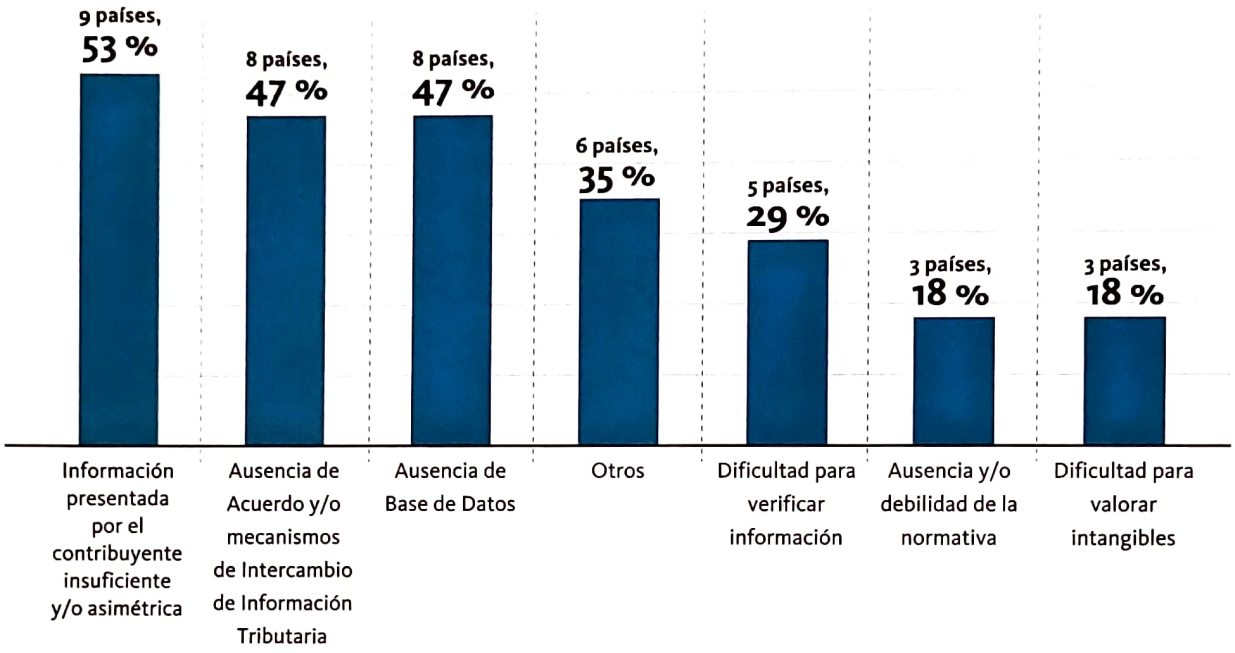
Los sectores considerados como de mayor riesgo por parte de los países de la región han sido el "Agrícola, Forestal, Pesquero", el minero, el comercial, el de manufactura y el de servicios. Coherentemente con lo mencionado anteriormente, el método más aplicado en la región a todos los sectores es el Margen Neto Transaccional, sin embargo, para los sectores minero y agropecuario estadísticamente se aplicó mayormente el Método de Precio Comparable No Controlado.

De acuerdo con un ejercicio hecho por el CIAT para su Base de Datos de Precios de Transferencia; México y Brasil son los países cuya recaudación originada en ajustes de precios de transferencia ha sido en los últimos años significativamente mayor que la de otros países de la región, en términos nominales. Ello puede deberse al tamaño de sus economías, experiencia y régimen. En el caso de Brasil, el haber adoptado medidas "heterodoxas" constituye un factor de relevancia al momento de registrar y evaluar el impacto recaudatorio de su régimen de precios de transferencia.

Otra asimetría regional radica en el tiempo que lleva ejecutar una auditoría, el cual va de seis meses en Uruguay, hasta más de 24 meses en Bolivia, Jamaica y México.

Son varios los problemas que afrontan los países de la región al momento de controlar precios de transferencia. El siguiente gráfico muestra los principales problemas reportados por 17 países de América Latina y el Caribe:

Principales barreras identificadas por las administraciones tributarias durante el proceso de fiscalización



Fuente: CIATData Precios de Transferencia (2019)

Al analizar estos problemas, casi generalizados, no es difícil concluir que las actuales normas para el control de los precios de transferencia no han sido eficaces a pesar de tener más de 25 años de vigencia en la región. Los problemas son diversos y responden a asuntos normativos y administrativos, ello sumado a que el 32 % de los países no cuentan con tribunales tributarios. Por su parte, el 68 % que sí cuenta con tribunales tributarios, no necesariamente mantiene en dichos tribunales personal técnico capacitado para evaluar casos de precios de transferencia.

Las herramientas de cooperación internacional no han brindado soluciones definitivas, pero han contribuido a disminuir el impacto de los problemas planteados. Son solo cinco los países analizados que no hacen uso del intercambio internacional de información.

Por su parte, 11 de los países de la región analizados en la base de datos del CIAT, aún no cuentan con normas que permitan negociar acuerdos anticipados de precios, que, a nuestro entender, resultan herramientas útiles para plantear una estrategia de control de precios de transferencia efectiva y administrable; especialmente, en lo que respecta a contribuyentes representativos para las administraciones tributarias. Para ello, la existencia de normas es importante, pero igualmente importante es el conocimiento profundo de los sectores económicos, de la materia y del nivel de riesgo que para la administración tributaria representan los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

El referido panorama regional nos lleva a pensar en la necesidad de compatibilizar o coordinar normas para el control de los precios de transferencia y capacidades administrativas bajo un marco general, como así también de plantear regímenes más prescriptivos y administrables. Algo se ha avanzado gracias a la iniciativa BEPS, especialmente las acciones 8, 9, 10 y 13.

A inicios de 2019, las acciones 8 y 9 fueron adoptadas por cinco países de la región, mientras que la acción 10 fue adoptada por ocho países. Por su parte, la acción 13 fue adoptada por 16 países de la región. El mayor nivel de adopción no solo tiene que ver con su utilidad práctica, sino con el compromiso que muchos países tienen de implementarla, por ser esta acción obligatoria para los miembros del marco Inclusivo BEPS y sujeta a revisiones de pares. Es posible acceder a mayor detalle sobre la implementación de BEPS en países miembros del CIAT, a través de CIATData, Base de Datos Monitoreo BEPS[10]

De requerir mayor detalle sobre la situación de los precios de transferencia en países miembros del CIAT, acceder a CIATData Precios de Transferencia.[11]

10 CIATData. Monitoreo BEPS: https://www.ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/
11 CIATData. Precios de transferencia: https://www.ciat.org/precios-transferencia/

Cóctel del CIAT

Ingredientes:

1. **Perspectivas en la aplicación del mejor método**
2. **Márgenes de rentabilidad de referencia**
3. **Importación / Exportación**

Condimentos:

- **a) Modelos de riesgo**
- **b) Ajuste mercado geográfico**
- **c) Acceso a MAPS**
- **d) Mecanismos alternativos de resolución de controversias**
- **e) Régimen sancionatorio**

En adelante, se describe de manera resumida la propuesta del CIAT.

El "Cóctel" del CIAT

La propuesta del CIAT para el control de los precios de transferencia, publicada en julio de 2019, tal como se menciona al inicio del presente artículo, se denomina "Cóctel de medidas para el control de la manipulación abusiva de precios de transferencia, con enfoque en el contexto de países de bajos ingresos y en vías de desarrollo". Este trabajo fue elaborado por el CIAT con el apoyo financiero de la cooperación alemana (GIZ). Ha demandado varios años de análisis y consulta con numerosos expertos de diferentes sectores (asesores, universidades, administraciones tributarias, ministerios de finanzas, organismos internacionales, etc.), logrando un cierto consenso sobre su factibilidad normativa y operativa. Las propuestas no se alejan del todo del principio rector en la materia –*arm´s length*–, el cual ha sido ratificado en los foros internacionales de la OCDE y el CIAT, a pesar de las numerosas críticas que hace la doctrina internacional.

La propuesta aborda principalmente los problemas de las actuales normas, que han demostrado ser débiles, poco efectivas y no muy adaptables a los diferentes contextos. También se consideró en todo momento el propósito planteado en la iniciativa BEPS, de alinear la creación de valor con el reporte de utilidades. Las propuestas no constituyen lineamientos rígidos, sino planteamientos flexibles sobre cómo abordar problemas conocidos, que no han sido resueltos aún o bien que no han tenido soluciones óptimas.

El "Cóctel" plantea tres ingredientes y cinco condimentos, de acuerdo con el siguiente detalle. Para más información, consultar el siguiente enlace: Cóctel[12]

INGREDIENTES

Ingrediente No. 1. Perspectivas en la aplicación de la "Regla del Mejor Método". La problemática que aborda este apartado reside en la dificultad para identificar conceptualmente el mejor método que permita evaluar una transacción controlada entre partes relacionadas, contrastando cada uno de los cinco métodos de precios de transferencia en un ejercicio de valoración y descarte que parte tanto del conocimiento sustancial de la transacción analizada, como de la información disponible, y en específico, de los potenciales comparables disponibles. En este sentido, se plantea la manera de identificar claramente el mejor método.

Ingrediente No. 2. Márgenes de rentabilidad de referencia. Para casos específicos, se plantea establecer estándares de rentabilidad referenciales (aproximación a medidas de mercado) de acuerdo con la industria y la situación particular de las empresas. La propuesta plantea este tipo de medida tanto para entidades de bajo riesgo (rutinarias) como de alto riesgo, tomando como referencias comparables e información consolidada de las empresas multinacionales, como parte de un sistema integral de evaluación de riesgo.

Ingrediente No. 3. Importación/exportación de materias primas. En operaciones internacionales que involucran la comercialización de materias primas –asunto sensible para muchos países en vías de desarrollo–, el método de precios de transferencia más apropiado de las Guías de la OCDE es el método directo de comparación de bienes. Sin embargo, se estiman necesarias y en ciertos casos se plantean medidas más prescriptivas, pero de más fácil implementación –gestión y control–.

12 CIATData. Cóctel: https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5669

CONDIMENTOS

Condimento No. 1. Modelo de evaluación de riesgo en materia de precios de transferencia: para muchas administraciones tributarias constituye un desafío el diseño de procedimientos que permitan identificar de manera sistemática y oportuna riesgos de manipulación de precios de transferencia. Siendo este un proceso importante para la toma de decisiones que involucran recursos de administraciones tributarias –usualmente escasos– se ha desarrollado el presente condimento, que constituye una guía orientativa y probada en administraciones tributarias, sobre cómo abordar este proceso. Producto de la gestión de riesgos se facilitan decisiones tales como la selección de contribuyentes a auditar, el riesgo de contribuyentes que puedan ser considerados como elegibles para aplicar a regímenes simplificados, la aplicación de medidas preventivas, entre otras.

Condimento No. 2. Ajuste por mercado geográfico: para eliminar las diferencias entre las operaciones o las empresas consideradas como comparables cuando estas operan en territorios o economías diferentes. En atención al estándar de comparabilidad de precios de transferencia, aunque se plantean básicamente tres enfoques distintos para mejorar la comparabilidad en estos casos:

- ajustes de capital circulante como sustitutivo del riesgo país
- ajuste de "riesgo país" a los activos, y
- ajuste de "costo promedio ponderado del capital"

En el presente planteamiento se considera el segundo esquema por ser el de aplicación más sencilla y directa, al reflejarse en un ajuste a los activos operativos de las empresas consideradas como comparables, impactados por el diferencial en rentabilidad de los mercados de capital entre los territorios o economías en cuestión.

Condimento No. 3. Doble Imposición Internacional (Acceso a "Procedimiento de Acuerdo Mutuo"). Este apartado aborda de qué manera las medidas propuestas podrían convivir con los tratados internacionales para evitar la doble tributación y el acceso a los procedimientos de acuerdo mutuo, con el objetivo principal de que estas medidas aseguren efectivamente la justa y oportuna recaudación en los países, pero a su vez no obstruyan ni entorpezcan el mantenimiento y desarrollo del comercio internacional.

Condimento No. 4. Mecanismos alternativos para conciliar posturas entre el contribuyente y el Fisco. En virtud de la intensidad en el análisis de hechos y circunstancias, la complejidad y la subjetividad existente en la materia de precios de transferencia, ha sido útil y efectiva la implementación de nuevos procedimientos (ejemplo: mediación u otros instrumentos para resolver controversias) que permitan a contribuyentes y administraciones tributarias buscar soluciones técnicas de manera consensuada y anticipada con respecto a sus diferencias en un ambiente de cooperación y transparencia, bajo los principios de flexibilidad, celeridad e inmediatez.

Condimento No. 5. Régimen sancionatorio para asegurar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el régimen de precios de transferencia. Este apartado tiene por objetivo plantear elementos para generar propuestas de régimen de documentación y de sanciones que permitan a las administraciones tributarias hacerse de información suficiente, relevante y confiable.

Futuro de los regímenes de precios de transferencia

Somos conscientes de que el contexto es cambiante y las normas no están escritas en piedra, debiendo estas ser revisadas periódicamente como consecuencia de la retroalimentación entre los que formulan la política tributaria y los que llevan a cabo tareas de campo. Nuevos desarrollos asociados al uso de la factura electrónica y documentos electrónicos en general, el uso de nuevas tecnologías como el *blockchain*, herramientas avanzadas para el análisis de datos, entre otras; permitirán a futuro solventar problemas de información típicos del análisis de los precios de transferencia.

Sin embargo, ante la falta de recursos casi generalizada a nivel regional para afrontar el gasto público, no podemos esperar a que todo ello suceda y se implemente para aplicar controles efectivos. Por esta razón, medidas más prescriptivas, simples, certeras y administrables son fundamentales para que los sectores económicos más relevantes de los países tributen lo justo. Ello no quiere decir que el "Cóctel" de medidas que el CIAT propone es de sencilla implementación, sin embargo, es más directo en su aplicación que las normas actuales y promueve una mayor certeza jurídica, pudiendo generar estas propuestas, bajo ciertas condiciones mínimas, buenos resultados.

PARA CUALQUIER INFORMACIÓN RELACIONADA CON LO PUBLICADO EN LOS APARTADOS QUE INTEGRAN ESTA SECCIÓN,

comuníquese con el Coordinador Editorial: **Mtro. Jesús E. Coronado Contreras**, correo electrónico: **jesus.coronado@idconline.mx**
Parque de Granada # 69, Col. Lomas de la Herradura. Teléfono: 7100-0025.