



CÓCTEL DE MEDIDAS PARÁ 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 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

°2019, Derechos Reservados Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT Agencia Alemana de Cooperación Internacional – GIZ

ISBN: 978-9962-722-01-4

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medida, ya sea electrónica, mecánica, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin permiso previo y por escrito del editor

Un trabajo elaborado con el auspicio del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y el financiamiento del Programa de Cooperación de GIZ de la República Federal de Alemania

Colaboradores técnicos

Argentina

Solange Lizewski Alfredo Sosa

Brasil

Marco Aurelio Valadao Tatiana Falcao Andrea Costa Chaves

Colombia

Equipo de la Universidad del Externado de Colombia

Ecuador

Jairo Godoy

Estados Unidos de Norteamérica

Margaret Kent Robert Feinschreiber

Honduras

Victor Manuel Sánchez

Italia

Giammarco Cottani

México

Alejandro Calderón Aguilera Moisés Curiel García César Edson Uribe Guerrero Gabriel Oliver García

Uruguay

Márcia Grostein

Venezuela

José Luis Galindez Narvaez

Agradecimientos

La Secretaría Ejecutiva del CIAT agradece especialmente a todos los expertos que han dedicado tiempo para revisar nuestras propuestas y brindar sugerencias que nos han permitido alcanzar un mayor nivel de objetividad. Asimismo, destacamos las contribuciones técnicas sobre las propuestas del presente documento, expresadas en el marco de la 2da Reunión de la Red de Tributación Internacional del CIAT, llevada a cabo en el año 2018 en Antigua, Guatemala, con el auspicio de EUROsociAL+, la Cooperación Española -AECID-, el BID y la SAT de Guatemala; por los participantes de las administraciones tributarias de Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Guatemala, Ecuador, España, Honduras, Jamaica, México, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay; el BID, LATINDADD, la OCDE, la Universidad de Maastricht, la Universidad del Externado de Colombia, el Banco Mundial, la Universidad de Leiden y el TJN.

Asimismo, se destaca el relevante rol de la GIZ de Alemania, que no sólo nos ha permitido contar con los recursos para desarrollar la presente propuesta, sino también nos ha permitido acompañar por varios años a las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe en el desarrollo de sus capacidades para controlar los precios de transferencia, siendo este uno de los principales insumos considerados para analizar la problemática que enfrenta la región en este ámbito de actuación.

Cabe destacar que como resultado de la coordinación de esfuerzos entre el CIAT, GIZ, la ONU y el SAT de México, se llevó a cabo un proyecto de asistencia técnica para el SRI de Ecuador, que tuvo como objetivo desarrollar un modelo de evaluación de riesgo para el control de operaciones internacionales y en particular de precios de transferencia, que inspiró el apartado del presente documento, denominado "Modelo de evaluación de riesgo en materia de precios de transferencia y fiscalización internacional". Agradecemos a todos aquellos que han contribuido para materializar con éxito esta valiosa experiencia.

Mensaje del Secretario Ejecutivo del CIAT

Desde hace décadas, la comunidad internacional tributaria ha venido discutiendo sobre las mejores formas de controlar los precios de transferencia. Sin embargo, la tecnología ha avanzado a un ritmo mayor que estas medidas. Incluso, dichos avances tecnológicos, sumados al proceso de globalización, han ido alterando gradualmente el escenario y consecuentemente la forma en que se llevan a cabo los negocios y los mecanismos de control por parte de las administraciones tributarias. Esta situación puso los temas relacionados con la "tributación internacional" en el centro de las discusiones tributarias globales, siendo el control de los precios de transferencia uno de los asuntos con mayor peso específico para los países en desarrollo. A pesar de las innumerables horas dedicadas a la investigación y análisis de este asunto por parte de múltiples organizaciones, la comunidad internacional sigue confiando -casi por unanimidad- en el Principio General que rige los precios de transferencia a efectos tributarios: "Arm's Length", acarreando ello muchas complejidades ya conocidas, que no han sido solucionadas y que deben ser atendidas.

Es precisamente esta situación la que motivó a la Secretaría Ejecutiva del CIAT a explorar propuestas flexibles en temas que requieren un mayor desarrollo por parte de la comunidad internacional, generando el presente "Cóctel", cuyos ingredientes y condimentos constituyen propuestas que pretenden lograr un mejor análisis que incide en controles más efectivos, un mayor cumplimiento, y en lo posible, mayor nivel de simplificación.

Estoy convencido que esta propuesta será de utilidad para evaluar reformas normativas y administrativas, y un eslabón más para avanzar en la investigación de este tema tan complejo y relevante para los países del CIAT.

Márcio F. Verdi

Secretario Ejecutivo CIAT

Mensaje de los autores

El régimen de precios de transferencia es un sistema que busca principalmente la equidad tributaria, que establece mecanismos que contribuyen a eliminar la doble imposición tributaria económica para promover el comercio internacional, cuya implementación conlleva grandes retos tanto para los sujetos obligados a cumplir con el régimen como para la administración tributaria. Ante la carencia de normas adecuadas, la dificultad para acceder a información y las limitaciones de algunas administraciones tributarias para llevar a cabo controles efectivos, existe el riesgo de que los sujetos que llevan a cabo operaciones con partes vinculadas reduzcan considerablemente su carga tributaria por medio del traslado de beneficios a jurisdicciones de menor tributación, lo cual vulnera la naturaleza equitativa y proporcional del Impuesto sobre la Renta y la justicia social.

La experiencia nos ha demostrado que la mera implementación de un régimen normativo de precios de transferencia no asegura el éxito. Varios países de América Latina, a pesar de haber implementado normas hace más de 5 o 10 años, a la fecha deben superar numerosas barreras. La implementación práctica de un régimen de precios de transferencia requiere de muchos factores. Las auditorías no son la única herramienta para alinear la creación de valor con el reporte de utilidades y el pago de impuestos, siendo necesario que las administraciones tributarias cuenten con una combinación de recursos, por ejemplo, reglas claras, un buen modelo de gestión de riesgos y un abanico variado de opciones de acercamiento efectivo a los contribuyentes.

Es por ello que tomando como ejemplo la experiencia observada en las últimas décadas, en países latinoamericanos y caribeños, constatamos que el principio "Arm's Length" es difícil de alcanzar con las herramientas disponibles a nivel global, en el contexto regional y con los recursos al alcance de la gran mayoría de dichos países. Los países en vías de desarrollo y de bajos ingresos requieren implementar medidas administrables de acuerdo a sus posibilidades, que sean adecuadas para lograr la eficacia deseada en la aplicación práctica del citado principio y en su caso, compatibles con el mismo.

En el marco de una asistencia técnica sobre tributación internacional que hemos brindado a la ONAT de Cuba, con el apoyo financiero de la Unión Europea, mientras degustábamos un cóctel en el mítico Bar "La Floridita" de la capital cubana – frecuentado por Hemingway durante su estancia en la Habana, discutiendo la referida problemática, nació la idea de crear un "Cóctel", pero en esta oportunidad, de medidas administrables para el control de los precios de transferencia. Su objetivo es responder a las necesidades de las administraciones tributarias e inspirarlas a que independientemente de la disponibilidad de recursos, vean en estas medidas la posibilidad de atender con mayor eficiencia y eficacia un tema que suele exceder la capacidad de muchas administraciones tributarias y que por razones obvias debe ser atendido.

En el contexto actual, caracterizado por la globalización, el determinar las bases tributarias correspondientes a cada país requiere de varios mecanismos complementarios. En este sentido, el "Cóctel" de precios de transferencia proporciona herramientas que pueden ser analizadas y valoradas por los Estados, a efectos de adoptar ingredientes del "Cóctel" que, de la manera propuesta en el presente documento o con adaptaciones al contexto local, permita a los países lograr el propósito de controlar de manera eficiente y efectiva la fiscalidad internacional y los precios de transferencia, en el escenario en que se desenvuelven.

Es nuestra intención que cada país evalúe el "Cóctel" en profundidad, con el propósito de elegir los ingredientes y condimentos que mejor se adapten a sus posibilidades normativas y prácticas, lo cual análogamente se refiere a las distintas medidas administrables planteadas en el presente trabajo. El "Cóctel" de Precios de Transferencia es la conclusión de varios años de análisis, recopilación y reflexión, que esperamos sea discutida en el ámbito de foros a nivel global, con el objetivo de difundirlo e ir perfeccionándolo gradualmente.

Contenido

Cola	borado	res técni	cos		V
Agr	adecimi	ientos	•••••		vi
Mer	ısaje de	el Secreta	rio Ejecu	tivo del CIAT	vii
Mer	ısaje de	los auto	res		viii
Intr	oducció	ón	•••••		13
1.	INGR	EDIENTE	Nº. 1: Pe	rspectiva en la aplicación de la "Regla del Mejor Método"	21
	1.1.	Antece	dentes		21
	1.2.	Proble	mática		22
	1.3.	Justific	ación		27
	1.4.	Ejempl	os de pro	puesta (Genérica/Específica)	28
2.	INGR	EDIENTE	N°. 2: Má	rgenes de rentabilidad de referencia	31
	2.1.	Antece	dentes		31
	2.2.	Justific	ación		31
	2.3.	Metodo	ología		33
	2.4.	Alguna	s experie	ncias basadas en este enfoque	34
	2.5.	Ejempl	os de pro	puesta (Genérica/Específica)	36
3.	INGR	EDIENTE	Nº. 3: Im	portación/Exportación de materias primas	38
	3.1.	Antece	dentes		38
	3.2.	El deno	minado "	Sexto Método" latinoamericano	38
	3.3.	Justific	ación		42
	3.4.	Ejempl	os de pro	puesta (Genérica/Específica)	44
4.	Otros	condime	ntos rela	ncionados	48
	4.1.			. 1: Modelo de evaluación de riesgo en materia de precios de transferencia y ernacional	48
		4.1.1.	Introdu	cción	48
		4.1.2.	Principa	ales requisitos para una efectiva administración de riesgos tributarios:	49
			A.	Inventario y disponibilidad de fuentes de información	49
				Fuentes de información	50
				Estado de resultados	50
				Estado de posición financiera o balance general	53
				Información de operaciones con partes relacionadas	54
				Información de importación/exportación y de la factura electrónica	57
				Información de bolsas de valores	57
			В.	Integración y análisis considerando un periodo multianual y grupos económicos	59
				Información multianual	59
				Información oportuna	59
				Análisis por grupos económicos y por actividades	
				Manejo centralizado de la información	
				Aplicación práctica de indicadores de riesgo	60
				Aplicación práctica a sectores específicos seleccionados	62

	4.1.3.	Aspectos de riesgos específicos en materia de precios de transferencia	. 63
		4.1.3.1. Recursos necesarios	64
		4.1.3.2. Plan estratégico	64
		4.1.3.3. Manejo de Información	64
	4.1.4.	Evaluación de riesgos	• 64
	4.1.5.	Indicadores de riesgo (efectos)	. 66
	4.1.6.	Indicadores de riesgo (causas)	. 68
	4.1.7.	Sistema integral de gestión de riesgos tributarios	. 69
4.2.	Condin	nento Nro. 2: Ajuste por mercado geográfico	. 71
	4.2.1.	Introducción	. 71
	4.2.2.	Ejemplo del ajuste por riesgo país	. 77
4.3.	Condin	nento Nro. 3: Doble imposición internacional (acceso a MAP)	. 78
	4.3.1.	Introducción	. 78
	4.3.2.	Antecedentes	. 78
	4.3.3.	Derecho comparado: Marco legislativo interno sobre MAP	. 79
	4.3.4.	Efectividad del MAP como medio de resolución de controversias internacionales sobre precios de transferencia	. 80
	4.3.5.	Motivos frecuentes para solicitar un MAP en materia de precios de transferencia	. 81
	4.3.6.	Eficacia del MAP en casos de precios de transferencia	. 82
	4.3.7.	Experiencia mexicana en materia de MAP	. 82
		4.3.7.1. Naturaleza y aplicación	83
		4.3.7.2. Efectos	83
		4.3.7.3. Procedencia	84
	4.3.8.	Acción 14 del Proyecto BEPS — Haciendo más efectivos los mecanismos de resolución de controversias	85
	4.3.9.	Conclusión	. 86
4.4.		nento Nro.4: Mecanismos alternativos para conciliar posturas entre	0.6
		ouyente y fisco	
	4.4.1.	Antecedentes	
		Caso México	
	4.4.3. 4.4.4.	Problemática	
	4.4.4. 4.4.5.		
	4.4.5.	Aspectos normativos	
	4.4.7.	Ejemplos de propuesta (Genérica/Específica)	
	4.4.8.	Ejemplo de propuesta normativa:	
4.5.		nento Nro. 5: Régimen sancionatorio para asegurar el cumplimiento de las	. ,,
T.J.		ciones relacionadas con el régimen de precios de transferencia	. 93
	4.5.1.	Antecedentes/Justificación	
	4.5.2.	Ejemplos de propuesta (Genérica/Específica)	. 101
Referencia	s bibliog	ráficas	106

Introducción

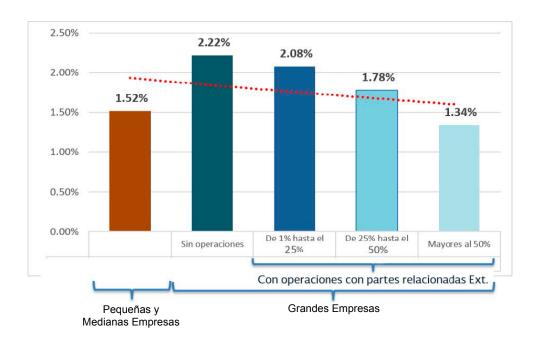
Luego de la crisis financiera internacional declarada oficialmente en el año 2008, los asuntos tributarios internacionales han tomado mayor relevancia en la agenda política mundial. Asimismo, la integración de las economías y mercados nacionales e internacionales se ha incrementado sustancialmente con la globalización, generando con ello fuertes presiones para adaptar el sistema tributario internacional al contexto actual. Prueba de ello es el Plan de Acción BEPS¹ (BEPS, por sus siglas en inglés: "Base Erosion and Profit Shifting") acordado en el año 2015.

Las normas que se venían promoviendo han mostrado debilidad, falta de efectividad y bajo nivel de adaptabilidad para atender los cambios en el comportamiento de los contribuyentes, cuyas planificaciones fiscales han dado paso al fenómeno de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En este sentido, de la experiencia internacional se desprende que algunas Empresas Multinacionales (EM's) se han visto tentadas a trasladar utilidades artificialmente a otras jurisdicciones, deslocalizando las utilidades de las jurisdicciones en donde se generan, lo cual erosiona la base y atenta contra la autonomía y soberanía de los Estados. En otros casos se generan diferencias técnicas o distorsiones no motivadas por asuntos tributarios, que no necesariamente pueden ser consideradas como abusos, pero cuyo efecto podrían de igual manera erosionar la base imponible.

Para constatar lo anterior, en un estudio preliminar de una economía emergente latinoamericana, se pudo comprobar a través de un análisis estadístico que, a mayor intensidad de transacciones internacionales entre filiales, se registra un menor pago de Impuesto a la Renta en las grandes corporaciones. En el siguiente gráfico se comprueba lo antes mencionado:

Cabe recordar que los líderes del G20 - en la reunión mantenida en México del 18 y 19 de junio de 2012 - declararon "la necesidad de prevenir la erosión de la base y la deslocalización de utilidades". En respuesta a ello, el 12 de febrero de 2013 la OCDE publicó el Informe denominado "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) que recibió el apoyo de los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20. Con fecha 19 de Julio de 2013 se publicó el Plan de Acción sobre Erosión de Base y Deslocalización de Utilidades (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, "AP-BEPS") identificando 15 acciones específicas. El Plan BEPS tiene tres pilares: primer pilar, coherencia (acciones 2-5); segundo pilar, sustancia (acciones 6-10); tercer pilar, transparencia (acciones 11 a 14). Además, contempla dos acciones alternas (una sobre economía digital y otra sobre el instrumento multilateral), que son transversales. En septiembre de 2013, los jefes de Estado y de Gobierno del G20 avalaron/ratificaron el Plan de Acción BEPS y sus 15 acciones. El proyecto BEPS incluyó un programa escalonado de implementación de cada una de las 15 acciones, trabajándose con etapas intermedias que contemplaron, entre otras, la consulta pública de los documentos. De acuerdo al cronograma propuesto, y en lo que aquí importa, el 5 de octubre de 2015 se publicaron los documentos finales de una serie de acciones. En particular, bajo la Acción 10 del Plan de Acción BEPS, referido a "Cuestiones de precios de transferencia en transacciones de alto riesgo", se abordan los aspectos relativos a la cadena de suministro en las transacciones de materias primas o commodities.

Correlación entre intensidad de operaciones internacionales vinculadas y de Impuesto a la Renta/Ingresos



La dinámica detectada fortalece la hipótesis de que los grupos trasladan utilidades artificialmente a otras jurisdicciones, a través de transacciones internacionales entre filiales (manipulación de precios de transferencia).

Bajo esta tesitura, aunque el principio que rige la materia de precios de transferencia (principio "Arm's Length") establece que las transacciones entre filiales deben pactarse como lo harían terceros independientes en el libre mercado -lo cual busca asegurar que la creación de valor de las empresas esté alineada con el reporte de utilidades y el pago de impuestos- las metodologías de precios de transferencia son complejas y subjetivas en su aplicación y evaluación, tanto para contribuyentes como para administraciones tributarias, lo cual limita sustancialmente su eficacia.

Lo anterior va ligado a que el principal objetivo de las empresas consiste en la maximización de beneficios y la minimización de costes, siendo los impuestos un coste para ellas, que en algunos casos se optimiza de manera responsable y en otros no. También se aplican las normas para el control de precios de transferencia, haciendo de ellas una potencial herramienta recaudatoria para administraciones tributarias que deseen incrementar su eficiencia y eficacia.

Aunque sea compleja su implementación, los precios de transferencia no deben de ser utilizados por las EM's para transferir utilidades artificialmente entre sus filiales y así lograr ahorros, ni tampoco para colocarse en el extremo o límite en el cumplimiento de la norma, propiciando prácticas de elusión fiscal. Por lo anterior y bajo el status quo actual, sólo a través de una determinación de mercado integral y analítica de los precios de transferencia se podrán asignar las utilidades del grupo de manera adecuada, evitando generar excedentes de utilidad en el sistema de retribución del grupo, con lo cual también se asegure que no existan situaciones de doble no tributación y deslocalización artificial de utilidades. Es importante precisar que en algunos casos el motor de la manipulación de los precios de transferencia puede deberse a asuntos ajenos al tributario, no obstante, en todos los casos existirá un impacto en la tributación, al ser precios de transferencia un juego de suma cero – si una jurisdicción reporta mayores beneficios con relación a una transacción que envuelve dos jurisdicciones, consecuentemente, la otra reportará menores beneficios o utilidades –.

Desde otra perspectiva, aunque se conoce que el principio "Arm's Length" funciona de manera efectiva como una herramienta de aplicación "artesanal" basada en la búsqueda de valores en el mercado, como parte de un ejercicio intensivo en hechos y circunstancias, caso por caso (Ejemplo: como es el caso de las negociaciones en procedimientos de acuerdo mutuo entre Autoridades Competentes), no se ha logrado que el referido principio se despliegue y controle de manera masiva para asegurar que la mayoría de los contribuyentes cumplan razonablemente con dicho régimen. En consecuencia, no se ha evitado que se generen distorsiones entre el nivel de competitividad de empresas que manipulan los precios de transferencia para lograr una menor carga tributaria al de aquellas que no lo hacen.

En este sentido, resulta conveniente que más allá del establecimiento de este principio de corte teórico, planteado en el Artículo 9 de los Convenios Modelos para Evitar la Doble Tributación (ONU y OCDE) y en las legislaciones nacionales, las administraciones tributarias busquen implementar medidas específicas, prácticas y administrables que sean útiles y convenientes para países que ven en los precios de transferencia un riesgo tributario. Bajo esta premisa, el presente trabajo se plantea como un complemento, y no un sustituto al referido Artículo 9, con el objetivo de fortalecer decisivamente que las utilidades se reporten donde se genera el negocio, fortaleciendo el espíritu del principio "Arm's Length".

En línea con lo anterior, si bien el principio "Arm's Length" teóricamente busca escenarios perfectos, proponiendo la búsqueda de comparables a través de metodologías para todo tipo de transacción entre filiales, asegurando que la utilidad fiscal sea la adecuada, en la práctica, la implementación de metodologías requiere de un análisis profundo y casuístico, cuya evaluación masiva por parte de muchas administraciones tributarias resulta casi imposible por sus recursos limitados (información, personal calificado, recursos materiales y el tiempo requerido de análisis) y la consecuente poca cobertura que normalmente pueden desplegar las áreas fiscalizadoras internacionales de los gobiernos. En este sentido, el Principio General debe aplicarse de manera razonable y práctica, en virtud de que la perfección es prácticamente imposible de alcanzar en la mayoría de los contextos.

Aunque han habido esfuerzos unilaterales e internacionales para simplificar, aclarar y hacer más aplicable el principio "Arm's Length" en diferentes contextos -especialmente en contextos en desarrollo-, este asunto sigue siendo una materia altamente técnica y compleja, lo cual dificulta el cumplimiento de dicha obligación por parte de las empresas, incluidas aquellas pequeñas y medianas. Ello, aunado a que requiere que los contribuyentes inviertan recursos considerables en la búsqueda del método más apropiado que asegure que los precios de transferencia atiendan los valores del mercado, y dado el carácter subjetivo del principio requiere que estos mismos contribuyentes cuenten con una cultura contributiva sana y positiva, y la firme convicción y voluntad de querer contribuir adecuadamente con los tributos (moralidad fiscal).

Considerando que la aplicación del principio "Arm's Length" es compleja e intensiva en el análisis de información, tanto para seleccionar el método de precios de transferencia más apropiado como para seleccionar los posibles comparables a utilizar; en algunos casos la baja percepción de riesgo de los contribuyentes sobre la vigilancia de los precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias, ha llevado a que los análisis tendientes a aplicar el referido principio (estudios de precios de transferencia) se realicen por el menor costo posible, recurriendo a metodologías simplistas e inexactas, que derivan de la aplicación de la norma de precios de transferencia como una regla de margen de rentabilidad mínima con base en comparables (Ejemplo: política de retribuir costos más 5% de margen), esto aunado a una mínima o nula cultura contributiva en muchos de los casos.

Así, se han identificado una serie de condiciones claves que en conjunto establecen los fundamentos para una correcta implementación del principio "Arm's Length" y el respectivo análisis de comparabilidad, pero desafortunadamente, de manera parcial o total, son difíciles de reunir en muchos países. A continuación, se detallan dichas condiciones:

- ► Cultura contributiva y estado de derecho.
- ▶ Éxito en la implementación de mecanismos tendientes a mejorar la transparencia por parte del contribuyente y de la administración tributaria, para avanzar hacia una relación de mayor confianza.
- Percepción de riesgo adecuada.
- ► Acceso y capacidad de tribunales (administrativos y judiciales) y calidad en los procesos judiciales.
- ► Capacidad técnica del gremio fiscal internacional, incluyendo la de las administraciones tributarias.
- Estándares de contabilidad congruentes.

En lo que respecta a las administraciones tributarias, los factores decisivos que constituyen prerequisitos para estar en las mejores condiciones de implementar correctamente el principio "Arm's Length", son los siguientes:

- Gestión tributaria efectiva (Ejemplo: capacidad instalada, evaluación de riesgos efectiva y programa de control adecuado).
- Universo manejable de contribuyentes.
- Acceso a información pública doméstica e internacional útil para el control de precios de transferencia.
- ► Acceso a información del grupo multinacional y sus operaciones (Ejemplo: red de tratados de intercambio de información y Acción 13 de BEPS Reporte País por País).
- ▶ Poderes adecuados para la administración tributaria que permitan el acceso a la información y la toma de medidas necesarias para salvaguardar la base imponible del impuesto.

Por lo anterior y aunado al impulso de diversas organizaciones, entre las que se encuentran organismos públicos internacionales y regionales, sociedad civil (Ejemplo: LATINDADD, TJN, OXFAM, IGF, ICTD, entre otras ONG's), intermediarios tributarios y actores de la comunidad de negocios, se ha percibido la necesidad de identificar medidas que permitan alcanzar los siguientes objetivos:

- ▶ Brindar certeza jurídica a los contribuyentes sobre un sistema complejo y a la vez subjetivo.
- ▶ Simplificar la manera en que se calculan y pagan los tributos en el contexto internacional.
- ► Combatir y prevenir la evasión y elusión fiscal.
- Reducir costos de transacción para el contribuyente y la Administración Tributaria.
- ► Evitar la doble tributación económica a nivel internacional y promover el comercio internacional.

La capacidad de la administración tributaria para identificar riesgos con suficiente asertividad es clave para alcanzar varios de los objetivos antes planteados.

Al efecto, los ingredientes del Cóctel de Precios de Transferencia proponen medidas y procedimientos administrables para las administraciones tributarias, con el objetivo de identificar riesgos de manipulación de precios de transferencia, priorizarlos y atenderlos, reducir controversias, mejorar la eficacia recaudatoria en casos relacionados con precios de transferencia, y en lo posible disminuir con ello el costo de cumplimiento de los contribuyentes del régimen de precios de transferencia. Todo ello planteado con especial énfasis en el contexto de los países en vías de desarrollo y de bajos ingresos.

Lo anterior también se traduce en el diseño de medidas y procedimientos de alto impacto y cobertura que aseguren y tutelen que el principio "Arm's Length" sea auto-determinado razonablemente por parte de los contribuyentes, con base en mecanismos más sencillos, pero a su vez rigurosos, que disminuyan la incertidumbre y subjetividad en la gestión del principio, resguardando así que los impuestos se paguen donde la actividad económica se realiza y se crea el valor. Las medidas y procedimientos que se plantean en el presente documento, además de enfocarse en la mejora de la capacidad de gestión de las administraciones tributarias, tiene como objetivo impactar en la conducta de los contribuyentes obligados al régimen de precios de transferencia.

De esta manera, resulta crucial que las administraciones tributarias atiendan oportunamente la erosión a la base tributaria resultante de la problemática descrita, y que no permitan que se acumulen importes significativos derivados de una brecha tributaria atribuible a la correcta aplicación de los precios de transferencia. Ante este escenario se plantean tres ingredientes o medidas y una serie de recomendaciones complementarias, que facilitan su implementación. Cabe destacar que el punto de inflexión para la aplicación de las recomendaciones de los primeros dos ingredientes se produce entre empresas que llevan a cabo actividades rutinarias o no; realizan aportaciones únicas y valiosas o no.

Ingredientes y condimentos sugeridos para preparar el Cóctel:

- ▶ Ingrediente Nro. 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 Nro. 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 EM's, como parte de un sistema integral de evaluación de riesgo.
- ► Ingrediente Nro. 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 se proponen medidas más prescriptivas, pero de más fácil implementación -gestión y control-.
- Otros condimentos relacionados
 - a. Condimento Nro. 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.
 - b. Condimento Nro. 2. Ajuste por mercado geográfico: para eliminar las diferencias entre las operaciones o las empresas consideradas como comparables cuando éstas 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: (1) ajustes de capital circulante como sustitutivo del riesgo país, (2) ajuste de "riesgo país" a los activos, y (3) 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.

- c. Condimento Nro. 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 económica y el acceso a los procedimientos de acuerdo mutuo, con el objetivo principal de que éstas 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.
- d. Condimento Nro. 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.
- e. Condimento Nro. 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.

Por medio del presente documento se plantean disposiciones prácticas para asegurar el razonable cumplimiento y ejecución del principio "Arm's Length". Las referidas disposiciones podrían ser incorporadas tanto a través de reglas aclaratorias o de interpretación secundaria o a través de reformas a leyes generales (como medidas anti-abuso o puertos seguros "safe harbours"), según la intensidad, alcance y prescripción que los gobiernos consideren adecuado. Bajo esta noción, es importante que los Estados pongan en la balanza la certeza jurídica del sistema fiscal y el propósito de evitar la doble tributación. El siguiente gráfico muestra las distintas formas de implementación que pueden tomar las medidas simplificadas y una pequeña descripción de las mismas:

Formas de implementación de medidas	Descripción
Medida Anti-Abuso	Establecimiento de medidas prescriptivas conceptuales y/o financieras de referencia obligatorias
Puerto seguro con salida ("Opt Out Safe Harbour")	Establecimiento de parámetros conceptuales y/o financieros sectoriales de referencia (de mercado) obligatorios para los contribuyentes sin obligación de presentar documentación en la materia, con opción de salida controlada asegurando condiciones de mercado (Ejemplo: a través de un acuerdo de precios anticipado - APA)
Puerto seguro optativo ("Optional Safe Harbour")	Revelación de parámetros conceptuales y/o financieros sectoriales de referencia (de mercado) optativos con una exposición menor de riesgo tributario, y en su caso con una menor carga administrativa de documentación en la materia.
Interpretación normativa	Reglas aclaratorias y detalladas en legislación doméstica respecto a la interpretación del principio <i>"Arm´s Length"</i> y en específico a las circunstancias en que cada uno de los métodos de precios de transferencia es el más apropiado.
Guías de precios de transferencia	Referencia en la legislación doméstica al principio <i>"Arm´s Length"</i> (artículo 9 del Convenio Modelo para Evitar la Doble Tributación) y a las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

Aunado a lo anterior, a continuación se muestra un diagrama ilustrativo con las ventajas y desventajas de las distintas formas de implementación de las medidas simplificadas:

Formas de Implementación de las Medidas	Doble NO Tributación	Doble Tributación	Subjetividad	Certeza Jurídica	Documentación Exhaustiva	Medida Prescriptiva	Capacidad Instalada Técnica	Capacidad Instalada NO Técnica	Labor de Revisión	Carga de la Prueba: Adm. Tributaria	Carga de la Prueba: Contribuyente
Contribuyente Medida Anti-Abuso		$\checkmark\checkmark$		////		////		$\checkmark\checkmark\checkmark$	$\checkmark\checkmark$		$\checkmark\checkmark\checkmark$
Puerto Seguro con Salida ("Opt Out Safe Harbour")	✓	✓	✓	$\checkmark\checkmark\checkmark$	✓	√ √	/ /	✓	$\checkmark\checkmark$	$\checkmark\checkmark$	$\checkmark\checkmark\checkmark$
Puerto Seguro Optativo ("Optional Safe Harbour")	$\checkmark\checkmark$	✓	$\checkmark\checkmark$	$\checkmark\checkmark$	$\checkmark\checkmark\checkmark$	✓	$\checkmark\checkmark\checkmark$	✓	$\checkmark\checkmark\checkmark$	$\checkmark\checkmark$	$\checkmark\checkmark$
Interpretación Normativa	$\checkmark\checkmark\checkmark$		$\checkmark\checkmark\checkmark$	✓	$\checkmark\checkmark\checkmark$		$\checkmark\checkmark\checkmark$		$\checkmark\checkmark\checkmark$	$\checkmark\checkmark\checkmark$	✓
Guías de Precios de Transferencia	////		$\checkmark\checkmark\checkmark$		////		////		////	///	✓

Fuente: autores

Nota: A mayor cantidad de tildes, más intenso es el efecto que se genera.

1. INGREDIENTE N°. 1:

Perspectiva en la aplicación de la "Regla del Mejor Método"

1.1. Antecedentes

La experiencia de varias administraciones tributarias que forman parte del CIAT ha demostrado que es una práctica recurrente de algunos profesionales que se dedican a la elaboración de los análisis de precios de transferencia (estudios de precios de transferencia), el no desarrollar una adecuada y completa evaluación para la elección del método de precios de transferencia más apropiado de acuerdo a las circunstancias del caso particular, procedimiento que se denomina "regla del mejor método", y que se ha definido como un proceso de selección de metodologías que debe considerar los siguientes elementos:

- ► Las respectivas fortalezas y debilidades de los cinco métodos de precios de transferencia reconocidos;
- La idoneidad del método elegido considerando la naturaleza de la transacción controlada (determinada mediante un análisis funcional);
- La disponibilidad de información confiable (particularmente la existencia de comparables adecuados) necesaria para aplicar el método seleccionado; y
- ▶ El grado de comparabilidad entre las transacciones controladas y no controladas (incluyendo la confiabilidad de los ajustes de comparabilidad razonables necesarios para eliminar las diferencias significativas que existan entre ellas).

En este sentido, es común que los practicantes en esta materia recurran a justificaciones predeterminadas y genéricas para descartar métodos y quedarse finalmente con la aplicación incorrecta de un método, que generalmente resulta ser el método menos costoso de calcular, específicamente el método del margen neto transaccional (que es un enfoque unilateral porque sólo evalúa a una de las contrapartes de la transacción). Este método mide la rentabilidad operativa de un segmento de negocio, comúnmente evaluado a partir de los estados financieros de la filial local (entidad doméstica), comparándolos así con la rentabilidad operativa de negocios seleccionados como comparables a dicho segmento analizado. Esta práctica que forma parte del ejercicio de autodeterminación en el pago de impuestos de los contribuyentes puede generar situaciones de erosión a la base tributaria en perjuicio de ciertos países, por lo cual se aborda como parte de las medidas planteadas en este apartado.

La problemática que aborda el presente apartado reside en que algunos practicantes en la materia no están correctamente capacitados u orientados, o mantienen creencias obsoletas e inadecuadas en la elección del método, aunado a que no invierten el tiempo y análisis suficiente 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. Lo

anterior se agrava cuando nos referimos a subsidiarias de grupos multinacionales en países de bajos ingresos o en vías de desarrollo, ya que en muchas ocasiones estos países no cuentan con información pública disponible sobre su economía o posibles comparables locales, lo cual dificulta o imposibilita, la aplicación de los métodos de precios de transferencia adecuados.

La correcta aplicación de la regla del mejor método se origina con un análisis conceptual sobre la idoneidad de cada uno de los cinco métodos de precios de transferencia y de las posibles fuentes de información para su aplicación. Como resultado de este análisis se obtendrán los enfoques más apropiados en función de su aplicabilidad, todo esto atendiendo al tipo de transacción analizada y la posible disponibilidad de información para evaluarla. Sin embargo, en el marco del referido análisis, no se deben de priorizar otras premisas para descartar métodos. Por ejemplo, la carga administrativa asociada a la implementación de un método o simplemente el nivel de acceso a la información de la filial que es la contraparte de la transacción, donde el contribuyente suele aludir, en ocasiones, que aunque son parte de un mismo grupo empresarial, son entidades jurídicas independientes. Estas últimas premisas aisladas (Ejemplo: carga administrativa y no acceso a la información de la contraparte) no pueden ni deben limitar la aplicación de la regla del mejor método.

Es precisamente el criterio citado en los párrafos que anteceden donde se plantea una innovación que da origen a una propuesta de medida que hace más prescriptiva la aplicación de la regla del mejor método, cuyo objetivo radica en educar, orientar, obligar y, en su caso, sancionar a los contribuyentes y sus asesores con el último fin de que sigan puntualmente procedimientos para una correcta selección del mejor método. Al mismo tiempo se pretende no permitir una selección laxa de métodos, evitando que los profesionales en la materia recurran a métodos inadecuados que quizás sean más fáciles y menos onerosos de aplicar, pero que vulneran e imposibilitan que el principio "Arm's Length" asegure que los negocios paguen impuestos donde éstos se generan. No se busca que los análisis de precios de transferencia sean más largos y costosos, sino que se enfoquen en los elementos relevantes y metodológicamente adecuados.

En este sentido, las bases tributarias de los países enfrentan un desafío crítico en lo que respecta a las utilidades reportadas por grupos empresariales multinacionales, y que posiblemente involucra intangibles relevantes que desarrollan estos grupos localmente (Ejemplo: en países de bajos ingresos o en vías de desarrollo) pero cuya utilidad no está siendo reportada correctamente en sus declaraciones y no está pagando impuestos, lo cual sucede a partir de la aplicación inapropiada de las metodologías de precios de transferencia, y que se traduce en el traslado artificial de utilidades a otras entidades y jurisdicciones, perjudicando así la integridad del sistema fiscal.

1.2. Problemática

Se ha identificado que profesionales y empresas recurren a la práctica generalizada de aplicar un enfoque unilateral en la entidad doméstica automáticamente sin considerar otras posibilidades metodológicas, lo cual plantea dos problemáticas principales: (1) la exclusión de métodos que pudieran ser más apropiados para el caso particular, y (2) la aplicación de un método que no es adecuado ni aceptable para la situación específica. Respecto al primer punto y a manera de ejemplo, cabe mencionar que es muy común que el razonamiento generalizado y sistemático de aceptación del método de margen neto transaccional – tomando en consideración la "entidad doméstica" – y el rechazo de los otros métodos de precios de transferencia, se sustente en los siguientes argumentos:

Métodos de precios de transferencia reconocidos	Entidad analizada	Aceptación/ Rechazo del método	Razonamiento
Método directo de comparación de bienes	No aplica	Rechazo	"Respecto a este método no se obtuvo evidencia sobre productos/ servicios similares que se pactaran entre terceros, bajo las circunstancias del caso particular, por lo que se optó por descartar la aplicación del mismo."
Máta da da muscia da mayanta	Entidad doméstica	Rechazo	"Debido a que este método se basa en comparar la utilidad bruta entre entidad doméstica y comparables, se requiere de un nivel depurado de
Método de precio de reventa	Entidad extranjera	Rechazo	consistencia en la clasificación de costos, y al no contar con evidencia
	Entidad doméstica	Rechazo	contundente para conocer si los comparables siguen un criterio uniforme en la asignación de costos y/o gastos de operación, lo que traería como
Método de costo adicionado	Entidad extranjera	Rechazo	consecuencia posibles distorsiones en los resultados obtenidos, se optó por descartar esta metodología."
Método del margen neto transaccional	Entidad doméstica	Aceptación	"Se eligió este método porque es tolerante a diferencias en las características de los bienes/servicios, e incluso en las posibles reclasificaciones contables entre costos y gastos que pudieran existir, ya que se evalúa sobre la utilidad operativa. Como entidad analizada se consideró a la entidad doméstica debido a que es la entidad que realiza las funciones comparativamente más sencillas, no ha desarrollado activos intangibles no rutinarios ni realiza aportaciones únicas y valiosas, y cuenta con la información financiera con el grado de detalle requerido."
	Entidad extranjera	Rechazo	"No se consideró a la entidad extranjera como entidad analizada porque es la entidad más compleja, y no se cuenta con su información financiera."
Método transaccional de partición de utilidades	No aplica	Rechazo	"La aplicación de este método se realiza cuando dos o más partes relacionadas realizan aportaciones o mantienen intangibles únicos y valiosos, o bien cuando las operaciones entre partes relacionadas están estrechamente ligadas, debido a que éste no es el caso particular se optó por descartar el uso del mismo."

Del cuadro anterior se desprende que pudiera haber ocasiones en las cuales la aplicación sistemática del método del margen neto transaccional implica situaciones donde el método directo de comparación de bienes ("método de precio comparable no controlado") pudiera ser el mejor método o el método más apropiado. Un ejemplo de esta situación se da cuando se evalúa una operación de enajenación de bienes cuyos precios se encuentran referidos en un mercado reconocido y transparente. En estos casos es posible encontrar los precios de referencia que utilizan terceros independientes para pactar estas operaciones (véase apartado de "Importación/Exportación de Materias Primas"), luego entonces sería apropiada la aplicación del directo de comparación de bienes.

También se debe de prestar atención cuando los métodos de precio de reventa y costo adicionado son los más apropiados, particularmente cuando se analizan actividades de distribución de riesgo limitado (compra a partes relacionadas y venta a terceros) y de manufactura por contrato (compra a terceros y venta a partes relacionadas), respectivamente. En lo que toca al método transaccional de partición de utilidades, sería el más apropiado cuando ambas partes de la transacción realizan aportaciones únicas y valiosas.

Ahora bien, respecto al método del margen neto transaccional, este método analiza que la rentabilidad operativa proveniente de un segmento de negocios que involucra transacciones vinculadas no se encuentre afectada por condiciones que difieran de aquellas que hubieran ocurrido entre empresas independientes en circunstancias comparables. En otras palabras, que la rentabilidad operativa se

encuentre dentro de los parámetros de mercado. Sin embargo, su implementación y análisis se enfoca en medir la rentabilidad financiera de sólo una de las contrapartes de la transacción (enfoque unilateral), por las utilidades que obtienen negocios similares en el mercado. En este sentido, la metodología no evalúa a las dos contrapartes y por ello es preciso elegir a una de las dos entidades que forman parte de la transacción analizada (Ejemplo: entidad doméstica o entidad extranjera), la cual será designada como la "entidad analizada" para evaluar el principio "Arm's Length".

Según las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, la filial que se debe elegir como "entidad analizada" en la aplicación del método del margen neto transaccional, debe ser la entidad menos compleja de las contrapartes de la transacción, pero a su vez que ésta no realice aportaciones únicas y valiosas² en la cadena de generación de valor, como lo refiere el párrafo 2.65 de las referidas guías:

2.65. La aplicación del método del margen neto transaccional difícilmente resultará fiable si cada parte realiza aportaciones valiosas y únicas (véase el párrafo 2.4). En ese caso, el método más apropiado, en términos generales, es el método transaccional de partición de utilidades, véase el párrafo 2.115. Sin embargo, los métodos unilaterales (métodos tradicionales basados en las transacciones, o el del margen neto transaccional) pueden aplicarse en aquellos casos en los que es una de las partes la que realiza todas las aportaciones únicas que conlleva la operación controlada, mientras que la otra parte no realiza ninguna aportación única y valiosa. En ese caso, la parte objeto de análisis deberá ser la menos compleja. Por lo que respecta a la noción de parte objeto de análisis, véanse los párrafos 3.18 y 3.19.

Bajo este tenor, la manera adecuada para definir cuál de las partes podría ser la más adecuada para ser considerada la "entidad analizada" (la entidad doméstica o la extranjera) es a través de un análisis de información relevante de ambas partes de la transacción (Ejemplo: información cualitativa y cuantitativa, como evidencia soporte), y así poder estar en condiciones de aplicar la "regla del mejor método". En otras palabras, los análisis de precios de transferencia no deben ignorar la información de ninguna de las contrapartes de la transacción, como eventualmente suele ocurrir de manera errónea en la práctica. En algunos casos, incluso obtener información de la contraparte de la transacción (filial) resulta un reto casi imposible para las administraciones tributarias, ya que al ejercer la carga de la prueba y tratar de acceder a la información de ambas partes de la transacción, se enfrentan a la falta de voluntad, cooperación y transparencia de parte de ciertos contribuyentes.

Ahora bien, si contamos con la información de ambas partes de la transacción controlada se debe distinguir, tal y como rige el principio, la entidad que cuenta con aportaciones únicas y valiosas de la entidad que no las aporta. Sólo así se podrá escoger a la parte menos compleja para la correcta aplicación del enfoque unilateral. Por ejemplo, la entidad menos compleja difícilmente será una entidad encargada de la explotación de recursos naturales, un operador turístico, una entidad que manufactura artículos

En términos conceptuales, las aportaciones únicas y valiosas se definen por ser atributos que tiene una entidad pero que (i) no son comparables con las que tienen terceros independientes en operaciones potencialmente comparables ("aportación única"), y (ii) generar valor de manera significativa, implicando la expectativa de generar mayores beneficios económicos futuros de lo que se esperaría en su ausencia ("aportación valiosa"), lo cual básicamente enmarca los factores de éxito o generadores de valor del negocio. Por lo que si una entidad realiza actividades asociadas a los generadores de valor del negocio (generalmente cuando se ejerce control sobre los riesgos y la capacidad financiera para asumir dichos riesgos del negocio) y estas circunstancias no las comprenden las comparables potenciales, las aportaciones serían consideradas únicas y valiosas, y la aplicación el enfoque unilateral sería inviable.

médicos sofisticados, ni tampoco una entidad distribuidora encargada y responsable de penetrar un mercado, misma que realice aportaciones valiosas y sea la entidad responsable del éxito o fracaso del negocio.

Las mismas Guías de Precios de Transferencia de la OCDE señalan que la aplicación del método del margen neto transaccional difícilmente resultará confiable si cada parte realiza aportaciones "únicas y valiosas" (párrafo 2.65). Sin embargo, reitera que este tipo de enfoques unilaterales pueden aplicarse cuando una de las partes realiza todas las aportaciones únicas y valiosas que conlleva la operación vinculada, mientras que la otra parte no aporta ninguna, en términos de que la parte objeto de análisis debe ser la menos compleja o la que no realiza aportaciones únicas y valiosas. Esta última podría ser la entidad doméstica o bien la entidad extranjera de la transacción controlada.

En este sentido, como se mencionó anteriormente, cuando se realiza un análisis de precios de transferencia es preciso obtener información preliminar cualitativa y cuantitativa de ambas partes de la transacción controlada (Ejemplo: entidad doméstica y entidad extranjera), por ser ésta la manera adecuada de distinguir correctamente entre enfoques, dentro del marco de la "regla del mejor método". Ya que los análisis en la materia son bidireccionales por naturaleza, no se debe seleccionar a la entidad doméstica como la "entidad analizada" automáticamente y sin soportar ni evidenciar plenamente el proceso aplicado para llegar a esta conclusión, ya que puede resultar en escenarios que ignoran las aportaciones valiosas relevantes desarrolladas por la entidad doméstica y su rentabilidad asociada, o pasar desapercibido esquemas agresivos donde la contraparte no tenga sustancia o sea una entidad de papel, lo cual viola el principio "Arm's Length" y erosiona la base tributaria principalmente en países receptores de inversión (Ejemplo: países en vías de desarrollo y de bajos ingresos).

Así, en la medida en que uno o varios miembros del grupo empresarial realicen aportaciones únicas y valiosas, las partes relacionadas deben de ser remuneradas por sus aportaciones en condiciones de mercado, más allá de un retorno rutinario, lo cual incluirá en algunos casos, la manera en que las utilidades o pérdidas del grupo se reparten, tomando como referencia situaciones similares entre terceros independientes o simplemente identificando las aportaciones de cada uno de los miembros de la EM, lo cual finalmente definirá qué entidad(es) obtendrá(n) los retornos derivados de estas aportaciones únicas y valiosas que asemejen las condiciones de mercado (Ejemplo: método transaccional de partición de utilidades).

Como se señaló, las aportaciones únicas y valiosas tienen que ver con los generadores de valor del negocio, los cuales se pueden manifestar a través de intangibles creados o utilizados, o a través de factores de comparabilidad que definen alguna ventaja competitiva del negocio. En específico, los intangibles han sido reconocidos como una premisa básica en el éxito de los grupos empresariales en la actualidad, los cuales pueden ser identificados a través de las actividades que los generan, por ejemplo, las actividades de publicidad, mercadotecnia y promoción que desarrollan los grupos para darse a conocer y penetrar el mercado, así como las actividades de investigación y desarrollo que llevan a cabo los grupos para generar e implementar nuevos y mejores procesos productivos y tecnologías.

Es importante mencionar que se identifican cada vez más empresas que realizan funciones de valor agregado en la generación y explotación de intangibles, específicamente en casos que involucran estrategias de negocios como las labores de penetración, expansión y mantenimiento del mercado, que no están reportando correctamente las utilidades que generan, ya que a través de presuntas operaciones artificiales entre vinculadas, reportan estas utilidades en otras jurisdicciones, lo cual logran a través del

uso extensivo e inapropiado de métodos de precios de transferencia unilaterales en la entidad doméstica sin la debida consideración de los demás métodos de precios de transferencia. Esta problemática de utilizar enfoques unilaterales cuando se realizan aportaciones valiosas (Ejemplo: intangibles), también involucra escenarios volátiles donde es prácticamente imposible encontrar comparables adecuados.

En este contexto es necesario resaltar la correcta aplicación de los métodos de precios de transferencia, lo que implica enfatizar el análisis de estas funciones generadoras de valor e intangibles, como parte de la "regla de mejor método"; por lo que en situaciones donde la entidad doméstica cuente con aportaciones únicas y valiosas que imposibilite la aplicación del enfoque unilateral en ella misma, se podrá recurrir a la contraparte de la transacción como "entidad analizada" (siempre y cuando no lleve a cabo funciones de valor agregado), o considerar la rentabilidad agregada de la transacción a través del método transaccional de partición de utilidades, que precisamente está diseñado para situaciones donde ambas entidades de la transacción realizan aportaciones o contribuyen intangibles únicos y valiosos, que es menos dependiente al uso de comparables, y que finalmente asigna la rentabilidad global entre las empresas vinculadas con base en parámetros objetivos. El párrafo 2.65 de las Guías de Precios de Transferencia aclara este principio:

2.65. La aplicación del método del margen neto transaccional difícilmente resultará fiable si cada parte realiza aportaciones valiosas y únicas (véase el párrafo 2.4). En ese caso, el método más apropiado, en términos generales, es el método transaccional de partición de utilidades, véase el párrafo 2.115.

En suma, el enfoque unilateral es práctico pero tiene sus limitantes, específicamente cuando las entidades analizadas cuentan con aportaciones únicas y valiosas, por ello, es necesario analizar estas situaciones y sus implicaciones, y resolver la manera de encontrar medidas adecuadas y factibles para asignar a estas situaciones una rentabilidad que asemeje las condiciones de mercado coadyuvando a mejorar la certidumbre jurídica, ya sea designando a la contraparte extranjera como la "entidad analizada" con el enfoque unilateral, mediante la aplicación del método transaccional de partición de utilidades, u otros métodos de precios de transferencia, incluso a través de medidas anti-abuso en situaciones específicas, como se muestra en el siguiente diagrama:

	Sin aportaciones únicas y valiosas	Con aportaciones únicas y valiosas			
Sin aportaciones únicas y valiosas	La entidad analizada debe ser la menos compleja(Empresa A ó B)	La entidad analizada es la Empresa B			
Con aportaciones únicas y valiosas	La entidad analizada es la Empresa A	No se puede recurrir al enfoque unilateral, posiblemente al método transaccional de partición de utilidades			
Sin acceso a la información de la Empresa B (extranjera)	Se toma Empresa A, nunca se supo si Empresa B era la menos compleja	No se puede recurrir al enfoque unilateral, se tendría que recurrir a otros métodos o medidas			

1.3. Justificación

Por lo anterior y para asegurar la correcta implementación de la "regla del mejor método" evitando el abuso en la sobreutilización del enfoque unilateral, es preciso que la normativa de precios de transferencia sea más prescriptiva en la aceptación de este enfoque (Ejemplo: método del margen neto transaccional en la entidad local), asegurando por un lado el acceso a la información de la contraparte de la transacción, pero por el otro lado, no permitir la utilización de una entidad que cuente con aportaciones únicas y valiosas como "entidad analizada", orientando a los contribuyentes a una mejor y adecuada selección de metodologías que salvaguarden que el reporte de utilidades y el pago de impuestos estén alineados a la creación de valor de cada una de las entidades del grupo.

Uno de los enfoques para resolver esta problemática plantea aclarar e interpretar el estándar de comparabilidad, en el sentido de que a partir de las diferencias entre la entidad de referencia y los potenciales comparables resultantes de un análisis funcional detallado y del ciclo de negocios completo hay que cerciorarse que no existan diferencias significativas relativas a aportaciones valiosas (aquellas relativas a los factores de éxito o generadores de valor del negocio, que generalmente involucran el uso o generación de intangibles), ya que de lo contrario y de no ajustarse estas diferencias, necesariamente se tendría que detonar el rechazo de estos comparables potenciales en la aplicación del enfoque unilateral, en virtud de que se estaría en presencia de aportaciones únicas y valiosas.

Es claro entonces que cuando la entidad doméstica incurre en funciones no rutinarias y realiza aportaciones o mantiene intangibles únicos y valiosos, no puede ser utilizada como parte analizada, por lo que se podría optar por la contraparte de la transacción como "entidad analizada", siempre y cuando tampoco incurra en funciones no rutinarias y no realice aportaciones o contribuya intangibles únicos y valiosos. Reiteran las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE que la confiabilidad de los métodos de precios de transferencia unilaterales se verá sustancialmente reducida si la entidad o entidades que realizan funciones no rutinarias son elegidas como entidad o entidades analizadas (párrafos 6.58 y 6.141 de las Guías de Precios de Transferencia).

Asimismo, cuando se está en presencia de una entidad doméstica sobre la cual no se encuentran comparables, y a su vez lleva a cabo funciones, utiliza activos o asume riesgos en relación con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles (i.e. que tienen la expectativa de contribuir al valor de los intangibles), es conducente la utilización de la información de la contraparte de la operación (a través de un análisis funcional e información financiera), ya sea que dicha contraparte se encuentre en territorio nacional o en el extranjero, para aplicar los métodos de precios de transferencia apropiados (Ejemplo: enfoque de la rentabilidad agregada global [método transaccional de partición de utilidades] y/o enfoque unilateral desde la perspectiva de la contraparte de la transacción).

Ahora bien, en ausencia de la información de la contraparte y ante la imposibilidad de aplicar métodos de precios de transferencia apropiados para el caso particular, las administraciones tributarias se verían forzadas a elegir otros enfoques alternativos como el de asegurar una rentabilidad rutinaria para la entidad o segmento de negocios, y adicionalmente, asignar una utilidad razonable a los gastos asociados a las aportaciones únicas y valiosas (posiblemente intangibles) que no fueron factorizados en el análisis de comparabilidad, tomando en consideración que las funciones de la entidad doméstica van más allá de los parámetros de las comparables, y existen gastos que correspondieron o beneficiaron directa e inmediatamente a otra entidad del grupo (posiblemente la contraparte de la transacción).

1.4. Ejemplos de propuesta (Genérica/Específica)

En términos de alcance, control y certidumbre, se plantean diferentes medidas enfocadas a resolver la problemática expuesta. La medida menos disruptiva, tendiente a aclarar la aplicación de la "regla del mejor método" y resolver la sobreutilización del enfoque unilateral, sería una regla aclaratoria e interpretativa relativa a la definición y aplicación del análisis de comparabilidad de manera más estricta, identificando entre una aportación valiosa y no valiosa, y detallando el proceso de aceptación y rechazo de comparables, así como las circunstancias de aplicación de los ajustes de comparabilidad razonables.

Esta medida aclaratoria es más prescriptiva y detallada de lo que las guías y manuales reconocidos en materia de precios de transferencia establecen al respecto de la implementación de la "regla del mejor método" en virtud de que identifica y resalta las diferencias en la comparabilidad que emanan de aportaciones valiosas, ya que no deben de pasar desapercibidas en un análisis de comparabilidad, y de no ser resueltas (estas diferencias) podrían detonar la exclusión definitiva de dichas comparables del análisis.

Bajo esta premisa, se plantea considerar una normativa que aclare lo siguiente:

Criterio de Comparabilidad y sus Ajustes razonables

Las operaciones o las empresas pueden considerarse comparables cuando no existan diferencias entre el negocio analizado y los potenciales comparables que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos de precios de transferencia reconocidos para alcanzar el Principio "Arm's Length", y en ciertos casos, cuando existan dichas diferencias (de comparabilidad entre la operación analizada y las comparables), éstas se eliminan mediante ajustes de comparabilidad razonables, tal cual se desarrolla a continuación.

Para determinar las posibles diferencias que afectan el análisis de comparabilidad, se deben considerar los siguientes elementos de comparabilidad: (i) las características de las operaciones, (ii) las funciones o actividades, 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 y (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Para aplicar lo anterior, es necesario recurrir como instrumento de interpretación a 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 Económicos (OCDE) (o el Manual Práctico de Precios de Transferencia para Países en vías de Desarrollo de la ONU).

Así, el elemento referido en el inciso (ii) anterior (análisis funcional) también comprende la identificación y consideración de las aportaciones valiosas dentro de las funciones o actividades, los activos utilizados y los riesgos asumidos en las operaciones, mismas que se definen como aquellas condiciones o atributos del negocio que generan valor de manera significativa, lo cual implica la expectativa de generar mayores beneficios económicos futuros de lo que se esperaría en su ausencia, que generalmente se manifiesta a través de intangibles creados o utilizados, o a través de factores de comparabilidad que definen alguna ventaja competitiva del negocio, incluyendo las actividades de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección, y/o explotación de intangibles.

Con lo cual, si las diferencias de comparabilidad entre la operación o la entidad analizada y las potenciales operaciones o empresas propuestas como comparables se determinan a partir de aportaciones valiosas y afectan significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los referidos métodos, se estaría en presencia de aportaciones únicas y valiosas. En este sentido, sería técnicamente incorrecto considerar a las referidas operaciones o empresas como comparables.

Ahora bien, con el propósito de brindar una propuesta de medida más prescriptiva, enfocada a direccionar la aplicación de la "regla del mejor método" y que se ajuste a las posibilidades prácticas de los diferentes países, se describe a continuación una medida que descansa conceptualmente sobre una manera más directa, práctica y conmensurable de identificar las aportaciones valiosas, y que tiene que ver con lo que han sido identificados como las actividades de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles (generalmente cuando se ejerce control sobre los riesgos y la capacidad financiera para asumir dichos riesgos), lo cual abarca conceptos comunes como son los gastos de publicidad, promoción, propaganda y regalías por marcas, así como los gastos de investigación y desarrollo. Estas actividades generalmente se reflejan en inversiones, costos o gastos identificables en los estados financieros de los contribuyentes.

Por lo anterior, si la intensidad en las actividades de generación de intangibles identificadas en los estados financieros de la entidad de referencia son diferentes significativamente y estadísticamente a los aportados por las comparables potenciales, se considerarán bajo este enfoque como diferencias que afectan significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos de precios de transferencia, por lo que no sería válido tomarlas como comparables en los análisis de precios de transferencia. Para identificar y evaluar dichas actividades de generación de intangibles se puede recurrir a criterios de rechazo cualitativos que adecuadamente midan este impacto, por ejemplo, identificando las diferencias significativas en la intensidad de los gastos operativos, especialmente los gastos de publicidad, promoción, propaganda, investigación, desarrollo y regalías, entre "entidad analizada" y comparables potenciales.

Al respecto, para incentivar la correcta implementación de la "regla del mejor método" específicamente en lo que toca a evitar la sobreutilización del enfoque unilateral, se plantea que cuando un contribuyente no llevé a cabo un análisis de comparabilidad adecuado que descarte aquellas comparables potenciales que mantengan diferencias significativas con respecto a las aportaciones valiosas de la parte analizada, en casos donde las aportaciones valiosas llevadas a cabo por la entidad de referencia excedan significativamente las identificadas en las comparables, los costos y gastos asociados a dichas

aportaciones valiosas excedentes, al no estar consideradas en el sistema de retribución, no se encuentran asociadas a la utilidad de la entidad y en consecuencia podrían proceder repercusiones fiscales. En este sentido, dichos costos y gastos carecerían de razonabilidad económica para dicha entidad ya que probablemente estén beneficiando a otra filial de la empresa multinacional, lo cual prácticamente se podría haber evitado con la implementación de la "regla del mejor método".

Bajo este tenor, una medida innovadora que de manera definitiva encauce a los contribuyentes a alinear el reporte de utilidades a su negocio podría enfocarse en gravar las posibles erogaciones excedentes en situaciones donde las aportaciones únicas y valiosas no están alineadas al sistema de retribución de la entidad de referencia, ya que al no estar adecuadamente consideradas en dicho sistema no le benefician ni le generan lucro como entidad independiente, bajo dos modalidades:

- ▶ Determinar que dichas erogaciones son un beneficio para una entidad extranjera por lo que tendrían que ser sujetas a retención a través de legislación doméstica, o en su caso, por tratado.
- ▶ Determinar que dichas erogaciones no son viables para efectos fiscales, al no ser estrictamente indispensables para la consecución de su fin de negocios, aunque dichas erogaciones beneficien o se realicen a nombre de otra filial del grupo³.

Esta última medida no se detonaría si se aplican correcta y ordenadamente los métodos de precios de transferencia ("regla del mejor método"), por lo cual no se le obliga al contribuyente a utilizar la información de la contraparte de la transacción para aplicar correctamente la "regla del mejor método", sino que se le indica qué hacer cuando no se cuente con esta información y no pueda retribuir adecuadamente a través de los métodos de precios de transferencia reconocidos las aportaciones únicas y valiosas, lo cual brinda certeza jurídica a los contribuyentes.

Aunado al ejercicio planteado se debe analizar si la dinámica de no considerar dichas actividades en el sistema de retribución podría dar pie a la calificación de establecimiento permanente, si dichas actividades se realizan a nombre de otra filial del grupo.

2. INGREDIENTE N°. 2:

Márgenes de rentabilidad de referencia

2.1. Antecedentes

El presente apartado tiene por objeto plantear una medida simplificada para calcular, evaluar y fijar rentabilidades de referencia preliminares por tipo de contribuyente (sector económico, grupo empresarial, si es entidad rutinaria y si realiza operaciones con vinculadas), como parte de un sistema integral y efectivo de evaluación de riesgo en materia de tributación internacional y precios de transferencia, que también pueda influir de manera positiva, contundente y masiva en la dinámica de autodeterminación de impuestos de los contribuyentes, a través de la publicación de información y parámetros de riesgos claros, coadyuvando con la cultura contributiva y certeza jurídica del régimen.

En este sentido, el apartado anterior ("Perspectiva en la Aplicación de la Regla del Mejor Método") es de importante relevancia porque plantea los cimientos conceptuales para discernir entre las actividades o negocios que pueden ser evaluados a través de un enfoque unilateral y que por ende son rutinarios, y aquellas actividades que al realizar aportaciones únicas y valiosas, tendrían que ser valoradas de manera distinta, buscando diferentes alternativas para asignar su rentabilidad, asemejando las condiciones del mercado.

2.2. Justificación

Esta medida simplificada sugiere una innovación para muchos países que no las han evaluado o aplicado, que afecta tanto el trabajo de la administraciones tributarias como las obligaciones de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia. La propuesta plantea en primer lugar una medida integral, más directa y de mayor control, para identificar y calcular una brecha de tributación preliminar para cada uno de los contribuyentes y sectores económicos e industriales que el Estado desea tutelar a partir de referencias del mercado. Dotando así a las administraciones tributarias con la capacidad de discernir, en una primera etapa de evaluación de riesgo, la magnitud de la posible erosión a la base tributaria por sector económico e industrial y permitiendo priorizar las medidas y posibles candidatos (que presentan una brecha tributaria significativa) para una segunda etapa de análisis de riesgo, como parte de un sistema integral de evaluación de riesgo.

En segundo lugar, a través de esta misma medida, se puede revelar a los contribuyentes, pequeños y grandes, parámetros financieros sectoriales de referencia, principalmente rentabilidades por industrias relevantes, intensidad de factores productivos, otras razones financieras relevantes, etc., que brinden certeza jurídica e informen claramente sobre las situaciones donde las administraciones tributarias consideren una situación de riesgo de incumplimiento, relativo al sistema de retribución de utilidades implementado por el contribuyente y los resultados registrados en los estados financieros y declaraciones fiscales de la empresa.

Se aclara que, esto no quiere decir de ninguna manera que esta medida sirva para evaluar ni establecer directa y definitivamente los valores de mercado en materia de precios de transferencia, sino que plantea una manera de conocer los indicadores de riesgo preliminares más adecuados para la toma de decisiones en un régimen de tributación internacional complejo y subjetivo.

Esta revelación de indicadores referenciales a los contribuyentes por parte de las administraciones tributarias tiene como una de sus finalidades orientar a las empresas en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de manera clara y expedita, específicamente sobre las tendencias generales del mercado, minimizando la complejidad y dificultades prácticas a las cuales se enfrentan.

A través de lo planteado, con esta renovada percepción de riesgo, las empresas y los tomadores de decisiones de las mismas sabrán con certeza cuándo se encuentran fuera de los parámetros y en una posible situación de riesgo tributario, y así podrán reaccionar oportunamente para evaluar, documentar y en su caso, ajustar sus transacciones o esquemas fiscales transfronterizos. Todo lo anterior, bajo la premisa de que esta medida no interfiere con la obligación que tuvieran los contribuyentes en materia de precios de transferencia y de un análisis transaccional.

Es importante mencionar que esta medida será certera en función de la calidad de la información que se explote para conformarla, tanto de las bases de datos institucionales de la Administración Tributaria, como de las bases de datos externas que se consulten (Ejemplo: bases de datos que integran y organizan la información financiera de empresas listadas en las bolsas de valores mundiales o empresas que publican su información financiera).

Para desplegar el análisis de las bases de datos internas también será necesario que los contribuyentes estén registrados correctamente en el sector económico o industrial que les corresponde dentro de las bases de datos institucionales, de lo contrario será deseable llevar a cabo una labor de clasificación o reclasificación tomando en consideración un catálogo de industria lo más homólogo posible a las prácticas internacionales (Ejemplo: clasificaciones internacionales estándares de la industria).

Por un lado, a los contribuyentes rutinarios se les aplicarán parámetros financieros sectoriales calculados a partir de información interna (empresas del sector económico o industrial a partir de las bases de datos de las administraciones tributarias) como de información externa (bases de datos de empresas que publican su información, ya sea que estén o no listadas en la bolsa de valores).

Ello, requerirá en ocasiones la implementación de ajustes a los parámetros financieros, con el propósito de adecuarlos al mercado doméstico donde se desarrollan los contribuyentes (Ejemplo: para ajustes por localización geográfica ver apartado "Ajuste por Mercado Geográfico"). Estos indicadores referenciales por sector también han mostrado utilidad a nivel internacional, sobre todo en procedimientos amistosos entre Autoridades Competentes en el contexto de los tratados internacionales.

Para los contribuyentes no rutinarios, se les evaluará preliminarmente tomando en consideración el margen de rentabilidad consolidado reportado por su grupo multinacional, siendo posible recurrir tanto a información pública como a la información contenida en el Reporte País por País – Acción 13 del Plan de Acción BEPS. En este contexto, a partir de la alineación entre las funciones de valor agregado existentes entre subsidiaria y grupo consolidado, deviene el derecho a las utilidades o pérdidas residuales del grupo.

Esta postura busca evitar la erosión de la base tributaria (BEPS) con base en condiciones que asemejan las de mercado y toman como referente preliminar información financiera disponible y adecuada sobre la realidad de negocios del grupo como un todo y en su contexto específico. Este enfoque también sería útil para negocios complejos que no pueden catalogarse en una sola industria.

La gran mayoría de los contribuyentes se pueden considerar como entidades rutinarias, siendo aplicable en este caso un análisis sobre los parámetros financieros sectoriales. Por su parte, para las entidades no rutinarias, se requerirá aplicar un enfoque alterno basado en la información consolidada del grupo, lo cual asemeje las condiciones del mercado.

2.3. Metodología

La metodología para el cálculo de los márgenes de rentabilidad de referencia se fundamenta inicialmente en el pago de impuestos como punto de partida, ya que es la última consecuencia de cualquier planeación fiscal, con base en una razón de pago de impuestos directos sobre los ingresos de la entidad, comparado con la misma razón del sector económico o industrial (se toman entidades que no cuenten con montos significativos de operaciones con vinculadas, para evitar resultados que pudieran estar sesgados por esta condición). También se consideran otros niveles de rentabilidad (Ejemplo: nivel operativo y bruto) para analizar el comportamiento fiscal y financiero de los contribuyentes pertenecientes a cada sector y así detectar con mayor precisión la posible causa de la brecha tributaria preliminar (para mayor detalle consulte el apartado correspondiente al "Modelo de Evaluación de Riesgo en materia de Precios de Transferencia y Fiscalización Internacional").

El monto de brecha tributaria preliminar que se calcule a todo el universo de contribuyentes o a un grupo relevante de los mismos (Ejemplo: grandes contribuyentes del padrón), resultará de la diferencia entre la razón de rentabilidad del contribuyente o sector específico y el margen de rentabilidad de referencia, lo cual permitirá evaluar y posteriormente identificar posibles esquemas de erosión a la base tributaria tanto de deducciones ficticias como de ingresos no reportados a todos los niveles, específicamente cuando resulten a causa de operaciones entre vinculadas mal reportadas o ficticias, lo cual incluirá a aquellos contribuyentes cuyo pago de impuestos es nulo.

Bajo este enfoque es necesario dividir a las entidades entre rutinarias y no rutinarias y así poder aplicar los parámetros financieros sectoriales o la rentabilidad del grupo consolidado, para lo cual será necesario recurrir a premisas o razones financieras que adecuadamente discriminen bajo qué circunstancias las empresas se consideran rutinarias, lo cual por ejemplo se podría medir a través de la intensidad en los gastos operativos relativos (indicador del perfil funcional de la entidad), o si se cuenta con información más detallada, por ejemplo, a través de los gastos de publicidad, promoción, propaganda, investigación, desarrollo y regalías, con referencia a los umbrales identificados en el sector específico.

Finalmente y según el tipo de entidad, esta medida asignará referencias de rentabilidad promedio por sector específico a varios niveles (Ejemplo: nivel fiscal, nivel financiero antes de impuestos, nivel operativo y nivel bruto), para calcular la brecha tributaria preliminar por contribuyente o sector económico, como parte del análisis cuantitativo del sistema integral de evaluación de riesgo; información que puede ser utilizada internamente por las administraciones tributarias en procesos de planeación y programación, y posteriormente ser revelada a los contribuyentes como una medida preventiva en el cumplimiento del principio "Arm's Length", o como una medida anti-abuso a través de un puerto seguro ("safe harbour") optativo u obligatorio con salida, según las necesidades de cada jurisdicción.

2.4. Algunas experiencias basadas en este enfoque

Como bien se mencionó al inicio del presente apartado, el considerar márgenes de rentabilidad de referencia no constituye un desarrollo inédito. Existen algunas experiencias se han apoyado en estudios de márgenes de rentabilidad y que en el contexto en que fueron impulsadas han cumplido de manera efectiva con su propósito.

Muchos países en desarrollo que están evolucionando en la administración de normas para el control de precios de transferencia han llegado a la conclusión de que resulta relevante incursionar en prácticas más efectivas. En este sentido, varios países de América Latina y el Caribe han implementado o se están planteando implementar en sus normas los acuerdos anticipados de precios de transferencia (APA). Sin embargo, para ello es necesario que la Administración Tributaria tenga un cierto nivel de experiencia y que el contribuyente perciba tal riesgo que lo motive a acercarse a la Administración Tributaria para negociar. En este sentido, el conocimiento de los sectores económicos y en particular, de sus márgenes de rentabilidad, es una herramienta poderosa para que la Administración Tributaria pueda llegar a un acuerdo razonable. De esta manera, e independientemente de la medida que más adelante se propone, el trabajo de base para conocer las rentabilidades de los sectores también constituye un insumo relevante para el referido propósito.

Por ejemplo, haciendo uso de un enfoque similar al planteado, República Dominicana ha logrado un avance sustancial en las auditorías a empresas del sector hotelero, más específicamente en hoteles "todo incluido". Este sector representaba en su momento el 2% del PIB de la economía de República Dominicana y el 7% de sus ingresos por exportaciones.

A fin de proteger la base gravable de fuente dominicana proveniente de este sector, en 2006 se introdujeron en la legislación interna los lineamientos para el control de los precios de transferencia del sector. Con estas herramientas, la Administración Tributaria determinó las tarifas de plena competencia para posteriormente firmar un acuerdo anticipado de precios de transferencia sectorial, es decir, por parte de los contribuyentes del sector de hoteles de servicio "todo incluido".

La norma decía lo siguiente: "Para el caso del sector hotelero de todo incluido, cuyo negocio tiene vinculaciones particulares relacionadas con el exterior, la Administración Tributaria podrá definir Acuerdos de Precios Anticipados (APA) sobre los precios o tarifas que serán reconocidas a partir de parámetros de comparabilidad por zonas, análisis de costos y de otras variables de impacto en el negocio hotelero de todo incluido. El sector estará representado para la firma del APA por la Asociación Nacional de Hoteles y Restaurantes (ASONAHORES). Los acuerdos serán publicados mediante resolución y su vigencia será de dieciocho (18) meses. Los acuerdos subsiguientes podrán tener una vigencia de hasta 36 meses. En los casos en que se haya vencido un Acuerdo de Precios Anticipados (APA) y no existiere un nuevo acuerdo, continuará vigente el acuerdo anterior hasta que fuere aprobado el nuevo APA"

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

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

PT = Tarifa pública promedio de mercados destino - Margen de intermediación

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

El margen de intermediación es la suma de los márgenes de comercialización de los intermediarios turísticos, como Tour Operadores o mayorista y agentes de viajes minoristas, el margen de comercialización sería la suma de estos. Este margen de libre competencia, por comercialización obtenido por empresas independientes fue de 20% y 25%. Este precio fue la base para la determinación del ingreso de fuente dominicana, tanto para el Impuesto Sobre la Renta (ISR) como para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (análogo al Impuesto al Valor Agregado – IVA).

Esta metodología se convirtió en el margen referente de las auditorías conducidas a las empresas de ese sector, y a modo de un puerto seguro para los contribuyentes que en períodos subsiguientes a los fiscalizados pueden aplicar los precios determinados por la Administración Tributaria, para la determinación de los ingresos de fuente dominicana.

Como resultado de este procedimiento fueron auditados el 50% de las empresas multinacionales que prestan el servicio, cuyos ingresos representan el 83% de los ingresos de la actividad. A pesar del éxito alcanzado, fue eliminado este literal sobre APAs sectoriales del Código Tributario. Una de las razones podría haber sido la complejidad de negociar para lograr consenso con todos los agentes que integran un sector económico.

Por su parte, en la Ley 19 de Brasil existe la posibilidad de que los contribuyentes soliciten al Ministerio de Hacienda modificaciones en los márgenes fijos que se establecen para la aplicación de los métodos de "precio de reventa" y "costo adicionado". Esta petición, de acuerdo a la norma, debe hacerse bajo circunstancias justificadas que se podrán demostrar por medio de publicaciones técnicas, investigaciones o informes. La Secretaría de Hacienda del Ministerio podrá descalificar el acto, toda vez que considere de mala reputación o inconsistente la información presentada por los contribuyentes. También prevé esta Ley que el cambio de los márgenes podrá ser de oficio, tal y como se publicó el 17 de septiembre de 2012. Aquí el enfoque es un tanto diferente, ya que es el contribuyente la parte interesada que debe justificar el márgen diferenciado y no la administración tributaria la que los calcula. Tampoco este proceso constituye un APA, por ser la autoridad tributaria capaz de cambiar el margen si lo considera pertinente. Sin embargo podemos considerarlo como un antecedente vinculado a la elaboración de estudios que permitan respaldar el uso de márgenes de rentabilidad de referencia.

De los ejemplos descritos se desprende que no es inédita la propuesta. Sin embargo, hay que reconocer que este enfoque sería innovador para muchos países que desean procesos más simples de control y contribuyentes que esperan tener mayor certeza y, en lo posible, menores costos de cumplimiento.

2.5. Ejemplos de propuesta (Genérica/Específica)

En este sentido, es loable que los países de manera soberana actúen implementando medidas más prescriptivas y menos discrecionales sobre industrias o sectores que consideran sensibles para atacar la erosión a la base tributaria, ya sea porque su recaudación depende sustancialmente de ello o porque no tienen la capacidad instalada suficiente para realizar una intervención directamente y a través de auditorías especializadas.

Así, estas medidas pretenden armonizar, simplificar y coadyuvar con la aplicación del principio "Arm's Length", para entidades rutinarias y no rutinarias, aunado a que quien las aplique correctamente pueda ser incentivado a través de una carga administrativa menor en lo que respecta a documentación comprobatoria (Ejemplo: requerimientos documentales de precios de transferencia simplificados).

Por lo anterior, una medida que implementa el referido esquema de márgenes de rentabilidad de referencia como un puerto seguro optativo ("optional safe harbour") con efectos en las obligaciones de documentación en la materia se plantea a continuación:

Criterio de Facilidades de Documentación relativo a los Márgenes de Rentabilidad de Referencia

Los contribuyentes cuya rentabilidad agregada (sin segmentar) sea igual o se encuentre por arriba de los parámetros financieros según su subsector de industria o la rentabilidad consolidada del grupo multinacional, según las características particulares señaladas de conformidad con la publicación de la Administración Tributaria, estarán exceptuados de presentar la documentación que demuestre que las operaciones entre partes relacionadas fueron pactadas como lo hubieran realizado partes independientes en operaciones comparables, así como del reporte local y el reporte maestro, en tanto así sea señalado por el contribuyente en la declaración informativa de partes relacionadas del ejercicio.

Ahora bien, los contribuyentes que al comparar su rentabilidad con los márgenes de rentabilidad de referencia se encuentren significativamente fuera de los parámetros financieros publicados en detrimento de la base tributaria doméstica, se tomarán como candidatos para una segunda etapa de evaluación de riesgo, enfocada a confirmar e identificar las causas por las cuales la rentabilidad estuviera fuera de los parámetros financieros planteados, lo cual incluye el análisis de premisas causales de erosión tributaria en materia de tributación internacional, tales como los "pagos que erosionan la base" entre vinculadas: servicios, regalías, intereses, derivados, etc. o incluso cuando se encuentran utilizando pérdidas de ejercicios anteriores y sus causas, sin embargo, este sistema también detectará a contribuyentes con efectos erosivos a la base tributaria cuyas causas sean ajenas a los precios de transferencia y la fiscalidad internacional dando pie a otros tipos de investigaciones y análisis.

Por ejemplo, un país con poca capacidad de fiscalización podría implementar un programa con medidas específicas en la materia, con reglas y disposiciones claras y más directas, logrando así la eficacia tributaria de manera normativa evitando riesgos innecesarios. Por lo anterior, esta medida permitirá diagnosticar de manera factible y expedita posibles riesgos en el proceso de cumplimiento en la materia, tanto para administraciones tributarias como para contribuyentes, desde una perspectiva innovadora, enfocada a la prevención, planeación y orientación.

En suma, esta medida es especialmente útil para países en vías de desarrollo y de bajos ingresos, en tanto no requiere contar con un equipo robusto ni consolidado de especialistas fiscales enfocados a la fiscalización internacional y precios de transferencia, aunado a que un diagnóstico integral y certero de los riesgos fiscales en la materia sobre los contribuyentes y sectores económicos les permitirá hacer un mejor uso de sus recursos, e implementar en su caso, programas correctivos y preventivos (Ejemplo: concientización, sanción/incentivo) alineados a sus objetivos y capacidades.

3. INGREDIENTE N°. 3:

Importación/Exportación de materias primas

3.1. Antecedentes

El presente apartado tiene por objeto plantear una medida administrable para países donde las operaciones internacionales de compra/venta de materias primas producto de la explotación de recursos naturales constituyen el motor de la economía o bien son relevantes. Por lo general, este tipo de transacciones constituyen actividades sensibles y de riesgo para países en vías de desarrollo y de bajos ingresos, ya que generalmente representan una porción importante de sus ingresos tributarios. Esta propuesta dotaría a las administraciones tributarias de una medida más prescriptiva que les permitiría administrar la tributación originada en dichas transacciones.

Bajo el referido enfoque, los autores comparten el criterio propuesto por las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, que indica que en operaciones internacionales de compra/venta de materias primas, el método de precios de transferencia aplicable debe ser el método directo de comparación de bienes, tomando como referencia el precio spot de mercado. En este sentido, el método de precios de transferencia más apropiado para la compra/venta de materias primas es precisamente el método directo de comparación de bienes.

Adicionalmente la OCDE recomienda que cuando se evalúa una operación de enajenación de materias primas entre partes relacionadas, cuyos precios se encuentren referidos en un mercado reconocido internacional o doméstico, una agencia estadística o de reporteo de precios reconocida y transparente o una agencia pública de fijación de precios, se debe de considerar el precio de cotización de la materia prima.

3.2. El denominado "Sexto Método" latinoamericano

Hace más de una década, la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP) observó que grandes grupos exportadores – principalmente vinculados al sector de las materias primas: granos, aceites y oleaginosas, hidrocarburos, minería y pesca – desarrollaban maniobras de triangulación, consistentes en facturar bienes a un destino, pero enviando la mercadería a otro, mediante la utilización de intermediarios (traders) radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación o con algún régimen impositivo preferencial. El objetivo de esta maniobra era la de atribuir arbitrariamente utilidades a un intermediario, deslocalizando parte de la renta, vía manipulación del precio de venta, para de esta manera reducir la carga impositiva en el país de origen de las materias primas.

Ante estas evidencias es que se desarrolló en Argentina el denominado "Sexto Método" – esta denominación se originó por encontrarse éste normado en el sexto párrafo del artículo de la norma argentina que incorpora los cinco métodos de precios de transferencia reconocidos por la OCDE –, como una medida para contener los esquemas de planificación fiscal abusivos en las transacciones que involucren materias primas o commodities, y donde intervengan intermediarios inexistentes o simulados.

La versión original de esta figura disponía que cuando se trate de operaciones de exportación respecto de materias primas, tales como cereales, oleaginosas, y demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados reconocidos y transparentes, en las que intervenga un "intermediario internacional" que no cumpla con ciertos requisitos de materialidad ("sustancia económica") fijados por la ley y no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará el valor de cotización del bien en un mercado reconocido y transparente en la "fecha de embarque" de la mercadería – cualquiera que sea el medio de transporte –, en lugar del precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional⁴ a fin de determinar la renta de fuente local de la exportación.

Debido a que esta medida ha dado buenos resultados, al desmotivar la conducta que lleva a este tipo de evasión tributaria en un sector clave de la economía de Argentina, así como por sus características – enfoque en comercialización internacional de materias primas o commodities, menor subjetividad relativa con la aplicación de los métodos planteados por las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, potencial recaudatorio, etc. –, la medida ha sido observada por países y organizaciones, principalmente de América Latina, motivando ello la adaptación e incorporación de esta medida en Ecuador, Perú, Guatemala, Honduras, Paraguay, República Dominicana, Uruguay y otros países.

Al analizar las medidas existentes en la región latinoamericana, es posible concluir que el llamado "sexto método" no constituye un enfoque único, ya que entre los países se ha implementado con diferencias sutiles en algunos casos pero sustanciales en otros, pudiendo ello llevar a resultados divergentes en su aplicación.

En este sentido, la manera en que se conjugan las diferentes características o criterios adoptados, influyen notablemente en el impacto que la norma genera, como así también en las acciones que debe tomar la Administración Tributaria para administrarla. Si bien por razones prácticas, en la presente publicación llamamos a esta categoría de medidas "6to. Método", somos conscientes de que el "6to. Método" no existe como una medida única y constituye una pluralidad de medidas con características disímiles que pueden ser adaptadas a los sectores económicos y contextos locales de cada uno de los países, tanto en lo referido a su naturaleza jurídica como a su aplicación práctica.

No todos estos países han logrado capitalizar una experiencia en torno a este tipo de medida, sin embargo, los más experimentados han sido Argentina, Uruguay, Paraguay, Ecuador y República Dominicana. Más adelante, en el apartado denominado "Ejemplos de propuesta (Genérica/Específica)" se describen los principales enfoques considerados por los países de América Latina al momento de incorporar esta figura.

A pesar de reivindicar que el método directo de comparación de bienes funciona para las mercancías bajo análisis, la OCDE reconoció las dificultades prácticas que se presentan en la valorización de estos productos, particularmente en los casos de los países en vías de desarrollo y de bajos ingresos, cuyas economías son muy dependientes de estos bienes.

⁴ Cfr. disposiciones contenidas en el artículo 15 -incluyendo su artículo agregado a continuación- de la ley del impuesto a las ganancias (ley 20.698 según texto ordenado por el decreto Nº 649/97 -B.O. 06/08/97- y sus modificaciones; texto reformado por la citada ley 25.063 y por las leyes 25.239 y 25.784), y en los artículos incorporados a continuación del artículo 21 de su decreto reglamentario (decreto 1344/98 -B.O. 25/11/98-).

Durante las discusiones que se llevaron en la OCDE, varios países identificaron las siguientes cuestiones clave que evidencian un riesgo de erosión de la base imponible en las operaciones transfronterizas de materias primas o commodities:

- ▶ El uso de contratos inter-compañía que en lo relativo a la fecha de fijación del precio del bien pueden posibilitar la adopción, por parte del contribuyente, de un precio de cotización a modo (Ejemplo: que le resulte más bajo), en detrimento de la base imponible del país de origen;
- ▶ Ajustes significativos al precio de venta o la asignación de gastos significativos facturados al contribuyente situados en el país de origen de las materias primas o commodities (atribuibles, por ejemplo, a actividades de procesamiento, transporte, distribución y comercialización) por parte de otras filiales del grupo en la cadena de suministro; y
- La participación en la cadena de suministro de entidades con aparente funcionalidad, normalmente situadas en jurisdicciones con escasa transparencia fiscal y de baja o nula tributación⁵.

La OCDE, al identificar que varios países latinoamericanos habían adoptado medidas unilaterales a nivel doméstico para fijar el precio en operaciones de materias primas o commodities, advirtió la necesidad de analizar y brindar mayor claridad sobre la aplicación de los métodos de precios de transferencia para estas operaciones.

Es así que, en el marco de las acciones del plan BEPS se ha estudiado y discutido la referida tendencia normativa, proponiendo fijar pautas que permitieran aclarar la aplicación del principio "Arm's Length" para materias primas⁶, por lo que a principios de octubre de 2015 se publicó el documento final de la Acción 10 del Plan de Acción BEPS, que incluyó la adición de nuevos párrafos en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE⁷. Según OCDE, la intención de los agregados fue establecer un marco mejorado para el análisis de las transacciones de materias primas o commodities, con el propósito de lograr mayor coherencia en la forma en que las administraciones tributarias y los contribuyentes determinan el principio "Arm's Length". Por ejemplo, el párrafo 2.18 contiene un ejemplo para aplicar el método directo de comparación de bienes relativo a la venta del grano de café.

Los nuevos párrafos de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE se enfocan en los siguientes puntos:

Aclaran la aplicabilidad y priorización en la aplicación del método directo de comparación de bienes para la valoración de materias primas o commodities. En este sentido las guías ahora precisan que (i) el método directo de comparación de bienes es generalmente el

OCDE (2014). Public Discussion Draft. BEPS ACTION 10: DISCUSSION DRAFT ON THE TRANSFER PRICING ASPECTS OF CROSS-BORDER COMMODITY TRANSACTIONS. París: OECD. Recuperado de https://www.oecd.org/ tax/transfer-pricing/discussion-draft-action-10-commodity-transactions.pdf

En el marco del referido trabajo, OCDE invitó a fines de 2014 a una discusión pública sobre su documento "BEPS - Plan de acción 10: Borrador para discusión sobre aspectos de precios de transferencia de las operaciones internacionales de commodites". El objetivo declarado de la iniciativa fue aportar lineamientos sobre las tres cuestiones anteriormente señaladas (manipulación de las fechas de concertación de los precios; el uso de descuentos significativos como mecanismos para erosionar el precio final del bien; y, el involucramiento en la cadena de suministro de entidades con funciones limitadas -o nulas- ubicadas en jurisdicciones con opacidad fiscal o de nula o baja tributación) que podrían resultar en la erosión de la base imponible de los países involucrados en operaciones de commodities intragrupo.

Respecto a este tema, OCDE incorporó en sus Guías - Capítulo II, inmediatamente después del párrafo 2.16 - nuevas orientaciones en relación con las transacciones de materias primas o commodities.

método más apropiado para analizar las transacciones de estos productos entre empresas vinculadas; (ii) que sujeto a una serie de consideraciones, los precios de mercados reconocidos y transparentes se pueden utilizar como referencia para determinar el principio "arm's length"; (iii) que puede resultar necesario realizar ajustes de comparabilidad, para asegurar que las características económicamente relevantes de las transacciones controladas y no controladas sean suficientemente comparables.

Agregan una pauta para la determinación de la fecha de fijación de precios de las materias primas o commodities para evitar que los contribuyentes utilicen fechas de fijación de precios en los contratos que permitan la adopción de la cotización más ventajosa y erosiva a la base imponible. Sin perjuicio de ello, se acepta que las autoridades fiscales puedan imputar, bajo ciertas condiciones, la fecha de embarque como la fecha de fijación de precios para las transacciones de materias primas o commodities⁸.

Es así que las disposiciones incorporadas a las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE extraen algunos de los principales elementos y experiencia de los países latinoamericanos que han introducido normas domésticas destinadas a la fijación de precios de materias primas o commodities ("sexto método").

La implementación de esta medida simplificada orientada a las transacciones de materias primas o commodities en países latinoamericanos, de acuerdo a datos provistos por las administraciones tributarias, ha rendido resultados directos e indirectos desde una perspectiva recaudatoria como se muestra a continuación:

- ► En Argentina, entre los años 2001 y 2007 el impuesto generado por las empresas exportadoras de cereales y aceites aumentó en más de doce veces.
- ► En Ecuador, en el bienio 2009-2010, el nuevo método establecido en el 2008 dio lugar a un aumento de 18% en el valor de las exportaciones declaradas, algo más de 6 mil millones de dólares.
- ► En Paraguay, las auditorías llevadas a cabo en 2011 exclusivamente en empresas agroexportadoras, relativas al ejercicio 2007, resultaron en un incremento del 8% en la recaudación total del impuesto sobre la renta en ese ejercicio.
- ▶ Un método semejante se aplica en República Dominicana a la venta de servicios hoteleros "todo incluido", que hasta 2010 declaraban pérdidas y precios de venta de sus servicios muy por debajo de los precios internacionales. En este caso, la transferencia de utilidades se hacía a través de empresas comercializadoras (vinculadas al operador hotelero) ubicadas en países con baja o nula tributación. Para corregir esta situación, se ha establecido un método de cálculo de "tarifas de libre competencia" que reflejan los precios de mercado para servicios semejantes (en la categoría de hotel, zona y temporada en una muestra de países). El nuevo sistema aumentó la recaudación del sector hotelero "todo incluido" por concepto de impuesto a la renta en 818% y por concepto de IVA en 70%.

Estos métodos pueden ayudar a reducir significativamente la elusión y evasión tributaria, fortaleciendo consecuentemente la recaudación y mejorando la transparencia y la equidad horizontal de los sistemas tributarios.

⁸ Cfr. OCDE (2015). Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. ACCIONES 8 a 10 - Informes finales 2015. París: OECD.

3.3. Justificación

El comportamiento recurrente en diversos países por parte de sujetos dedicados a la importación/ exportación de bienes tangibles (en los términos del esquema identificado por Argentina, que fundamentó la creación del llamado "sexto método"), plantea la necesidad de buscar alternativas a las normas "ortodoxas" para el control de los precios de transferencia. En teoría, la sola aplicación del principio "Arm's Length" como norma "ortodoxa" resulta ideal, sin embargo, la experiencia de varias décadas demuestra que las expectativas han sido significativamente mayores a los logros. Situación que se torna más crítica cuando nos referimos a países en vías de desarrollo.

La elusión fiscal en los sectores exportadores de materias primas puede ser muy nociva para el fisco en los países no desarrollados, como ejemplo, de acuerdo a datos de CEPAL (2016), a excepción de México, Costa Rica y El Salvador, el resto de los países de América Latina dependen entre un 50% y 80% del comercio de materias primas -principalmente agrícolas y mineras-. De igual forma, la elusión fiscal en el sector turístico puede afectar el logro de la solidez fiscal de los países que dependen principalmente de esta actividad (Ejemplo: países caribeños). Cabe destacar el efecto negativo se vuelve más crítico aún cuando la evasión o elusión está ligada a la explotación de recursos naturales no renovables, cuya explotación genera daños ambientales, agotando la riqueza del país y sin dejar beneficios para el Estado.

Una adecuada tributación de las principales fuentes de ingresos externos es esencial también para alcanzar la equidad horizontal del sistema tributario. Todo ello requiere que los impuestos que aplican a esas actividades se aproximen a sus verdaderos precios, alineando la creación de valor con reporte de utilidades y el pago de impuestos. Por ejemplo, nos referimos al caso donde un agente compra a un precio ficticio muy bajo -no existen empresas ni transacciones que puedan considerarse como comparables, siendo complicado probar la vinculación entre el exportador y el intermediario- y luego se vende a la entidad que es el verdadero destino de la exportación al precio de mercado. Sin que exista un mecanismo de control anti-abuso adecuado, ésta podría ser una operación legal a efectos tributarios y muy difícil de controlar por parte de la administración tributaria.

El espíritu del denominado "sexto método" se enfoca en situaciones donde sujetos que llevan a cabo operaciones internacionales con ciertos bienes tangibles presentan las siguientes características:

- ▶ Balances con pérdidas operativas constantes o bajas rentabilidades de la base imponible;
- ▶ Deslocalización de renta y posible localización en países de baja o nula tributación;
- Evadir derechos de exportación;
- Ocultan la identidad del verdadero comprador y el precio real de la operación;
- Llevan a cabo exportaciones a países distintos de los correspondientes a los domicilios de los compradores según factura; y
- ▶ Pactan contratos con sujetos vinculados en épocas en que los precios de mercado son bajos por la estacionalidad, pero pactan precios fijos y/o fechas de entrega en épocas de alza de precios internacionales.

Por sus características, creemos que la aplicación de una medida como el denominado "sexto método" conceptualmente no significa la aplicación de un método de precios de transferencia, como en ocasiones se ha interpretado. Su naturaleza jurídica dependerá de la manera en que sea implementada, existiendo en todos los casos ventajas y desventajas. Sobre este particular, consideramos que el denominado "sexto método" funcionaría mejor como medida anti-abuso específica, evitando de esta manera situaciones

litigiosas sobre el estricto cumplimiento del principio general que rige los precios de transferencia. Por ejemplo, la medida podría definir que en transacciones de materias primas el método directo de comparación de bienes es el método más apropiado bajo ciertas circunstancias y de esa manera no sería una medida anti-abuso. Sin embargo, para lograr una mejor aplicación de la medida, los países legítimamente y según sus capacidades podrían implementarla de manera prescriptiva (más semejante a una medida anti-abuso), por ejemplo al no considerar ajustes de comparabilidad en la aplicación del método directo de comparación de bienes, e imponiendo como condición de aplicabilidad cuando existan determinadas transacciones que involucren un intermediario internacional, una serie de condiciones y características mínimas. Ello, en parte, podría distanciar los resultados de la medida del principio general que rige los precios de transferencia (principio "Arm's Length"), pero como se comenta en el apartado sobre doble imposición internacional, no se contrapone con los tratados internacionales.

En este sentido, la consecuencia de especificar a esta medida como una medida anti-abuso es reconocer que con su aplicación no siempre se obtiene un valor que cumpla con el principio "Arm's Length", tal como se exigiría con la estricta aplicación de los métodos de precios de transferencia. No obstante, aún entendida como norma anti-elusión, esta medida se aplicaría para determinar la rentabilidad de las operaciones en circunstancias específicas de riesgo, con el objetivo de captar materia imponible que indebidamente el contribuyente localizó en otras jurisdicciones, a través de la manipulación de los precios de transferencia y la interposición de sujetos intermediarios.

No es casualidad que Ecuador, por medio del Decreto Nro. 973 del SRI. Nro. 736 de fecha 19 de abril de 2016, haya decidido modificar el denominado "sexto método", eliminando el texto legal inspirado en la experiencia argentina y atribuyendo a su Administración Tributaria facultades específicas para su implementación, lo cual permitiría a la Administración Tributaria su adopción como medida antiabuso. A pesar de la exitosa experiencia de Ecuador en la aplicación del "sexto método" originalmente – especialmente en el sector bananero –, su experiencia dio cuenta de la dificultad de vincular la medida conceptualmente al principio "arm s length".

Asimismo, cabe destacar que al momento de diseñar una medida inspirada en el "sexto método" argentino, resulta imprescindible dejar en claro los siguientes aspectos, sobre los cuales no existe un consenso internacional:

- ▶ Definición clara de materias primas y commodities;
- Ámbito de aplicación de la medida (exportación/importación);
- Naturaleza jurídica de la medida;
- Régimen de información necesario para su gestión; y
- Análisis de riesgos sobre conductas erosivas.

Es importante destacar que la recomendación sobre aplicación del método directo de comparación de bienes consensuada por la OCDE en el marco de BEPS constituye un avance relevante que brinda elementos para una mejor aplicación del método. Sin embargo, subsiste un nivel elevado de complejidad en la aplicación del principio "Arm's Length" y no soluciona gran parte de los riesgos que presentan las transacciones internacionales que involucran estos bienes. En este sentido, la medida planteada en este apartado podría interpretarse como una herramienta complementaria al trabajo desarrollado por la OCDE.

En razón de la limitación de recursos de las administraciones tributarias de países en desarrollo y de su necesidad de lograr efectividad en la recaudación que emana de estas transacciones relevantes, sería deseable que la medida adoptada sea:

- ▶ Suficientemente flexible para ser adaptada a diferentes sectores o sub-sectores relevantes. Para ello, es imprescindible llevar a cabo estudios que permitan monitorear comportamientos de sectores económicos relevantes e identificar riesgos que permitan alcanzar la retroalimentación necesaria para ajustar la medida a las situaciones específicas;
- Administrable, para mejorar su gestión y control de manera adecuada según las necesidades de la jurisdicción; y
- Versátil en su aplicación, con el propósito de limitar la discrecionalidad. La administración tributaria podría apelar a programas de cumplimiento cooperativo para definir precios de referencia en sectores económicos complejos, evitando adoptar de manera arbitraria precios públicos que no sean lógicos a los efectos de la aplicación de normas basadas en el "sexto método".

Medidas inspiradas en el "sexto método" han sido aplicadas efectivamente en Latinoamérica para el control de precios de transferencia en los sectores: cerealero, petrolero, bananero (cabe destacar que, si bien el banano no tiene un precio de mercado reconocido y transparente, cuenta con mercados locales que publican precios que han sido utilizados como referencia) y pesquero, con resultados positivos. En aquellos casos donde existen riesgos de triangulación o falta de formalidad en las operaciones y no fuera posible la aplicación perfecta de métodos "ortodoxos" para la aplicación del principio general que rige los precios de transferencia, entendemos que medidas inspiradas en el "sexto método" favorecerían el control, reduciendo así la evasión y elusión.

Medidas similares al denominado "sexto método" también fueron adoptadas por los Estados Unidos de Norteamérica. El IRS aplicó métodos similares décadas atrás en algunos sectores económicos (Ejemplo: metales preciosos comprados o vendidos en estado final, como oro y plata en moneda o barra). Durante los años 80, el Tesoro Americano buscó expandir el enfoque a dos industrias adicionales, agro-negocios y petroquímicas. En el marco del análisis de estas industrias se promulgó la sección 1.482-3 (b) (5), categorizando esta metodología como "Public Exchange and Quotation Media", siendo este enfoque parte del método directo de comparación de bienes. Esta medida no aborda el tratamiento de la industria pesquera en los Estados Unidos, sin embargo, Argentina si ha aplicado con éxito esta medida en el sector pesquero.

Al respecto, es importante destacar que, si bien la medida puede tener un impacto recaudatorio como resultado de ajustes en las transacciones de materias primas o commodities, el mayor impacto esperado se relaciona con el incremento en el cumplimiento voluntario como resultado de una modificación en la conducta de los contribuyentes que generan ahorros tributarios al evitar la manipulación de los precios de transferencia en este tipo de transacciones.

3.4. Ejemplos de propuesta (Genérica/Específica)

A continuación, se detallan las diferentes alternativas consideradas por los países que han implementado medidas para el control de precios de commodities o bienes similares, indicando en cada caso los aspectos a considerar al momento de legislar esta medida. En todos los casos, consideramos que la implementación de una medida inspirada en el "sexto método", que se ajuste al contexto y las

posibilidades legales y prácticas del país, podría brindar beneficios significativos, al corregir conductas nocivas de contribuyentes que operan en la comercialización internacional de commodities o materias primas.

Tema	Alternativas	Comentario
Operaciones a las que aplica la medida	 Sólo operaciones de exportación Sólo operaciones de importación Operaciones de importación y exportación 	La opción 3 brinda un alcance mayor a la medida, pudiendo ésta ser de interés para países desarrollados, importadores de commodities o bien países en desarrollo que exportan commodities procesados o no procesados
Naturaleza de la medida	 4. La medida como una forma de aplicar el método directo de comparación de bienes 5. La medida como una forma de alcanzar un precio apegado al principio "Arm's Length" 6. La medida como una norma específica anti-abuso 7. La medida como un impuesto calculado sobre la diferencia existente entre un precio de referencia y el precio pactado por las partes 	Dada la litigiosidad que podría generar la medida cuando es vinculada al método directo de comparación de bienes o al principio "Arm 's Length", para países en vías de desarrollo podría ser conveniente considerarla como norma específica anti-abuso. La opción 4 también podría ser conveniente si se desea vincular la medida al cálculo de un impuesto diferente al Impuesto a la Renta
Productos o bienes objeto de la medida	 Recursos naturales renovables Recursos naturales no renovables Bienes con cotización conocida en mercados reconocidos y transparentes (definidos o no por la Administración Tributaria). Algunas normas permiten a la Administración Tributaria extender la medida a otros bienes bajo ciertos requisitos: El intermediario internacional no tenga sustancia económica. La Administración Tributaria lo considere apropiado. 	Es importante definir las operaciones sobre las que se aplica la medida. Ello dependerá del perfil del país y sus capacidades. Al llevar a cabo este análisis es imprescindible vincular la medida a casos en los cuales sea posible conocer los mercados donde se destinan los bienes sujetos a la medida, el precio público de los bienes comercializados y la cantidad negociada, como así también las condiciones bajo las cuales se comercializan.
Condición de vinculación	 La condición de vinculación entre el exportador y el importador y/o el destinatario efectivo constituye un requisito para la aplicación de la medida. La condición de vinculación entre el exportador y el importador y/o el destinatario efectivo no constituye un requisito para la aplicación de la medida. 	Para una aplicación justa y bien delimitada de la medida, podría ser conveniente que exista una condición de vinculación. Sin embargo, dada la complejidad que en algunos casos existe para determinar la existencia de vinculación, podría requerir que la medida sea aplicable a todos los casos de importación y/o exportación de bienes que cumplan determinados requisitos.
Condición de un intermediario internacional	 Es un requisito que exista un intermediario internacional que presuntamente no tenga sustancia económica para que se aplique la medida No existe esta condición 	Esta condición es importante para delimitar la aplicación de la medida, principalmente cuando se opta por considerarla como una medida especial antiabuso. Para algunos países podría ser complicado determinar la existencia de un intermediario internacional sin sustancia económica. También podría ser complejo para el contribuyente probar que un intermediario tiene sustancia cuando éste no es vinculado. De existir capacidad instalada y administrativa, el adoptar esta condición sería conveniente y justificaría la aplicación de la medida como anti-abuso, ya que está directamente vinculada a un riesgo proveniente de la conducta del contribuyente. De incluir esta opción, se sugiere dejar en claro las características que debe tener el sujeto intermediario y/o bien la jurisdicción en la que se encuentra el mismo.
Jerarquía de métodos	 Obligatorio bajo las condiciones establecidas en la norma. Opcional, pudiéndose aplicar esta medida o el método directo de comparación de bienes indistintamente. 	Ante la posible utilización de métodos de precios de transferencia inapropiados por los contribuyentes y de complejo control por parte de la Administración Tributaria, motivando la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios en este tipo de transacciones, resulta importante definir de manera clara y precisa en qué casos se aplicaría la medida de manera más prescriptiva y obligatoria. De existir las condiciones (Ejemplo: cultura contributiva y capacidad instalada de la Administración Tributaria), se recomienda analizar la posibilidad de que la medida sea opcional.

Tema	Alternativas	Comentario
Tema	 Mayor precio entre: La cotización del bien en un mercado reconocido y transparente en la fecha de embarque. El precio pactado con el intermediario internacional. Tratamiento diferenciado entre exportaciones e importaciones: Exportaciones: investigación de precios internacionales a la fecha del último día de embarque, salvo prueba en contrario de que se pactó en otra fecha. Importaciones: no puede superar el precio en base a parámetros internacionales a la fecha de compra en origen. Múltiples criterios en una sola norma: 	Cada país debe definir la fórmula o mecanismo de determinación de precios de acuerdo a su realidad (Ejemplo: contexto y negocios relevantes para su economía). Siempre es recomendable partir de un precio de mercado público y según las necesidades restringir el uso de ajustes de comparabilidad, para evitar la subjetividad y promover un mayor control y gestión de la medida. Al definir en la norma la fecha en que se debe considerar el precio de un mercado reconocido y transparente, resulta importante prestar atención en los mercados o industrias relevantes para la economía del país y considerar sus ciclos de negocios y su temporalidad. Por ejemplo, si se toma la fecha de embarque de los bienes, es importante identificar la duración en la carga de la mercancía y considerarlo en el cálculo del precio.
	 Precio en un mercado reconocido y transparente en la fecha de embarque/desembarque. Promedio de precios de 4 meses o 120 días antes del desembarque o después del embarque. Precio a la fecha de firma del contrato. Promedio de precios de 30 días a partir de la firma del 	Es preciso destacar que para cada tipo de bien podría considerarse un mecanismo específico de cotización y mercados que se ajusten a cada uno de ellos. Dependiendo de que se trata de bienes con cotización "spot" o futura, resulta importante analizar la fecha que se debería utilizar a los efectos de proceder con la respectiva comparabilidad. Ejemplo: fecha de contrato, fecha de embarque, otras.
Precios a considerar	 Valor de cotización de un mercado reconocido y transparente de la fecha de embarque, del día anterior en que hubiere cotización o del primer día de embarque (el criterio adoptado varía dependiendo de cada país). 	Se ha identificado como una buena práctica que los contribuyentes tengan la posibilidad de suscribir sus contratos ante la Administración Tributaria, lo cual disminuye drásticamente la subjetividad inherente en el análisis y control de este tipo de transacciones.
	 Precio internacional en un mercado reconocido y transparente (menor cotización en mercados internacionales), menos costos (servicios de puertos, control de calidad, seguro y flete), y otros conceptos (mermas, gastos financieros provenientes de préstamos o financiaciones), equivale al precio referencial. Precio del exportador en el mercado de origen o del importador en el mercado de destino, de acuerdo a la documentación aduanera. 	Como alternativa a la consideración de la fecha de fijación del precio de acuerdo al contrato, cuando los contribuyentes realicen el registro de los mismos ante organismos oficiales; una administración tributaria -luego de evaluar su conveniencia- pudiera pactar fechas de fijación de precios con el contribuyente. Ello podría evitar el riesgo de desconocer el contexto en el cual se realizaron las operaciones por basar la fecha de fijación del precio en criterios demasiado formalistas.
	Algunos países admiten el precio pactado por las partes cuando el contrato sea presentado ante la Administración Tributaria u otro organismo gubernamental en un plazo predefinido.	Algunos expertos consideran que, bajo ciertas circunstancias, la fecha del contrato pudiera generar inconvenientes en la aplicación de esta medida, sugiriendo que el foco de la norma sea siempre la fecha de embarque.
		Asimismo, si bien resulta costoso para la administración tributaria y requiere de amplias redes para el intercambio de información, algunos expertos proponen considerar el precio del bien de acuerdo a los valores de la aduana de destino u origen. Ello pudiera, bajo ciertas circunstancias, generar riesgos de subvaluación o sobrevaluación (dependiendo que tan eficiente sean las respectivas aduanas).
Excepciones a la aplicación de la medida	 Se establecen situaciones en que el contribuyente podría no ser sujeto a esta norma (presentación de pruebas/información y nivel de riesgo). No se establecen situaciones que eximan al contribuyente de su aplicación. 	Las opciones de salida a la medida podrían ser recomendables bajo ciertas circunstancias (Ejemplo: a través de un acuerdo anticipado de precios [APA]). De existir criterios o condiciones para aplicar la medida, que involucren presunciones de erosión tributaria, se recomienda que exista la posibilidad de que el contribuyente pueda probar lo contrario. Para ello, es importante que la norma deje en claro bajo que circunstancias precisas no aplica la medida.

Las opciones que plantea la tabla anterior constituyen sólo ejemplos basados en las normas existentes, siendo posible adaptar la norma a las diferentes industrias y contextos, considerando los elementos claves que hacen a la naturaleza de esta medida (Ejemplo: aplicable a materias primas, definición de una fecha de cotización, condicionamiento de su aplicación a circunstancias específicas, etc.).

El diseño de medidas de este tipo y su aplicación requiere de un conocimiento profundo de los sectores económicos a los cuales aplicaría, el estudio de los mercados principales a los que se exporta o desde los cuales se importa, capacidad para acceder a información aduanera relevante e información internacional y adecuados sistemas de gestión de riesgos. También es importante considerar que hay una diferencia significativa entre la aplicación de estas medidas en transacciones que involucran bienes con cotización "spot" y aquellas que hacen uso de contratos de futuro (Ejemplo: azúcar y café). Esto último torna relevante el considerar en una "regulación secundaria" las publicaciones referenciales (por tipo de materia prima relevante), la fecha precisa o el rango de fechas a considerar para la selección del precio o el rango de precios a tomar en la aplicación de la medida. Esta medida debería utilizarse para sectores económicos donde se puedan utilizar precios públicos, que sean muy relevantes para el país.

En caso de que exista una razón de negocio para no acatar una medida basada en el denominado "sexto método", consideramos recomendable como "vía de escape" que los contribuyentes sometan su caso a un acuerdo anticipado de precios (APA) bilateral.

Seguidamente se plantean una serie de condiciones mínimas recomendadas para diseñar e implementar medidas de este tipo:

- ► Conocimiento detallado de los sectores económicos sobre los cuales se aplicará la medida. Dada la diversidad de formas en que puede aplicarse esta medida, en el presente documento no indicamos listas de industrias o actividades a ser afectadas -sólo se brindan algunos ejemplos-, siendo tarea de los países interesados el estudiar a fondo los sectores para evaluar la conveniencia de diseñar una medida de tipo "sexto método" que los afecte y en su caso, considerar todas las particularidades que permitan que la misma se adapte a cada uno de los sectores evaluados.
- ► Conocimiento de las características de los mercados en los que se comercian los bienes que se tomarán en cuenta para la aplicación de la medida.
- ► Acceso a información aduanera, contratos, activos, funciones y riesgos de empresas, y al intercambio internacional de información entre contrapartes relevantes. Los requisitos informativos dependerán del diseño de la medida.
- ▶ Sistema de gestión de riesgo que permita seleccionar casos en los cuales aplicaría la medida.
- Amplia red de acuerdos para el intercambio de información con propósitos tributarios. En particular se recomienda suscribir la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal que promueve el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE.

Las dificultades prácticas que se observan en la determinación de los precios de transferencia de las materias primas o commodities ocasionan que la tarea no resulte tan sencilla como aparenta. Por tal motivo, pone de manifiesto la posibilidad de que los países establezcan una medida simplificada de valoración para estas mercancías, incluso a través de una norma anti-abuso o "puerto seguro", sin que ello resulte óbice para que las administraciones tributarias estén atentas a los casos donde se puedan generar situaciones de doble tributación.

En tanto se garantice al contribuyente el derecho de audiencia y al ejercicio de una efectiva oposición y defensa, la simplificación en la interpretación y aplicación de las metodologías de precios de transferencia debe ser siempre considerada, en tanto implique llevar al sistema tributario el ámbito que, por coyuntura, resulte administrable y certero para el contribuyente. Tomar una posición contraria puede suponer una pérdida sustancial e inevitable de recursos tributarios genuinos, que deberían ser aplicados al desarrollo de los países que más lo necesitan.

4. Otros condimentos relacionados

4. 1. Condimento Nro. 1: Modelo de evaluación de riesgo en materia de precios de transferencia y fiscalización internacional

4.1.1. Introducción

El presente apartado comprende una guía práctica para el diseño e implementación de un modelo de riesgo en materia de precios de transferencia y fiscalización internacional, que tiene como objetivo aportar un enfoque integral y de fácil aplicación, con la posibilidad de ser adaptado a administraciones tributarias que se desempeñan en diferentes contextos. A estos efectos, se tomaron como referencia documentos y manuales desarrollados por diversas organizaciones –OCDE, FMI, CIAT, etc.-9, que tratan sobre la identificación y evaluación de riesgos tributarios de forma general y específica -tributación internacional y en particular precios de transferencia-, y que en línea con el presente apartado, proporcionan un enfoque práctico para la aplicación de indicadores.

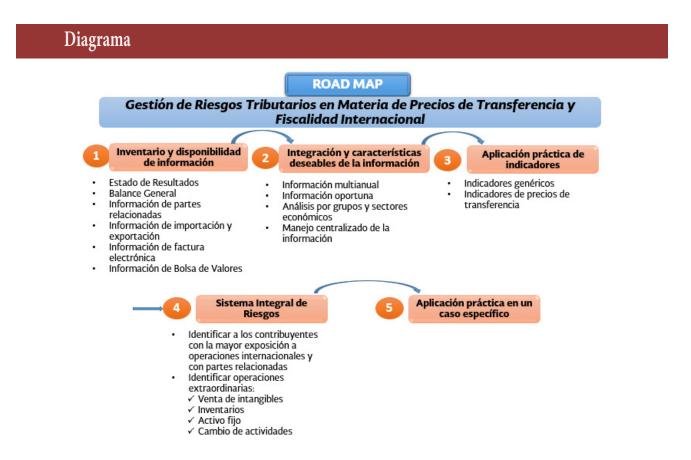
La guía está estructurada como una ruta crítica a seguir, es decir un plan con una serie de acciones detalladas paso a paso con el propósito de guiar su implementación con objetivos claros y medibles en cada una de las etapas. Se ha definido que esta guía no determine plazos para la implementación de las diferentes etapas, en virtud de que los mismos dependerán de numerosos factores propios de cada administración tributaria (Ejemplo: elementos difíciles de medir o falta de información necesaria para llevar a cabo determinaciones, necesidades propias de cada jurisdicción). El diagrama que se muestra a continuación sintetiza el contenido de este apartado y representa la ruta sugerida para implementar la gestión de riesgos tributarios de contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales y en particular, aquellos que utilizan precios de transferencia.

El punto de partida es el inventario de la información sobre operaciones con vinculadas y su disponibilidad (etapa 1 del diagrama); lo que implica que, si no se cuenta con la información necesaria para la evaluación de riesgos, las siguientes etapas no pueden desarrollarse. La etapa 2 se refiere a la integración de la información y sus características mínimas. Entre las referidas características se destaca la disponibilidad de la información, la posibilidad de acceder a la misma de manera oportuna, su fiabilidad, su integridad y la manera en que es expuesta, como, por ejemplo, la estructura multianual de la misma, etc., Las dos etapas citadas se desarrollan en la segunda parte del presente apartado. La etapa 3 del diagrama ("Aplicación práctica de indicadores") se desarrolla en la parte final del apartado.

Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. (2004) OECD. Risk Management Guide for Tax Administrations. (2006) European Commission. Compliance Management of Large Business. (2009) OECD. Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning. (2011) OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment. (2013) OECD. Tax Administration Diagnostic Assessment Tool, Field Guide. (2015) IMF. Working with Large Business. (2013) HM Revenue & Customs. Large Business Income Tax Strategy. (2013) Australian Taxation Office. Large Business and Tax Compliance. (2014) Australian Taxation Office. Manual CIAT-GIZ sobre gestión de riesgos de incumplimiento tributario. (2016) CIAT.

Esta última sección comprende un análisis con indicadores de riesgo, así como una descripción integral del tema de gestión de riesgos de sujetos que llevan a cabo operaciones que involucran precios de transferencia y en general, transacciones internacionales. La etapa 4 del diagrama, "Sistema Integral de Riesgos", brinda una descripción de la propuesta del cálculo y uso de los indicadores.

Por último, en la etapa 5 se describe la aplicación práctica de las diferentes etapas, ilustrada por medio de un caso específico, que propone buenas prácticas de implementación y documentación.



Es importante precisar que a los efectos del presente apartado la expresión "gestión de riesgos tributarios", se refiere a las acciones de identificar, medir y cuantificar los riesgos tributarios en materia de precios de transferencia y fiscalidad internacional, como un paso previo a la integración de una estrategia de cumplimiento fiscal más amplia que integre acciones específicas para responder a dichos riesgos tributarios.

4.1.2. Principales requisitos para una efectiva administración de riesgos tributarios:

A. Inventario y disponibilidad de fuentes de información

Para una efectiva administración de riesgos tributarios de forma general, es requisito indispensable realizar un inventario de la información con la que cuenta la Administración Tributaria, ya sea que haya sido proporcionada por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos, en declaraciones informativas o que provenga de terceros (operaciones bancarias, bolsas de valores, clientes, etc.). Como

una mejor práctica, se recomienda analizar toda la información fiscal o extra fiscal con la que se cuente, a modo de realizar una efectiva administración de riesgos.

Cuando se trata de conocer el detalle de la información que se presenta en las declaraciones fiscales, surgen algunos cuestionamientos específicos, entre ellos:

- ▶ ¿Dónde se revelan las operaciones financieras derivadas y los efectos de deducibilidad o de acumulación de ingresos?
 - ▶ En el estado de posición financiera (Balance General)
 - ▷ En el estado de resultados
- ▶ ¿Dónde se revelan las deudas con partes relacionadas en el extranjero y la carga financiera derivada de dichos préstamos?

La dificultad asociada a la revelación de información específica se magnifica cuando se habla de operaciones con partes relacionadas, operaciones internacionales o reestructuras corporativas que tienen efectos significativos en el pago de impuestos de la empresa o empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial, volviéndose imperativo identificar dichas operaciones relevantes, cuantificándolas en su número y efectos, para realizar una efectiva administración de riesgos.

En este apartado se procede a identificar algunas fuentes de información comunes referente a operaciones con partes relacionadas y a operaciones internacionales con las que cuentan las administraciones tributarias, con la intención de ponerlas a disposición de los analistas de riesgos de forma multianual y clasificada por actividad económica (minería, comercio al menudeo, armadoras de autos, telecomunicaciones, etc.), procurando que la información esté disponible en tiempo real, o en el menor tiempo posible, una vez que la información haya sido recibida por las administraciones tributarias.

La información o fuentes de información que se muestran a continuación, así como su contenido, sirven de guía para ilustrar la idea central de identificar y poner a disposición de los analistas de riesgos, toda la información que sea útil para la evaluación de riesgos en el tema de precios de transferencia y operaciones internacionales. Partiendo del supuesto que cada país obtiene de los contribuyentes diversa información que difiere en forma y contenido con la solicitada y recibida; lo que se pretende es incentivar la congruencia en el análisis de la información con que se cuenta.

Fuentes de información

Estado de resultados

Una de las fuentes principales de información es el estado de resultados, el cual tiene la estructura básica que se muestra en el siguiente cuadro ("Estado de Resultados"). Los principales componentes son las ventas, el costo de ventas, los gastos de operación, otros productos y otros gastos (de operaciones discontinuas), para llegar a una utilidad o pérdida antes de impuestos.

Cuadro. Estado de resultados

J.H. COMERCIALIZADORA	, S.A.			
Estado de resultados del 1 de enero al 31 de Diciembre de 2016				
Ventas	1.000.000			
Costo de ventas	-585 800			
Utilidad bruta	414 200			
Gastos de operación	-306 750			
Utilidad en operación	107 450			
Otros productos	13081			
Otros gastos	-9821			
Utilidad antes de ISR y PTU	110710			
Impuesto sobre la renta (ISR) 28%.	-30.999			
Participación de los trabajadores en las utilidades (PTU)	-23.942			
Utilidad neta	55769			
Elaboró	Autorizó			

Las ventas se pueden desagregar como se muestra en el cuadro de "Ventas", para identificar si se realizaron a nivel nacional o fueron ventas de exportación, y de la misma manera, si fueron hechas a partes relacionadas o a partes independientes. Un elemento importante del cuadro "Ventas" es la indicación de la fecha en la que se presentó la información que se muestra de forma multianual, para facilitar la identificación de tendencias y cambios significativos en la operación.

Otros elementos importante son las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ventas, con la misma referencia cronológica indicada a las ventas, de tal forma que, si existen devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre ventas realizadas a partes relacionadas en el extranjero, se evalúe si su efecto en cuanto a los ingresos podría ser un riesgo en términos de precios de transferencia.

Cuadro. Ventas					
Fecha de presentación de la última declaración:	12/09/2013	14/07/2014	13/10/2015	26/12/2016	03/04/2017
ESTADO DE RESULTADOS					
	2012	2013	2014	2015	2016
Ventas y/o servicios nacionales					
Partes relacionadas					
Partes no relacionadas					
Ventas y/o servicios extranjeros					
Partes relacionadas					
Partes no relacionadas					
Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre ventas nacionales					
Partes relacionadas					
Partes no relacionadas					
Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre ventas al extranjero					
Partes relacionadas					
Partes no relacionadas					

Las compras y gastos que integran el costo de ventas se pueden desagregar de la misma forma que las ventas, es decir, si se realizan con partes relacionadas nacionales o del extranjero (Cuadro "Costo de Ventas"). La misma regla debe aplicar a los gastos de operación (Cuadro "Gastos de Operación"). Como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro. Costo de Ventas					
ESTADO DE RESULTADOS					
	2012	2013	2014	2015	2016
Inventario inicial					
Compras netas nacionales					
Partes relacionadas					
Partes no relacionadas					
Compras netas de importación					
Partes relacionadas					
Partes no relacionadas					
Inventario final					
Costo de las mercancías					
Mano de obra					
Partes relacionadas					
Partes no relacionadas					
Gastos indirectos de fabricación					
Partes relacionadas					
Partes no relacionadas					

Costo de ventas y/servicios

Cuadro. Gastos de Operación.

ESTADO DE RESULTADOS						
	2012	2013	2014	2015	2016	
Gastos de operación						
Partes relacionadas						
Partes no relacionadas						

Estado de posición financiera o balance general

El Estado de Posición Financiera, es el informe contable que muestra la situación económica y financiera de una empresa en un momento dado. Además, revela la forma en la que operan las empresas, si lo hacen a través de deuda o capital propio, si cuenta con activos fijos o activos intangibles, si cuenta con inventarios o es una empresa de servicios, si es una empresa tenedora de acciones o subsidiaria; es decir, no sólo muestra la situación económica, sino también su estructura de operación que es un tema relevante para el análisis de riesgo, dado que si se ve a detalle el Balance General, se pueden identificar operaciones con partes relacionadas e internacionales relevantes que ayudan a identificar posibles riesgos fiscales.

El Cuadro "Estado de Posición Financiera" muestra información seleccionada respecto a ciertas operaciones como cuentas y documentos por cobrar y por pagar del extranjero con partes relacionadas, donde se revelan préstamos que pueden representar un riesgo por los gastos financieros que son deducibles y pueden erosionar la base tributaria.

Otros conceptos como inventarios, maquinaria y equipo, construcciones, terrenos, cargos y gastos diferidos ayudan a identificar operaciones extraordinarias que pudieran representar estructuras operativas que tengan por fin disminuir el pago de impuestos.

Cuadro. Estado de Posición Financiera.						
ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA						
Activo						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Efectivo en caja y depósitos en instituciones de crédito del extranjero						
Inversiones en valores con instituciones extranjeras (excepto acciones)						
Cuentas y documentos por cobrar nacionales (partes relacionadas)						
Cuentas y documentos por cobrar del extranjero (partes relacionadas)						
Inventarios						
Otros activos circulantes						
Inversiones en acciones del extranjero						
Terrenos						

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA						
Construcciones						
Maquinaria y equipo						
Mobiliario y equipo de oficina						
Equipo de cómputo						
Equipo de transporte						
Cargos y gastos diferidos						
Suma activo						
Pasivo						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cuentas y Documentos por Pagar Nacionales (Partes Relacionadas)						
Cuentas y Documentos por Pagar del Extranjero (Partes Relacionadas)						
Anticipos de Clientes Partes Relacionadas						
Anticipos de Clientes Partes no Relacionadas						
Suma pasivo						
Capital contable						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Capital Social Proveniente de Aportaciones						
Capital Social Proveniente de Capitalización						
Aportaciones para Futuros Aumentos de Capital						
Utilidades Acumuladas						
Utilidad del Ejercicio						
Pérdidas Acumuladas						
Pérdida del Ejercicio						
Suma Capital Contable						

En algunos casos, los contribuyentes revelan gastos o deducciones fiscales que pudieran ser considerados como conceptos erosivos de la base tributaria, tales como regalías y asistencia técnica, pérdidas por operaciones financieras derivadas, gastos a prorrata y servicios de forma general, entre otros, los cuales es importante tomar en cuenta para identificar riesgos tributarios.

Información de operaciones con partes relacionadas

La información de operaciones con partes relacionadas es crítica para la efectiva administración de riesgos tributarios y evitar la erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios, la cual podría ser proporcionada por el contribuyente a la Administración Tributaria de forma anual y en formato electrónico, que a su vez permitiría integrarla en el modelo de evaluación de riesgo de manera oportuna y automática. En algunos casos, los contribuyentes proporcionan el denominado estudio de precios de transferencia respecto de ciertas operaciones, documentación que idealmente se esperaría en formato electrónico, para poder ser procesado y analizado de manera sistemática por la Administración Tributaria para obtener el mayor beneficio de dicha información.

Como parte de la información proporcionada, regularmente se obtiene el detalle de las operaciones efectuadas con partes relacionadas, tales como la identificación de la entidad (nombre o razón social,

número de identificación fiscal, país de residencia) y el concepto de la operación por cada parte relacionada (operación de ingresos o egresos, concepto específico, monto, método de precios de trasferencia utilizado, ajustes de precios de transferencia, etc.).

Una de las variables que se consideran en el modelo de evaluación de riesgo es la relevancia de las transacciones, en virtud de que se necesita identificar cuáles son los riesgos prioritarios, específicamente identificando cuáles son las transacciones con montos mayores, ya sean operaciones de venta o compra de inventarios, intereses, servicios en general, regalías y asistencia técnica, etc., y así poder cuantificar y priorizar los riesgos tributarios de la Administración Tributaria.

La estructura de análisis por transacción propuesta se encuentra de forma resumida en los siguientes cuadros a continuación. Esta estructura es la forma básica de análisis específico por contribuyente, la cual es utilizada para los indicadores de riesgo y las variaciones anuales. Adicionalmente, se puede estructurar la información identificando las jurisdicciones con las que se pactan las transacciones, es decir, cuáles son los países con los que se tienen las operaciones ya sea de ingreso o de egreso; por ejemplo, si un contribuyente exporta toda su producción a Estados Unidos y al año siguiente la misma producción es exportada a Suiza, ello indica una reestructura en la operación de la empresa, que debiera analizarse y evaluar los efectos fiscales de dicho cambio.

El cuadro siguiente muestra las operaciones de deducción que comúnmente podrían ayudar en una evaluación de riegos en materia de precios de transferencia o erosión de la base tributaria; por ejemplo, compra de inventarios, regalías, servicios, intereses, publicidad, etc.

	Cuadro. Operaciones con partes relacionadas e	n el extra	njero: D	educcio	nes	
No.	Concepto	2012	2013	2014	2015	2016
1500	COMPRA NETA DE INVENTARIOS					
1601	COMPRA DE CARTERA					
1700	INVERSIONES EN ACTIVO FIJO					
1800	REGALIAS					
1900	ASISTENCIA TECNICA					
2000	HONORARIOS					
2100	ARRENDAMIENTO					
2200	GARANTIAS					
2300	PUBLICIDAD					
2400	SERVICIOS DE MAQUILA					
2500	OTROS SERVICIOS PRESTADOS					
2600	SERVICIOS FINANCIEROS					
2700	COMISIONES					
2800	INTERESES DEVENGADOS A CARGO					
2900	POR PRIMAS PAGADAS POR SEGURO Y REASEGURO					
2901	REASEGURO CAUTIVO					
3000	COSTO FISCAL EN VENTA DE ACCIONES					
3001	GASTOS A PRORRATA					

No.	Concepto	2012	2013	2014	2015	2016
3002	DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS SOBRE VENTAS					
3009	POR RECIBIR BIENES EN COMODATO					
3010	COSTOS Y/O POR ADQUIRIR DERECHOS					
3012	INVERSIONES EN INTANGIBLES					
3013	COSTOS Y/O POR REEMBOLSOS					
3016	ANTICIPOS DE GASTOS					
3100	OTROS PAGOS (ESPECIFICAR)					
Total Deducciones						

Las operaciones de Ingresos con partes relacionadas también pueden tener el mismo efecto de erosionar la base tributaria, incluyendo las que se muestran a continuación:

No.	Concepto	2012	2013	2014	2015	2016
100	INGRESOS TOTALES POR VENTA DE INVENTARIOS					
300	INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS EN GENERAL					
301	INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS TECNICOS					
302	INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS DE MANUFACTURA					
303	INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS FINANCIEROS					
400	INGRESOS POR MAQUILA					
500	INGRESOS POR SERVICIOS ADMINISTRATIVOS					
600	INGRESOS POR SEGUROS Y REASEGUROS					
700	INGRESOS POR COMISIONES					
800	INGRESOS POR REGALIAS					
900	INGRESOS POR ASISTENCIA TECNICA					
1000	INGRESOS POR INTERESES DEVENGADOS					
1100	INGRESOS POR ARRENDAMIENTO					
1200	INGRESO POR ENAJENACION DE ACCIONES					
1300	INGRESOS POR VENTA DE ACTIVO FIJO					
1301	INGRESOS POR VENTA DE TERRENOS					
1302	INGRESOS POR CONDONACION DE DEUDAS					
1304	GANANCIA ACUMULABLE EN OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS	•				
1307	INGRESOS POR VENTA DE INTANGIBLES					
1308	INGRESOS POR VENTA DE OTROS CARGOS Y GASTOS DIFERIDOS					
1309	ANTICIPOS DE CLIENTES					
1310	INGRESOS ATRIBUIBLES A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES					
1311	INGRESOS POR OTORGAR BIENES EN COMODATO					
1312	INGRESOS POR ENAJENACION DE DERECHOS					
1313	INGRESOS POR REEMBOLSOS					
1400	OTROS INGRESOS (ESPECIFICAR)					

Información de importación/exportación y de la factura electrónica

Adicionalmente, la información de importaciones/exportaciones y de la facturación electrónica son fuentes de información que pueden ser de gran utilidad para la evaluación de riesgos en cuanto al tema de precios de transferencia. Aunque estas fuentes de información no estén estructuradas para identificar operaciones con partes relacionadas, pueden ser de utilidad para ciertas industrias, como la minería, donde existen precios internacionales en mercados reconocidos que pueden ser comparados con los precios entre partes relacionadas.

Mediante la factura electrónica, se pueden comparar operaciones que se hacen entre partes relacionadas y con terceros (ventas de acciones, de activos fijo, activos intangibles, inventarios, etc.), con la ventaja que esta información puede obtenerse y analizarse en tiempo real o casi inmediatamente después de la realización de las operaciones.

Información de bolsas de valores

La información de las bolsas de valores es importante por varios motivos, los resultados financieroscontables se presentan consolidados por lo que generalmente no se encuentran influidos por operaciones entre partes relacionadas, en otras palabras, reflejan el resultado de las empresas como grupo a nivel consolidado, eliminando los efectos entre las integrantes del mismo, y no se presenta de forma aislada por contribuyente.

Asimismo, existe un control regulatorio para que los resultados reflejen la realidad de negocios de la empresa para los accionistas; lo cual mejora la confiabilidad de los resultados brutos, operativos y antes de impuestos de las empresas. Al ser empresas públicas, estos controles regulan la actuación del consejo de administración, y las políticas de revelación de información y control de riesgos (e.g. tributarios), entre otros.

Sin embargo, la información de las bolsas de valores puede diferir de la información fiscal. En las leyes existen diferencias en la acumulación de ingresos y en las deducciones, para fines fiscales, por lo que no necesariamente coinciden con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son un referente en la forma en la que se presenta la información en las bolsas de valores.

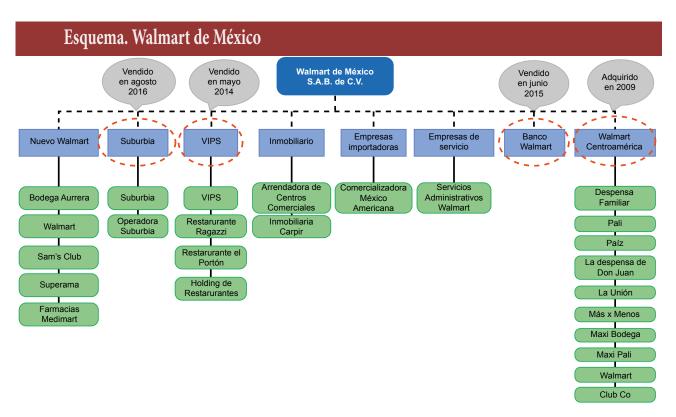
Por otro lado, en las bolsas de valores también podemos encontrar información de las reestructuras corporativas, dado que dichos eventos relevantes tienen que ser informados oportunamente por el consejo de administración a los accionistas, entre otros elementos que podrían tener efectos relevantes en el pago de impuestos.

En el esquema a continuación se presenta un ejemplo de los eventos relevantes que revelan las empresas públicas, específicamente se consideró información pública de una empresa de consumo masivo en México: Wal-Mart de México, que en el ejercicio 2009 contaba con la empresa de ventas al menudeo en México (Nueva Walmart), así como con las empresas de ventas al menudeo de ropa (Suburbia), el grupo de empresas de restaurantes (Vips), empresas del sector inmobiliario y de servicios, un banco y además, tenedora desde 2009 de las acciones del negocio de menudeo de Centroamérica (Walmart Centroamérica). Como un evento relevante se observa que, a partir de 2014, la entidad enajena ciertas líneas de negocio como son el banco, los restaurantes y las ventas al menudeo de ropa.

En los círculos en rojo del esquema se identifican las cuatro entidades que se vieron involucradas en estos eventos relevantes, con potenciales efectos fiscales. La información que se obtuvo de la bolsa de valores integraba los siguientes contenidos:

- Adquisición del negocio de Centroamérica:
- Monto de la operación.
- ▶ Procedencia de los recursos para la adquisición.
- ▶ Incidencia de los efectos financieros, en caso de que la compra se haya hecho a través de deuda.
- ▶ Venta del banco, del segmento de restaurantes y la venta al menudeo de ropa:
- ► Monto de las operaciones.
- Utilidad o pérdida financiera en estas operaciones.
- Utilidad o pérdida fiscal en estas operaciones.
- Identificación de los enajenantes de los negocios.
- ► Enajenación de intangibles.
- ▶ Partes relacionadas involucradas en estas operaciones.

Como se puede observar en este caso, la información que se obtiene de la bolsa de valores en caso de empresas públicas es muy útil y genera valor agregado, en términos de evaluación de riesgo, lo cual se puede contrastar con la información fiscal de las empresas.



Fuente: Información pública tomada de los informes anuales de la Bolsa Mexicana de Valores.

B. Integración y análisis considerando un periodo multianual y grupos económicos

En la sección anterior, se habló de la utilización de información con la que cuenta la Administración Tributaria para la efectiva administración de los riesgos tributarios en términos de precios de transferencia, fiscalidad internacional y de la erosión de la base tributaria a través del traslado de beneficios.

El siguiente paso consiste en conocer cómo ponerla disponible de forma integrada, confiable, expedita y oportuna a los analistas, comparativamente en varios períodos fiscales, identificando empresas del mismo grupo económico o empresas que se dedican a la misma actividad. Además, como característica deseable, dada la importancia, complejidad y la confidencialidad con que debe manejarse la información, es importante que esta información de valor se controle y maneje de forma centralizada.

Información multianual

Se recomienda que la información se integre de forma multianual comprendiendo idealmente por lo menos cinco ejercicios fiscales. Si bien los indicadores de riesgo se pueden crear con información de un año, las variaciones significativas entre ejercicios dan mayor certeza y perspectiva respecto a operaciones específicas, reestructuras operativas o cambios de patrones en el comportamiento que tengan asociado un riesgo importante para la Administración Tributaria.

Información oportuna

Aunque parece una característica obvia, es importante resaltar la importancia de contar con la información en tiempo real o en el menor tiempo posible, una vez que el contribuyente presenta la información a la Administración Tributaria. La percepción del riesgo se incrementa cuando el contribuyente es notificado oportunamente sobre los riesgos que la Administración Tributaria detecta en sus operaciones; las probabilidades de que el contribuyente corrija su situación fiscal aumentan y las probabilidades de terminar en una situación de litigio disminuyen.

Análisis por grupos económicos y por actividades

En términos generales, empresas que pertenecen a un mismo grupo económico o que son controladas por los mismos socios y accionistas, tienden a mantener un comportamiento similar en términos de riesgos tributarios o en las prácticas utilizadas para disminuir la base tributaria en el pago de impuestos, estrategias que comúnmente son compartidas o utilizadas por todas ellas, por lo que es importante que sean identificados los grupos económicos y evaluados en términos de riesgos tributarios. Por otro lado, las empresas que desarrollan actividades dentro de un mismo sector económico, como minería, bancos, telecomunicaciones, seguros, etc., tienen, en muchas ocasiones, estructuras de operación con características similares y por lo tanto efectos, en sus resultados contables y fiscales, similares, lo cual puede servir de ayuda para evaluar el riesgo de estas empresas.

Manejo centralizado de la información

La especialización del tema y la relevancia de la información hacen que sea deseable que la información sea manejada de forma centralizada y con controles de seguridad para el personal que tiene acceso a la misma. Si bien es importante considerar, en su caso, las experiencias de las administraciones regionales, locales o zonales para el análisis y la integración de la información, el rol del área central es hacerla disponible, capacitar, y controlar el uso de la información.

Por último, la información debe ser de fácil acceso y manejable de forma intuitiva para los analistas; consecuentemente, en esta etapa, el área de técnicos informáticos o ingenieros hace posible poner a disposición esta información, siendo los analistas – normalmente, contadores, abogados o economistas – los usuarios de la información específica por contribuyente.

Aplicación práctica de indicadores de riesgo

La literatura sobre indicadores de riesgo tributario de forma general, y en materia de precios de transferencia, es amplia; la mayoría de los países desarrollados cuentan con información pública relativa a este tema e instituciones como la OCDE, el FMI, el Banco Mundial, la Unión Europea y el CIAT también han trabajado en documentar las mejores prácticas internacionales al respecto. El siguiente apartado desarrolla ciertos indicadores de riesgo relativos a la materia de precios de transferencia, los cuales operan en conjunto con los indicadores generales de riesgo de cumplimiento.

a. Indicadores genéricos

Algunos de los indicadores generales para medir los riesgos de cumplimiento tributario son los siguientes:

Utilidad o pérdida fiscal

El indicador general es el cociente de: utilidad o pérdida fiscal / ingresos fiscales.

El cálculo de este indicador por los últimos cinco ejercicios para cada uno de los contribuyentes se puede utilizar para identificar disminuciones en la utilidad o pérdidas recurrentes; comparaciones con empresas de la misma actividad o del mismo grupo económico; variaciones significativas de los resultados fiscales con los resultados financieros. Adicionalmente, cambios significativos en la variable de ingresos fiscales regularmente es una condición de las restructuras operativas.

Utilidad o pérdida antes de impuestos

El indicador es el cociente de: Utilidad o pérdida antes de impuestos / Ventas.

La lógica de este indicador es muy similar al indicador anterior; si de la comparación de ambos indicadores se produce una diferencia significativa resultando alto en el segundo indicador respecto del primero, evidenciaría que es una empresa rentable para los accionistas, pero no tanto para la Administración Tributaria, lo que en principio, indica un riesgo que tendría que considerarse.

► Endeudamiento excesivo

El indicador es el cociente de: Costo Integral de Financiamiento / Ventas.

El endeudamiento excesivo, así como los incrementos significativos de este indicador, evidencian la disminución en la base tributaria para el pago de impuestos.

Exposición a operaciones internacionales

Los indicadores utilizados son los siguientes cocientes:

- Ventas a partes relacionada en el extranjero / Ventas totales, y
- ▶ Pagos a partes relacionadas en el extranjero (Ejemplo: ventas de mercancía, servicios, regalías, intereses, etc.) / Total de deducciones fiscales.

A mayor exposición a operaciones internacionales mayor riesgo de manipulación de los precios de transferencia y de una posible reducción de la base impositiva, a través del traslado de beneficios al extranjero.

Evidencia de adquisiciones, ventas de negocios y restructuras

Los indicadores son los siguientes cocientes:

- ► Inversiones en acciones / Activo
- Activo fijo / Activo
- Edificios / Activo fijo, y
- Maquinaria y Equipo / Activo fijo

El estado de posición financiera es la base para la detección de este tipo de eventos y se pueden identificar con variaciones en los campos del activo, pasivo y capital.

▶ Diferencias entre los ingresos para el impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado

El indicador es el cociente: Ventas gravadas para IVA / Ventas gravados para el impuesto corporativo.

Se pretende identificar diferencias significativas entre estas dos variables, considerando las exenciones que para algunos casos suele ser relevante para el caso del impuesto al valor agregado (IVA).

En adición a lo anterior, es necesario enfatizar en la conveniencia de analizar la información con la que cuenta la Administración Tributaria relacionada con:

- ► El uso de complejos instrumentos financieros derivados e híbridos que los contribuyentes en teoría deben revelar en el estado de posición financiera; en el estado de resultados (Ejemplo: intereses); en las operaciones con partes relacionadas, o incluido en el precio de los productos.
- Funciones complejas o de alto valor agregado que pueden identificarse a través del estado de

posición financiera, revisando los activos fijos con los que opera; si cuenta con operaciones financiera derivadas; deudas con bancos o partes relacionadas o con el extranjero; si es tenedora de acciones; si cuenta con intangibles; si tiene inventarios; si es una empresa de manufactura o de servicios; si invierte en investigación y desarrollo; si tiene capital propio; si opera con el extranjero en diferentes monedas y tipos de cambio, etc.

La evaluación de los indicadores de riesgo depende de la disponibilidad de la información; por ello la importancia de inventariar las fuentes con las que las administraciones tributarias cuentan, y las características deseables de la información, por ejemplo, que la información esté disponible de manera multianual y de forma oportuna.

Aplicación práctica a sectores específicos seleccionados

Los indicadores de riesgo tributario se calculan para todo el universo de contribuyentes, segmentándolos en función de las diferentes actividades económicas que realizan; la aplicación de ciertos indicadores difiere sensiblemente en función de las actividades de los contribuyentes, por lo que es necesaria dicha diferenciación para ser más acertados en asignar los riesgos tributarios a los contribuyentes entre los diferentes sectores económicos como se plantea a continuación.

Minería

La minería es una industria donde generalmente los productos son exportados a partes relacionadas del extranjero y se negocian en mercados transparentes internacionales con precios referenciales públicos, su venta es en dólares americanos por lo que el tipo de cambio es un factor relevante para los países donde la moneda de uso común no es el dólar americano, suele haber fuertes inversiones iniciales y los proyectos tienen un periodo de vida limitado al agotamiento de las vetas del mineral. Las inversiones podrían contener significativos componentes de deuda, generalmente denominada en dólares americanos, incluso el mineral que se extraerá en un futuro puede estar comprometido para su venta posterior y así obtener los fondos necesarios para operar, por lo que los temas de futuros y operaciones financieras derivadas son de uso recurrente. Además, son industrias que generalmente son sujetas a impuestos adicionales por la extracción de minerales que se pagan por unidades extraídas o peso del mismo. También son intensivas en mano de obra y los sindicatos y los derechos de los trabajadores son relevantes para la industria.

Instituciones financieras

El sector financiero es un sector altamente regulado, controlado y vigilado por la importancia que tiene para la economía de los países, así que además de las leyes fiscales también tiene que cumplir con las leyes financieras. Por su operación altamente especializada y por la necesidad de obtención de créditos para operar, generalmente son pocos los contribuyentes del sector, ya sea bancos, aseguradoras, afianzadoras, etc. Regularmente se trata de empresas que operan a nivel nacional y que incluso llevan una contabilidad con características diferentes al resto de las empresas. El tipo de cambio y las tasas de interés son relevantes para su operación por lo que los contratos de futuros, forwards, swaps o cualquier otro instrumento financiero derivado son factores de riesgo que deben ser analizados por las administraciones tributarias.

Empresas de venta al menudeo

Debido a las economías de escala, es decir, a medida que las empresas son más grandes pueden ofrecer mejores precios y va dejando fuera del mercado a los competidores de menor tamaño, hay una concentración de este tipo de empresas en la parte alta de los ingresos. Estas empresas tienen un gran número de proveedores y parte de su éxito está en negociar los precios de compra de los productos para dar mejores precios a sus clientes y a su vez obtener mejores márgenes de utilidad. Asimismo, una gran parte de su negocio es financiero puesto que cobran en efectivo y pagan a crédito a sus proveedores (Ejemplo: hasta 90 días después de recibida la mercancía). Además, están en constante expansión, invirtiendo parte de sus ganancias en nuevas tiendas y la mayoría de ellas son empresas públicas que cotizan en bolsas de valores.

Las descripciones anteriores de las tres actividades económicas (minería, instituciones financieras y ventas al menudeo), son sólo ejemplos de las características que se deben de observar para identificar los mejores indicadores de riesgo por tipo de sector económico y contribuyente específico.

4.1.3. Aspectos de riesgos específicos en materia de precios de transferencia

Como parte del presente proyecto, es fundamental el fortalecimiento del departamento de evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia, cuya función es una pieza imprescindible para incrementar la efectividad en la identificación y disminución de la brecha tributaria entre los contribuyentes.

Un oportuno y efectivo diagnóstico de la conducta de los contribuyentes crea en éstos, una percepción de riesgo adecuada; por ello, los programas de fiscalización deben enfocarse a identificar determinadas conductas que no se apeguen a la normativa (principio "arm's length"), erosionando la base tributaria, coadyuvando a que los contribuyentes determinen sus impuestos correctamente.

Lo anterior se encuentra estrechamente vinculado con los recursos limitados con los que disponen las administraciones tributarias, por lo que la optimización de recursos disponibles se convierte en un reto a vencer, ya que es prácticamente imposible auditar a todos los contribuyentes. Por lo tanto, en un mundo de riesgos, una valoración adecuada del nivel de riesgo de erosión a la base tributaria, de operaciones realizadas entre empresas (riesgo de precios de transferencia), permite a las administraciones tributarias iniciar procesos de auditoría más certeros, mediante los cuales las operaciones efectuadas entre empresas filiales se ajusten a las condiciones en las que terceros independientes hubieran pactado operaciones comparables (principio "arm se length").

En este sentido es prioritario establecer el procedimiento al que, con base a la normatividad aplicable y capacidad instalada, deben de apegarse los integrantes del departamento de evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia, partiendo desde la investigación, análisis, evaluación, generación del insumo, hasta la emisión de un acto de fiscalización tendiente a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, logrando en los contribuyentes una conciencia de riesgo en el caso de incumplimiento, y ejerciendo la facultad de revisión con oportunidad, calidad, eficiencia y apego a la normatividad aplicable en materia de precios de transferencia.

4.1.3.1. Recursos necesarios

Es importante para el correcto funcionamiento del departamento de evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia, así como de toda la Administración Tributaria, contar con ciertos elementos básicos para poder desarrollar efectivamente esta función, como son recursos humanos y materiales, buscando integrar un equipo con los conocimientos técnicos adecuados en materia de precios de transferencia y con la capacidad para examinar, evaluar e implementar un programa tendiente a la evaluación de riesgos, así como los recursos materiales y tecnológicos para desarrollar la función.

4.1.3.2. Plan estratégico

El departamento de evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia y fiscalidad internacional, debe guiarse por el plan estratégico planteado por la Administración Tributaria; el referido plan estratégico debe estar enfocado a atacar conductas específicas, mediante el uso de medios masivos de contacto que creen conciencia de riesgo entre los contribuyentes, debiendo buscar también, que, como consecuencia de la identificación de las conductas indebidas, se estimule a los contribuyentes a aceptar posibles correcciones en el pago de sus impuestos, evitando procesos costosos como son las auditorías y los consecuentes medios de defensa.

4.1.3.3. Manejo de Información

Es importante analizar la información con la que cuentan las administraciones tributarias para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, haciendo constar a detalle, los hechos u omisiones conocidos durante el análisis.

Uno de los objetivos del personal perteneciente al departamento de evaluación de riesgos en materia de precios de transferencia y fiscalización internacional es el de enriquecer el análisis con la información contenida en los sistemas institucionales para confirmar y/o descartar las presuntas irregularidades con las que se inició la investigación dejando evidencia de los hallazgos encontrados por lo que se recomienda que se respalde la información de la que se derivaron de las investigaciones, en medios que garanticen la seguridad de la misma, así como su confidencialidad ya que son responsables en todo momento del adecuado control, uso y destino, así como el resguardo de la información y documentación resultado del análisis ya sea de un caso en particular o de análisis por grupos de contribuyentes.

4.1.4. Evaluación de riesgos

La evaluación de riesgos consiste en una herramienta de prevención de actividades tendientes a afectar el pago de contribuciones de los contribuyentes a las administraciones tributarias y se enfoca en conocer las conductas de riesgo, con apoyo en:

- ▶ Normas de Información. Normas establecidas que especifiquen la información que deberá ser entregada por los contribuyentes para poder realizar un ejercicio de recopilación, evaluación y detección temprana de riesgos en la materia.
- ▶ Sistemas de Explotación de Información. Sistemas informáticos que le permitan al equipo de trabajo explotar y manipular la información que por norma deben entregar los contribuyentes.
- ▶ Inteligencia y Marco Conceptual. Ideología y marco conceptual a partir del cual se priorice y ordene la manera en la cual se deberá proceder en cada uno de los aspectos clave de la función.

Por lo que respecta a la inteligencia y marco conceptual, el mayor desafío consiste en identificar a

los contribuyentes, sus situaciones y transacciones con alto grado de riesgo en materia de precios de transferencia y fiscalidad internacional, de una manera eficiente y precisa, con el menor gasto posible para aprovechar mejor los limitados recursos de que dispone la Administración Tributaria. El establecimiento de estos procedimientos de manera ordenada, antes de iniciar un proceso de auditoría, es la función principal de un departamento de evaluación de riesgos de precios de transferencia y fiscalidad internacional.

Aunque el proceso de evaluación de riesgos no puede reducirse a un ejercicio mecánico, es importante seguir pasos regulares y estructurados en la evaluación del riesgo. Dependiendo de la situación económica y jurídica de cada país, se pueden adoptar una variedad de enfoques de evaluación de riesgos. Por ejemplo; se pueden utilizar sistemas informáticos sofisticados, con el propósito de comparar los resultados financieros reportados por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos contra los indicadores y datos económicos sectoriales disponibles (Véase apartado de "Márgenes de Rentabilidad de Referencia") como parte de un proceso para identificar casos específicos de mayor riesgo.

Bajo esa premisa, cuando se hace una valoración adecuada de riesgos, esto permite, entre otras cosas:

- ▶ Identificar riesgos en materia de precios de transferencia y fiscalidad internacional para cada contribuyente en lo particular (Ejemplo: con el apoyo de indicadores de riesgo específicos).
- Ayudar a la Administración Tributaria en la determinación del nivel de riesgo de cada contribuyente, con el propósito de establecer el nivel de detalle en el proceso de auditoría a efectuar (Ejemplo: a través del tipo de riesgo implícito en el esquema).
- ▶ Permitir a las administraciones tributarias desarrollar un plan estratégico práctico y coherente para las auditorías de transacciones y estructuras comunes que dan lugar al riesgo.
- ▶ Determinar los recursos a utilizar en el proceso de auditoría, dependiendo del detalle que este requiera; etc.

Con respecto a los indicadores de riesgo en materia de precios de transferencia y fiscalidad internacional, a continuación se plantean los más utilizados en la práctica:

- ➤ Transacciones importantes con partes relacionadas establecidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Cuando las transacciones son realizadas con empresas relacionadas ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal existe un riesgo de manipulación de precios que incorrectamente puede estar atribuyendo el exceso de ganancias en la jurisdicción de baja imposición.
- ► Transferencia de intangibles a partes relacionadas. Las transacciones de esta naturaleza ocasionan preguntas difíciles con respecto a la valuación, especialmente cuando hay existencia de intangibles únicos y consecuentemente hay una escasez de comparables.
- ▶ Reestructuras de negocios. Los aspectos relacionados con "precios de transferencia" en el marco de una reestructura de negocios son objeto de estudios específicos publicados en la materia. Se debe revisar la sustancia y la forma de la reestructura y el carácter de valor de mercado de las relaciones financieras y comerciales resultantes de la misma.
- ▶ Pagos específicos. Los pagos por intereses, primas por seguros y regalías realizados a partes relacionadas ocasionan riesgos de precios de transferencia debido a que los derechos son altamente móviles y consecuentemente existe un riesgo de que los pagos no reflejen el verdadero valor agregado por la parte relacionada.
- ▶ Pérdidas recurrentes. El déficit presentado año tras año cuando no hay signos de que se haya

- realizado un cambio en las operaciones del negocio o financiamiento puede ser evidencia de que los resultados reportados no reflejan el valor verdadero del negocio.
- ▶ Bajos resultados. Resultados que no son consistentes con las normas de la industria o con las funciones llevadas a cabo por la empresa en el país en que se trate puede ser evidencia de que las operaciones entre partes relacionadas no se encuentran correctamente pactadas.
- ► Tasa impositiva efectiva. Variaciones significativas entre la tasa efectiva impositiva reportada a nivel de grupo y las tasas nominales a las cuales es sujeto pueden ser el resultado de la asignación de resultados en materia de precios de transferencia localizando utilidades en jurisdicciones ajenas al negocio sustantivo.
- ▶ Deudas excesivas. Las deudas que aparentan estar pactadas en exceso al monto que la entidad podría pedir prestado si fuera una empresa independiente, o tasas de interés que aparentemente están por encima de los rangos de tasas del mercado.
- ▶ **Documentación deficiente o no existente.** Evidencia de que los precios y los métodos utilizados son inadecuadamente documentados puede ocasionar dudas con respecto a la fiabilidad de los precios pactados.

En la práctica ha sido complicado factorizar y ponderar todos los indicadores planteados en uno mismo para establecer evaluaciones certeras sobre el riesgo en la materia y contribuyente específico, por lo que ha sido útil dividirlos en indicadores que identifican las causas e indicadores que identifican los efectos en estructuras posiblemente elusivas. Lo anterior debido a que generalmente se le da mayor importancia en la programación de auditorías a los indicadores que generan efectos (Ejemplo: pérdidas recurrentes), en virtud de que son más visibles y evidentes, sin embargo, para implementar un modelo de riesgo eficiente, es importante considerar ambas premisas (causas y efectos) en su conjunto.

En este sentido, la importancia de dividirlos en elementos que identifican efectos y elementos que identifican causas no sólo brinda un mayor orden para identificar las conductas de posibles transacciones o estructuras erosivas, sino que es posible darle una magnitud monetaria, tanto a la posible erosión a la base tributaria, como a la(s) transacción(es) entre partes relacionadas de la(s) cual(es) provino, así como las características de riesgo de dicha(s) transacción(es), y así poder discernir umbrales costobeneficio enfocados a optimizar los recursos de la Administración Tributaria.

4.1.5. Indicadores de riesgo (efectos)

El uso de indicadores de riesgo que identifican los efectos de las operaciones con partes relacionadas se enfoca principalmente en evaluar la rentabilidad de la entidad o grupo, ya sea desde una perspectiva financiera o fiscal, estática o dinámica; análisis que se plantea por niveles:

- ▶ Impacto en Rentabilidad Bruta/Operativa (bajos resultados y pérdidas). La generalidad de transacciones entre partes relacionadas tiene afectación a nivel bruto u operativo, por lo que este indicador es relevante para identificar si la rentabilidad a estos niveles mantiene un parámetro razonable, es decir, que no se coloque por debajo del estándar de los comparables externos, de las empresas del sector, del estándar de la industria e incluso de la rentabilidad consolidada del grupo al que pertenece el contribuyente, lo cual en ocasiones podría ser extremo y estar generando pérdidas aisladas o recurrentes.
- ▶ Impacto en Rentabilidad Financiera (deuda e intereses excesivos). Es importante reconocer que por debajo del nivel operativo las empresas también realizan operaciones derivadas de las relaciones entre partes relacionadas, mismas que también por su naturaleza denotan riesgos significativos en la materia, por ejemplo las transacciones financieras entre partes relacionadas

- o incluso otro tipo de impactos cambiarios, para lo cual es necesario que también se evalúe si la utilidad antes de impuestos, posterior al impacto financiero, muestra una tendencia razonable de mercado.
- ▶ Impacto en Rentabilidad Fiscal (nociones fiscales no financieras). Finalmente, en términos de rentabilidad, no hay que olvidar que entre la utilidad antes de impuestos y el resultado fiscal hay variaciones e impactos que en ocasiones tienen que ver con transacciones entre partes relacionadas que se deben de analizar. Por esta razón es preciso que también se evalúe si la rentabilidad fiscal muestra una tendencia razonable, que atienda a las nociones del negocio del contribuyente y no a situaciones artificiales que tengan por objeto disminuirla.

Es importante notar que para llegar a una correcta determinación de la rentabilidad de la entidad analizada, es importante identificar por un lado la industria a la que pertenece y la función principal que desarrolla (lo cual se apoyaría si se tiene identificada la actividad a la cual se dedica el contribuyente), similar a como normalmente se seleccionan las empresas potencialmente comparables cuando se identifican por clasificación industrial estándar (SIC o NAICS por sus siglas en inglés), y corroborar si la entidad incorpora en sus actividades, generadores de valor relevantes, lo cual puede relacionarse a la identificación de intangibles así como de aportaciones "únicas y valiosas" dentro del análisis de comparabilidad, lo anterior debido a que la evaluación de rentabilidades con comparables, opera correctamente cuando efectivamente se encuentran comparables razonables disponibles, lo cual teóricamente aplica y prácticamente sucede cuando la entidad analizada no lleva a cabo funciones de alto valor o que involucren generadores de valor relevantes.

Para estos efectos se deberán buscar comparables que contemplen las siguientes nociones y características de comparabilidad enfocado para identificar e integrar en el análisis las funciones desarrolladas por la entidad analizada (considerando si son o no son de alto valor):

- ► Intensividad de gastos operativos (i.e. gastos operativos/ventas netas) NOTA: Es importante considerar que los gastos operativos en la empresa analizada también incluyen, en su caso, los gastos por regalías.
- ► Intensividad de gastos de publicidad, mercadotecnia y promoción (PMP) (i.e. gastos PMP/ ventas netas, gastos PMP/utilidad operativa, gastos PMP/margen de contribución [ventas netas gastos variables])
- ► Intensividad de gastos en investigación y desarrollo (i.e. gastos I&D/ventas netas, gastos I&D /utilidad operativa)
- ► Intensividad de intangibles (i.e. intangibles/activos totales, [intangibles+gastos DMMPE¹0]/ activos totales)

Bajo esta noción, si la entidad analizada no realiza funciones de alto valor será directa la aplicación de márgenes de rentabilidad de comparables específicas, mismas que generalmente se encuentran en escenarios de bajo riesgo; por el contrario, si la entidad realiza funciones de alto valor y no hay comparables disponibles, podría analizarse de manera consolidada con las demás entidades del grupo en la jurisdicción local (intentando ver el negocio integralmente y evitando que las dinámicas de fragmentación de los grupos multinacionales impidan analizar correctamente al contribuyente), comparándola con estándares de la industria y con la rentabilidad del grupo empresarial multinacional al que pertenece (e.g. comparando la rentabilidad de la empresa con el sector de industria o la del grupo consolidado).

¹⁰ Gastos de Desarrollo, Mejora, Mantenimiento, Protección y Explotación de intangibles

Estos indicadores de riesgo en sí mismos muestran el impacto monetario de la posible erosión a la base tributaria, en virtud de que están clasificados de tal manera que permiten agregar los impactos de las posibles estructuras fiscales erosivas desde la perspectiva bruta, operativa, financiera y fiscal, lo cual permite identificar la brecha en la posible erosión a la base tributaria, ya que refleja las premisas de riesgo en importes que derivan en una recaudación estimada.

Tomando como base esta brecha en la posible erosión a la base tributaria calculada, posteriormente es importante identificar bajo qué términos esta condición proviene de una estrategia que involucra transacciones entre partes relacionadas, para ser insertados en los procesos de auditoría que se programen.

Es muy importante que, para realizar análisis de un grupo de contribuyentes que estén separados por conductas, regiones y/o por sector económico, se defina el alcance del análisis a desarrollar, por lo que se aconseja iniciar con su construcción y desarrollo, a través de los procesos, fórmulas y criterios de ejecución establecidos por las administraciones tributarias o por el objetivo del caso en particular.

Se debe de documentar cada uno de los tramos de la investigación, así como los resultados para que esto facilite la toma de decisiones y en su caso redefinir la línea de investigación, apoyándose en procesos especiales de extracción de datos de las bases de datos de las administraciones tributarias.

Es necesario tomar en cuenta fuentes de información externa, pertenecientes a cámaras o agrupaciones de comercio de la región, así como de la información de las entidades controladoras (Holding) que se encuentran en el extranjero para saber si los resultados del grupo son coherentes con los resultados de las empresas sujetas a revisión.

4.1.6. Indicadores de riesgo (causas)

Para poder completar la hipótesis de que una transacción o estructura se encuentra erosionando la base tributaria, es necesario además de identificar el efecto, identificar las posibles causas de dichos resultados, por lo cual es especialmente relevante identificar las transacciones de riesgo entre partes relacionadas, que pudieran estar ocasionando esta conducta, tales como:

- ▶ Ingresos no identificados. El hecho de que una transacción de ingresos de partes relacionadas sea por un importe mínimo o nulo no significa que no conlleve riesgo, por el contrario, podría estar indicando que su valor es inferior a lo que hubieran pactado terceros independientes en operaciones comparables, con lo cual se convertiría en una transacción relevante y de riesgo.
- ▶ Pagos que erosionan la base tributaria (intereses, seguros, regalías, servicios, otros gastos). Se identifica que este tipo de pagos sobre derechos que son altamente móviles son de alto riesgo, puesto que han sido utilizados por empresas para trasladar utilidades de manera artificial, esto en ocasiones deslocaliza la creación de valor con el reporte de utilidades, por lo cual reflejan un riesgo implícito.
- ► Transacciones con jurisdicciones de baja tributación. Un agravante en la identificación de transacciones entre partes relacionadas es que dichas transacciones se lleven a cabo con jurisdicciones de baja tributación lo cual posee el incentivo implícito de minimizar el pago de impuestos, con las cuales se ha encontrado que se podrían llevar a cabo transacciones sin sustancia económica, por lo que sería importante identificar dicho componente.
- ▶ Reestructuras (reasignación de funciones, activos [intangibles] y riesgos). También hay transacciones que toman lugar en un solo momento, es decir, que afectan la rentabilidad de

la entidad en un solo año como lo son las reestructuras, mismas que podrían involucrar la reasignación de funciones, activos y/o riesgos, y que en general involucran alta subjetividad en su cálculo, por lo anterior es importante denotar el riesgo implícito en estas transacciones.

A partir de lo anterior, no sólo se logra identificar la brecha en la posible erosión a la base tributaria, sino la posible causa y magnitud del detonante, así como el nivel de riesgo de dicho elemento, ya que el riesgo de precios de transferencia existe cuando las transacciones entre partes relacionadas tienen el potencial de transferir utilidades con el propósito de erosionar la base gravable local. Con estas premisas en mano, es mucho más clara y efectiva la decisión sobre el inicio de un proceso de auditoría, con el conocimiento del posible impacto en la recaudación de dicho acto.

Hay que tener en consideración que existen ciertos elementos de riesgo circunstanciales que se deben de tomar en consideración más allá de la magnitud monetaria de la posible erosión a la base tributaria y a la transacción entre partes relacionadas de la cual probablemente provino, como lo es la documentación deficiente o inexistente y los ajustes al final del año, lo cual se debe ponderar en el análisis. Estos factores también podrán ser agravantes que deberán ser tomados en cuenta para la elección de casos para auditoría.

El proceso de evaluación de riesgos no termina con la determinación de que existe un riesgo de precios de transferencia material y que por lo tanto presumiblemente vale la pena realizar una auditoría. La información desarrollada en el proceso de evaluación de riesgos también puede ser muy útil para dar dirección a la auditoría con respecto a las cuestiones que deben ser examinadas cuidadosamente y la información que debe desarrollarse para llevar a cabo una investigación detallada.

Dado que las auditorías de precios de transferencia suelen requerir un alto nivel de recursos de la Administración Tributaria y de las empresas, la evaluación de riesgos puede servir para enfocar cualquier auditoría en las cuestiones más importantes. A este respecto, una evaluación de riesgos debe consistir en algo más que un mero reconocimiento de hechos que sugieran la existencia de un riesgo de precios de transferencia, también debe considerar las implicaciones de esos hechos e identificar preguntas específicas que deben ser consideradas durante la auditoría.

En base a lo anterior, se recomienda que en todas las facetas del análisis se desarrollen papeles de trabajo de las actividades desarrolladas, así como de las conclusiones o los informes que procedan, en donde se hará constar el resultado de la investigación, una vez desarrollados los procedimientos establecidos en su caso en el plan de trabajo correspondiente, comprobando o descartando la hipótesis que le dio origen al análisis.

Asimismo, se recomienda implementar un grupo especializado de expertos en la materia, al que se debe presentar el resultado de los análisis, para que se definan, en su caso, acciones tendientes a mejorar y, adicionalmente, autorizar los análisis de una fase de fiscalización.

4.1.7. Sistema integral de gestión de riesgos tributarios

En los apartados anteriores, se delineó una guía para la evaluación de riesgos tributarios en materia de precios de transferencia y temas internacionales; identificación de la información disponible por las administraciones tributarias, su manejo, análisis y utilización práctica y la construcción de indicadores genéricos y específicos. Consecuentemente, un paso deseable sería integrar lo anterior en un sistema integral de gestión de riesgos tributarios, que consista básicamente en una herramienta informática que

integre la información fiscal o extra fiscal, con las características señaladas en este documento, calcule y vincule los indicadores de riesgo genéricos y específicos de precios de trasferencia e internacionales, así como genere reportes por contribuyente con dicha información, que sean de fácil interpretación y aplicación para los analistas de riesgos.

Un sistema de estas características debe estar integrado por apartados con la información que cuenta la Administración Tributaria para evaluar el riesgo tributario, y dichos apartados deben ser tan amplios y completos como sea necesario. Cada apartado puede tener sus propios indicadores, sin embargo, sería útil que los apartados específicos integren tanto indicadores genéricos como indicadores específicos de precios de transferencia e internacionales; por ejemplo, un indicador de bajos resultados fiscales, con un indicador de un nivel de alta exposición a operaciones internacionales, o un indicador de deuda con un indicador de pago de intereses a su parte relacionada en el extranjero.

El siguiente cuadro es un ejemplo de la información básica de los apartados, sin embargo, cada jurisdicción podría incorporar mayores elementos, por lo que se recomienda revisar y seleccionar cuidadosamente la información, los indicadores, la forma de estructura y la temporalidad. La actualización de la información es un tema importante, por lo que se recomienda documentar todas las reglas de depuración y actualización de la información y que dicha actualización se realice de forma automatizada. También serviría de apoyo gestionar ejercicios de recopilación con las áreas usuarias de la información, para considerar sus necesidades en el desarrollo del sistema.

Cuadro. Ejemplo de apartados para el sistema integral de gestión de riesgos tributarios

Apartados:	Información que deberá contener:
Apartado 1. Datos Generales	Nombre Actividad Domicilio Socios y accionistas Etc.
Apartado 2. Determinación del Impuesto	Información comparativa de 5 años Indicadores de pago de impuestos o pérdidas fiscales Indicadores de Ingresos
Apartado 3. Estado de Resultados	Identificar operaciones con partes relacionadas Utilidad o pérdida bruta, operativa, antes de impuestos Comparativo por 5 ejercicios fiscales Identificar costo integral de financiamiento con partes relacionadas
Apartado 4. Balance General	Identificar activos fijos Identificar si es tenedora de acciones Identificar intangibles Identificar deuda Indicadores de variación entre años
Apartado 5. Operaciones con Partes relacionadas	Información de las distintas operaciones de ingreso y de egreso, inventario, regalías, intereses Información de los países con los que tiene operaciones Indicadores de exposición internacional
Apartado 6. Información de IVA	Determinación del IVA Ventas nacionales o al extranjero Compras de productos
Apartado 7. Cálculo de Indicadores	Algunos indicadores se calculan con información de más de un apartado (incluyendo la brecha tributaria preliminar)

Por último, una vez diseñado y creado el referido sistema, para la institucionalización y uso del mismo es necesario la creación de un programa de capacitación que plantee el uso apropiado de la herramienta, así como los procesos necesarios para el aprovechamiento, consulta y retroalimentación del sistema para el mantenimiento y mejora del mismo. En instituciones grandes y complejas, como las administraciones tributarias, la resistencia al cambio es grande por lo que es necesario un plan estratégico claro que asegura la correcta implementación y mantenimiento del sistema.

4.2. Condimento Nro. 2: Ajuste por mercado geográfico

4.2.1. Introducción

En la aplicación de los métodos de precios de transferencia que miden los márgenes de utilidad de las empresas (Ejemplo: método del margen neto transaccional o enfoque unilateral), principalmente cuando la entidad analizada es la contraparte doméstica, los contribuyentes primeramente tienen que buscar empresas comparables que operen en la economía local o doméstica, sin embargo, dada la limitada información pública de empresas en países en vías en desarrollo y de bajos ingresos, es común que se recurra a información pública de entidades que operan en otros territorios o países extranjeros (principalmente países o economías desarrolladas).

Esta dinámica de utilización de entidades comparables que operan en mercados distintos al local, detonan ciertas problemáticas puesto que, comúnmente, estos mercados se desarrollan de manera distinta al mercado doméstico y esto incide en la situación de negocios y financiera de las empresas seleccionadas, y finalmente en el estándar de comparación y márgenes de utilidad que sirven para evaluar si las transacciones entre partes relacionadas cumple o no con el principio de valor de mercado, lo cual pudiera estar rindiendo conclusiones erróneas dadas estas circunstancias, por lo que es sumamente importante asegurarse que esta problemática no exista o se minimice mediante ajustes de comparabilidad razonables, incidiendo directamente en una mejora en la comparabilidad de las empresas o transacciones.

Desde una perspectiva normativa, en los análisis de precios de transferencia las empresas son comparables a la entidad analizada, sí y sólo si no existen diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos de precios de transferencia reconocidos, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes de comparabilidad razonables.

En este sentido, para determinar las diferencias entre las empresas consideradas como potenciales comparables, que pudieran incidir en la comparabilidad, existen cinco elementos relevantes que deben ser tomados en consideración: (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.

Sin embargo, de estos elementos el que específicamente aborda la problemática de considerar comparables que operan en distintos territorios o economías a la entidad analizada es el denominado "circunstancias económicas", lo cual se plantea con más detalle en el párrafo 1.110 de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, como sigue:

"D.1.4. Circunstancias económicas

1.110 Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios, o que se puedan realizar los ajustes apropiados. Como primer paso, resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios alternativos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios alternativos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costos de producción, incluyendo los costos del suelo, del trabajo y del capital; los costos de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc. Los hechos y circunstancias del caso concreto determinarán si las diferencias en las circunstancias económicas inciden significativamente sobre el precio, y si pueden realizarse ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos de tales diferencias. En la Sección D.6 de este Capítulo se recogen pautas más detalladas sobre la importancia del análisis de comparabilidad de las características de los mercados locales, sobre todo de las características de los mercados locales que generan economías de localización".

Aunado a lo anterior, el párrafo 1.144 de las Guías de Precios de Transferencia también señala la relevancia de los ajustes por diferencias en mercados geográficos, como se observa a continuación:

"D.6.2. Otras características de los mercados locales

1.144 Las características del mercado en el que tienen lugar las operaciones empresariales pueden incidir en el precio de plena competencia con respecto a las operaciones entre empresas asociadas. Mientras algunas características pueden dar lugar a economías de localización, otras pueden generar problemas de comparabilidad no directamente relacionados con tales economías. Por ejemplo, el análisis funcional y de comparabilidad realizado en relación con un aspecto concreto puede sugerir que las características en cuestión del mercado geográfico en el que se fabrican o se venden los productos, el poder adquisitivo y las preferencias de producto de las familias en ese mercado, ya esté en expansión o en recesión, el grado de competencia del mercado y otros factores similares afectan a los precios y permiten la materialización de márgenes en el mercado. De forma análoga, el análisis funcional y de comparabilidad realizado en relación con un aspecto concreto puede sugerir que la disponibilidad relativa de una infraestructura nacional local, la disponibilidad relativa de un colectivo de trabajadores formados o preparados, la proximidad con mercados rentables y otras características similares en un mercado geográfico en el que se opera generan ventajas o desventajas en el mercado que deberían tenerse en consideración. Deberían practicarse ajustes de comparabilidad oportunos para dar cuenta de estos factores cuando puedan identificarse ajustes fiables que mejoren la comparabilidad."

Por lo anterior, se precisa la importancia del mercado o territorio donde operan las empresas como parte del análisis a las "circunstancias económicas", en específico para identificar si las condiciones del territorio o economía en donde operan las empresas consideradas como comparables difieren del territorio o economía donde opera la entidad analizada, y si estas diferencias inciden o afectan significativamente el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos de precios de transferencia reconocidos, y en consecuencia dichas diferencias se deban minimizar o eliminar mediante ajustes de comparabilidad razonables.

Para identificar si las condiciones del territorio o economía en donde operan las empresas consideradas como potenciales comparables difiere del territorio o economía donde opera la entidad analizada, se puede recurrir a indicadores macroeconómicos que revelan indicadores de rentabilidad en los mercados de capital de estos territorios o economías, así como el diferencial implícito en la tasa de rentabilidad de dichos instrumentos en ambos territorios, lo cual comúnmente se conoce como una tasa de riesgo país o diferencial riesgo país (Ejemplo: rentabilidad del capital invertido en el territorio local es mayor que la rentabilidad del capital invertido en el extranjero, motivado por un mayor riesgo de realizar negocios localmente, lo cual se ve compensado con un rendimiento más alto).

En este contexto, el diferencial entre la tasa de rentabilidad de ambos territorios o economías ("circunstancias económicas") es uno de los elementos que debe ser considerado para homologar y ajustar los indicadores de nivel de rentabilidad de las empresas consideradas como comparables como parte del análisis de precios de transferencia, en virtud de que es un ajuste fiable que mejora la comparabilidad, ya que minimiza las diferencias en las circunstancias económicas existentes entre

ambos territorios o economías, y en consecuencia, disminuye el riesgo de una conclusión errónea en la evaluación del principio de valor de mercado para una posible resolución favorable del análisis de precios de transferencia.

Una manera mediante la cual es posible ajustar las diferencias entre el territorio o economía en donde operan las empresas consideradas como comparables y el territorio o economía donde opera la entidad analizada, se lleva a cabo tomando en consideración lo siguiente:

- ▶ Se toma un indicador financiero que refleje las diferencias en rentabilidad de los mercados de capital entre la economía de la entidad analizada y la economía en la que operan las empresas consideradas como comparables. Por ejemplo, un indicador que refleja estas diferencias en rentabilidad en mercados emergentes es la tasa de riesgo país (Ejemplo: para comparables norteamericanas el EMBI, "Emerging Markets Bond Index" por sus siglas en inglés, índice de Bonos de Mercados Emergentes, publicado por la firma internacional JP Morgan Chase, mide el riesgo país entre economías, y calcula el diferencial entre las tasas de bonos gubernamentales, a un mismo plazo promedio). Para estos efectos, se asume que existe un rendimiento financiero mayor de las inversiones en una economía emergente (considerando su cualidad de riesgo y la probabilidad de incumplimiento) que en una economía desarrollada.
- ▶ Si el rendimiento financiero en la economía de la entidad analizada muestra tasas divergentes a los de la economía en la que operan las empresas consideradas como comparables, las causas que lo motivan pueden incluir factores tales como: nivel de crecimiento económico, inflación, condiciones competitivas y posiblemente oligopólicas, costos de mano de obra, etcétera. Por lo anterior, para contrarrestar el efecto de estas diferencias existentes es preciso ajustar la información financiera de las empresas consideradas como comparables, de manera tal que se nulifique el efecto diferencial entre las rentabilidades de ambos territorios o economías. Este impacto se enfoca directamente a los recursos financieros que utiliza la empresa para operar, es decir, al capital invertido, que conceptualmente comprende la deuda y el capital, o visto desde una perspectiva de identidad contable, a los activos operativos de estas empresas.
- ▶ El importe del ajuste (calculado como factor de los activos operativos [tasa de riesgo país x activos operativos]), se incorpora de tal manera que se refleja en la utilidad de las empresas que conforman la muestra de comparables y, de esta manera, se obtiene una rentabilidad ajustada, con base en el factor de rentabilidad seleccionado por el contribuyente; lo anterior permite colocar a la entidad analizada y a las empresas consideradas como comparables en un mismo nivel de comparabilidad respecto a sus "circunstancias económicas", y así poder evaluar favorablemente el cumplimiento del principio "arm's length".

Aunado a lo anterior, la Plataforma de Colaboración en Impuestos – una iniciativa conjunta del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la Organización de Naciones Unidas (ONU) y el Banco Mundial (BM) – publicó el 22 de junio de 2017 un kit de herramientas con una guía práctica para los países en vías de desarrollo enfocado a mejorar la protección de sus bases tributarias. Dentro de este kit de herramientas se encuentra una puntual referencia a la problemática en la utilización de comparables de otros territorios disímiles al territorio donde opera la entidad analizada desarrollando la problemática y planteando posibles alternativas de solución, como sigue:

"5.5.2 Ajustes por diferencias en mercados geográficos

Los enfoques sobre los ajustes con los que se busca eliminar las diferencias en las condiciones de los países son variados. Hoy en día no existe un método ampliamente aceptado. Si se contara con una manera sencilla de realizar ajustes por diferencias de mercado, se podrían resolver muchos de los desafíos que enfrentan los profesionales de los precios de transferencia en los países en desarrollo. Sin embargo, en muchas operaciones, la complejidad que supone captar las diferencias de mercado obliga a descartar las soluciones sencillas.

En estudios académicos se señala la importancia que podrían tener los efectos específicos de cada país. Los posibles sustitutivos que se podrían utilizar para explicar estas diferencias no son, sin embargo, de fácil acceso. En cualquier caso, los profesionales han de gestionar la consiguiente incertidumbre, entre otras cosas sopesando las posibles diferencias que generen los efectos específicos del país frente a otras diferencias que puedan observarse en los datos locales más accesibles (si se dispone de ellos), y proceder a realizar los ajustes de país, siempre que permitan y mejoren la fiabilidad de la comparación. A continuación, se analizan varios enfoques para los ajustes de país; se trata, sin embargo, de planteamientos expuestos a retos metodológicos.

5.5.3 Ajuste por riesgo país añadiendo una prima (o un descuento) al indicador de nivel de rentabilidad

El riesgo país se puede definir como el riesgo inducido por la localización en el país de una actividad empresarial, más que por la naturaleza fundamental de la actividad. Este riesgo puede derivarse del entorno político o económico en el que opera la empresa. El riesgo país no es sólo un constructo de precios de transferencia, sino una variable real que las empresas tienen en cuenta al realizar inversiones u operaciones con terceros.

En la mayoría de las propuestas de ajustes por riesgo país se procura simplemente agregar una prima o aplicar un descuento a los resultados de los comparables. Estos ajustes basados en el riesgo están diseñados para reflejar las diferencias en los riesgos asumidos en relación con la competencia, el crédito, el cambio de divisas, la responsabilidad por productos, la obsolescencia tecnológica, etc. Posiblemente, sin embargo, para ajustar por un incremento en riesgo, el rango de resultados debiera ser más amplio, en lugar de simplemente más alto. Un riesgo más grande, al tiempo que equivale a un potencial más alto de utilidad, podría o no resultar en utilidades actuales más altas y podría de hecho resultar en grandes pérdidas.

En la práctica, los ajustes por riesgo país pueden realizarse de muchas formas. Estas oscilan entre lo muy complejo y lo muy simple, con ventajas y desventajas relativas. Uno de esos enfoques consiste en utilizar ajustes de capital circulante como sustitutivo del riesgo país. Como base para tal ajuste al beneficio de explotación, Büttner (2012) propone aplicar al activo circulante el diferencial de los rendimientos de los bonos del Estado a largo plazo del país. Gonnet y otros (2014) sugieren ajustes al beneficio de explotación basados en las diferencias en el costo promedio ponderado del capital de la parte objeto de análisis y los comparables.

Cabe señalar, no obstante, que son escasos los datos empíricos sobre la fiabilidad de los enfoques propuestos. Debería considerarse cuidadosamente si tales enfoques pueden explicar las diferencias en el riesgo y, en consecuencia, en la rentabilidad esperada (en la medida en que existan) de proyectos comerciales en diferentes países.

En el apéndice 12 se incluyen ejemplos de ajustes por riesgo país."

En línea con lo anterior, para eliminar las diferencias entre las operaciones o las empresas consideradas como comparables cuando éstas 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: (1) ajustes de capital circulante como sustitutivo del riesgo país, (2) ajuste de "riesgo país" a los activos, y (3) 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, que como se explicó, se refleja 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 ("riesgo país").

Luego entonces, este ajuste por riesgo país consiste en evaluar el retorno de las empresas consideradas como comparables, incorporando el riesgo que implicaría que operaran en el mercado o territorios donde opera la entidad analizada, lo cual en la práctica se traduce en adicionar a la utilidad de las entidades consideradas como comparables el producto de multiplicar los activos operativos utilizados y el diferencial entre el porcentaje de rendimiento de la deuda soberana del territorio donde opera la entidad analizada y el territorio donde operan las comparables. Asimismo, ya que el ajuste por riesgo país se implementa considerando las cuentas de balance de las compañías, se asemeja a los denominados "ajustes de capital".

4.2.2. Ejemplo del ajuste por riesgo país

El Apéndice 12 del kit de herramientas para proveer guía práctica a los países en vías de desarrollo para mejorar la protección a sus bases tributarias plantea claramente un ejemplo del ajuste por riesgo país planteado en el presente documento:

"APÉNDICE 12

Ejemplos sobre ajustes de riesgo país

Ejemplo 1¹¹

Simplificación del ajuste de riesgo país

La parte objeto de análisis (TestCo) es un fabricante por contrato que opera en el país A, y el único comparable disponible (CompCo) es un fabricante por contrato que opera en el país B.

	TestCo	CompCo
Ingresos	100	120
Costos totales	80	90
Beneficio de exploración	20	30
Activos circulantes	80	100

Se considera que el riesgo país es mayor en el país A que en el país B y que, por lo tanto, es necesario realizar un ajuste que refleje ese riesgo país. Para calcular el ajuste, se ajusta el beneficio de explotación de CompCo para reflejar el rendimiento adicional de los activos circulantes de acuerdo con la prima de riesgo específica del país. El rendimiento promedio de los bonos del Estado a largo plazo se utiliza como sustitutivo de la prima de riesgo específica de cada país.

El rendimiento promedio de los bonos del Estado a largo plazo es del 9% para el país A y del 5% para el país B. Por lo tanto, la brecha de rendimiento promedio de los bonos del Estado es del 4%. Así, el ajuste para el riesgo específico de cada país se calcula de la siguiente manera: [activo circulante de CompCo] * [prima de riesgo específica de cada país] = [100] * [4%] = 4 Este 4 adicional de beneficio, que refleja el aumento de rendimiento para el riesgo teórico específico de cada país soportado por CompCo para los fines del análisis de comparabilidad, luego se agrega al margen operativo de CompCo. El beneficio de CompCo aumentará de 30 a 34.

Grupo Banco Mundial (2016), Transfer Pricing and Developing Economies: A handbook for policy makers and practitioners, apéndice A4.5.1. El ejemplo se basa en una presentación de Büttner (2010), Use of Foreign Comparables and Comparability Adjustments for Economic (Market) Differences (Uso de elementos comparables internacionales y ajustes de comparabilidad para diferencias económicas [del mercado]), realizada en un taller sobre precios de transferencia e intercambio de información, OCDE, Quito, Ecuador, 24 a 27 de agosto."

4.3. Condimento Nro. 3: Doble imposición internacional (acceso a MAP)

4.3.1. Introducción

Los tratados fiscales buscan eliminar la doble imposición jurídica internacional al asignar derechos de gravamen entre los Estados Contratantes (Estado de residencia y Estado fuente) y establecer un método para eliminar la doble imposición en el Estado de Residencia cuando existe una concurrencia de potestades tributarias sobre el mismo hecho imponible. Sin embargo, pueden surgir conflictos de aplicación e interpretación de dichos tratados.

Para abordar esta problemática, los tratados para eliminar la doble imposición establecen un medio de solución de controversias (Procedimiento de Acuerdo Mutuo), adoptado de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (artículo 25), así como del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (artículo 25).

En relación con la correcta aplicación de precios de transferencia, cuando la autoridad competente de un país considere que las operaciones entre partes relacionadas no cumplen con el principio "arm's length" pueden realizar ajustes a las utilidades reportadas por una empresa. Si esto sucede, existe la posibilidad de una doble imposición económica si la autoridad competente del otro país no realiza un ajuste correspondiente respecto a las utilidades de la parte relacionada con la cual la primera celebró las operaciones que fueron materia de ajuste. Es por ello que en materia de precios de transferencia, a través del MAP (por sus siglas en inglés, Mutual Agreement Procedure – Procedimiento de Acuerdo Mutuo) las autoridades competentes buscan que se cumplan las condiciones para cumplir con el principio "Arm's Length" y a la vez eliminar la doble imposición económica.

4.3.2. Antecedentes

El artículo 25 se incluyó desde la adopción del modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, por primera vez en 1963, en un intento por celebrar un instrumento que sirviera de base para eliminar la doble imposición jurídica internacional e incluir en el un mecanismo apropiado que apoyara a las partes agraviadas para intentar resolver sus controversias de una forma amistosa sin la necesidad para el contribuyente de acudir a los tribunales nacionales de cualquiera de los Estados. No obstante, el MAP constituye un procedimiento eminentemente interestatal, a diferencia de los medios de defensa domésticos donde el contribuyente sí participa activamente en la elaboración de su defensa.

A pesar de que el contribuyente no participa en la resolución de la controversia internacional porque esto es materia de la autoridad soberana de los Estados para establecer impuestos, este juega un papel importante debido a que es quien puede iniciar el procedimiento a través de una solicitud.

No obstante, existen algunas diferencias de fondo entre el contenido inicial del artículo 25 y el texto actual. Estas modificaciones han tenido el propósito de dar más certidumbre respecto a los plazos para presentar la solicitud, la interacción con los plazos previstos en legislación doméstica, así como la inclusión de un párrafo sobre arbitraje obligatorio el cual busca dar certidumbre jurídica a los contribuyentes acerca de la resolución de su caso.

A continuación, se resumen esas discrepancias resultantes de la evolución que ha tenido el modelo:

ARTÍCULO 25 VERSIÓN 1963

El *MAP* únicamente podía solicitarse ante la autoridad competente del Estado de residencia.

No se establecía en el artículo un plazo para presentar la solicitud.

No se establecían los efectos del *MAP* sobre los plazos previstos en la legislación nacional de los Estados Contratantes.

Se establecía la posibilidad de que las autoridades se comunicaran directamente y cuando consideraran pertinente llevar a cabo un intercambio de opiniones de forma verbal, el cual podía realizarse a través de una Comisión integrada por representantes de las autoridades competentes de los Estados.

No existía la opción de arbitraje.

ARTÍCULO 25 VERSIÓN 2017

El *MAP* puede solicitarse ante la autoridad competente de cualquiera de los Estados Contratantes.

El caso debe presentarse dentro del plazo de tres años desde la primera notificación de la medida no conforme con el Tratado.

El *MAP* se implementará independientemente de los plazos previstos en la legislación nacional de los Estados Contratantes.

Es una perspectiva más general, que establece la posibilidad de que las autoridades se comuniquen directamente, incluyendo a través de una Comisión integrada por ellos mismos o sus representantes.

Existe la posibilidad de someter a arbitraje las cuestiones no resueltas durante el transcurso del *MAP*

4.3.3. Derecho comparado: Marco legislativo interno sobre MAP

Bélgica. Existe una guía sobre el MAP y acuerdos anticipados de precios de transferencia donde se explica en qué consiste el MAP, la forma de solicitarlo, sus efectos, su procedencia, entre otras cuestiones¹².

Canadá. No existen disposiciones específicas para el MAP dentro de la legislación canadiense¹³, sino una guía para asesorar a los contribuyentes sobre el procedimiento y la autoridad competente¹⁴.

España. Existe un Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa, donde se regulan aspectos sobre el ámbito de aplicación del MAP, la autoridad competente, derechos y obligaciones del contribuyente, plazo, requisitos para admitir la solicitud, ejecución del acuerdo, entre otros¹⁵.

¹² Cfr. Procédure amiable Advance Pricing Arrangement (APA), Servicio Público Federal de Finanzas, Bélgica.

¹³ DLA Piper, APA & MAP Country Guide 2017 Canada Managing uncertainty in the new tax environment, 2017, p.5.

¹⁴ Circular on Competent Authority Assistance under Canada's Tax Conventions (IC71-17R5), 2005

¹⁵ Cfr. Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, BOE n. 278, de 18/11/2008 actualizado por última vez en 2015.

Estados Unidos. El Manual de Rentas Internas prevé en la sección 2 del capítulo 69 de la Parte 4, disposiciones relativas a los Procedimientos de Acuerdo Mutuo, en particular, regula la notificación que se realiza a los contribuyentes sobre una potencial doble imposición, el papel del personal a cargo de las solicitudes de MAP, y el procedimiento a seguir una vez planteado un caso de MAP¹⁶.

Irlanda. Existen guías para solicitar un MAP publicadas por el Ministerio de Finanzas de Irlanda, en las cuales se orienta a los contribuyentes sobre los plazos para presentar una solicitud, requisitos, procedimiento, efectos respecto a los procedimientos internos, entre otros aspectos¹⁷.

Reino Unido. El marco jurídico interno para el MAP se encuentra establecido principalmente en las secciones 124-125 de la Ley sobre Imposición Internacional y Otras Disposiciones de 2010 (Taxation of International and Other Provisions Act 2010 –TIOPA 2010-)¹⁸. En particular, estas secciones regulan los efectos otorgados a las resoluciones emitidas a partir de un MAP, así como los efectos y plazo para la presentación de un caso¹⁹.

Suiza. Únicamente existen Directrices publicadas en un documento informativo de 2016 por el Secretariado del Departamento Federal del Estado para Asuntos Financieros Internacionales²⁰.

4.3.4. Efectividad del MAP como medio de resolución de controversias internacionales sobre precios de transferencia

El artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE establece la posibilidad de que un Estado Contratante incluya y, en consecuencia, grave dentro de los beneficios de una empresa, aquellos que habría obtenido si las operaciones se hubieran realizado en cumplimiento al principio "Arm's Length" pero que no se hayan gravado por tratarse de una operación celebrada con partes relacionadas. Ante esta situación, si el otro Estado Contratante considera que ese ajuste está justificado, puede realizar un ajuste correlativo apropiado a los impuestos exigidos sobre dichos beneficios, para lo cual ambas autoridades competentes podrán consultarse, utilizando el MAP como el medio para alcanzar tal fin.

Un ajuste correlativo puede disminuir o eliminar la doble imposición en los casos en que una administración fiscal incrementa los beneficios imponibles de una sociedad (ajuste primario) como resultado de la aplicación del principio "Arm's Length" a las operaciones que involucran una empresa asociada en la otra jurisdicción fiscal. También es posible que el primer Estado disminuya o elimine el ajuste primario como parte del proceso de consulta, por lo que el ajuste correlativo sería menor o incluso innecesario. Así, los ajustes correlativos de precios de transferencia son el único medio para eliminar la doble imposición económica que pueda surgir en este tipo de casos.

¹⁶ Cfr. Internal Revenue Manuals, Parte 4, capítulo 69, sección 2, Estados Unidos.

¹⁷ *Cfr. Guidelines for requesting Mutual Agreement Procedure ("MAP") assistance in Ireland Part 35-02-08, Kactualizado* por última vez en 2017, Ministerio de Finanzas de Irlanda.

¹⁸ Cfr. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, United Kingdom (Stage 1), OCDE, 2017, p. 11.

¹⁹ Cfr. Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, secciones 124 y 125, Reino Unido.

²⁰ Cfr. Federal Department of Finance State Secretariat for International Financial Matters Tax Division's Fact Sheet on the Mutual Agreement Procedure of June 2016, p.p. 2 y 3, referrido en Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Switzerland (Stage 1), OCDE, 2017, p. 11.

Cabe señalar que conforme al párrafo 3 del artículo 9 del Modelo Convenio de la ONU sobre doble tributación, la disposición sobre los ajustes correlativos no será aplicable en los casos en que derivado de actuaciones judiciales, administrativas, o de otra índole, haya una decisión firme en virtud de la cual por acciones que den lugar a un ajuste a las utilidades conforme al párrafo 1, una de las empresas pueda ser sancionada por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso.

4.3.5. Motivos frecuentes para solicitar un MAP en materia de precios de transferencia

Legislación interna. A pesar de que el principio "Arm's Length" es la base común para la asignación de utilidades a nivel internacional llevadas a cabo entre partes relacionadas, las disposiciones específicas de precios de transferencia difieren entre los países. Así, el artículo 25 de los Convenios Modelos de la OCDE y ONU otorgan el mecanismo para que las autoridades resuelvan los conflictos de doble imposición tanto jurídica como económica derivados de este tipo de casos.

Clasificación y evaluación de los hechos. La doble imposición económica también puede surgir como resultado de distintas interpretaciones de los hechos subyacentes en un caso específico (Ejemplo: son tópicos sobre la interpretación del tratado o la aplicación del principio "Arm's Length" que rige los artículos 9 y 7 del Convenio Modelo de la OCDE). Por ejemplo, puede haber una controversia al determinar que una parte está relacionada con otra en un caso concreto. En general, los conflictos de clasificación son una cuestión relativa al impacto de la legislación interna en la interpretación del tratado²¹.

En consecuencia, las controversias internacionales relativas a precios de transferencia entre dos autoridades competentes que surjan de dos interpretaciones distintas de los hechos deberán resolverse conforme al MAP, y los conflictos de interpretación en ese tipo de casos serán dilucidados conforme a las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, dentro del ámbito del MAP.

Aplicación de distintos métodos de precios de transferencia y selección de comparables. Puede suceder que existan criterios divergentes sobre la selección apropiada del método de precios de transferencia a aplicar en las operaciones entre partes relacionadas (Ejemplo: cuando un Estado aboga por el uso de un método unilateral, y el otro por el uso del método transaccional de partición de utilidades). Con frecuencia, este tipo de conflictos se relaciona esencialmente con un análisis funcional y de comparabilidad.

Otro punto de conflicto en los MAP sobre precios de transferencia es la selección de comparables, respecto a lo cual, muchas veces las autoridades fiscales realizan su propia búsqueda de comparables o rechazan los ofrecidos por el contribuyente. En la práctica, en la mayoría de las controversias es necesario conciliar y resolver las distintas posturas técnicas de selección de comparables entre las autoridades competentes.

²¹ M. Züger, Conflict Resolution in Tax Treaty Law, 30 Intertax 10 (2002), p. 342.

4.3.6. Eficacia del MAP en casos de precios de transferencia

Precios de transferencia supone un tema de frecuente discrepancia y controversia en materia internacional, debido a que los ajustes de precios de transferencia efectuados por las administraciones tributarias conducen potencialmente a una doble imposición económica. La debilidad del MAP conforme a los tratados fiscales hace ineficiente la solución de este tipo de controversias a través de este medio.

En primer lugar, llegar a un acuerdo dentro del MAP no es obligatorio para las autoridades competentes, sino que su única obligación es "hacer lo posible" por resolver la cuestión, y tampoco existe un plazo para resolver el caso en los tratados donde no se establece el arbitraje como medio posterior para solucionar conflictos. Adicionalmente, la participación del contribuyente se limita a presentar la solicitud para que inicie el procedimiento, sin intervenir en el mismo una vez iniciado.

En segundo lugar, existe un plazo durante el cual debe plantearse la solicitud de MAP (tres años a partir de la primera notificación de la medida no conforme con el tratado, o un plazo distinto si se estableció en un tratado bilateral particular), y no todos los tratados cuentan con una cláusula que habilite el acceso a arbitraje en cuestiones no resueltas en el MAP igual a la contenida en el artículo 25 (5) del Modelo OCDE y artículo 25 (5), variante B, o el apartado VI de la Convención Multilateral para Implementar Medidas BEPS relacionadas con los Tratados Fiscales, que deriva de la Acción 15 del Proyecto BEPS de la OCDE/G20. Es relevante destacar que el arbitraje no constituye un estándar mínimo de la referida Convención Multilateral, por lo que la mayoría de los países no han notificado su intención de aplicar este procedimiento.

Un número importante de autoridades fiscales han referido que el efecto más importante de la incorporación de una cláusula de arbitraje ha sido dar celeridad y priorizar al MAP más que resolver las controversias durante el arbitraje propiamente. Además, la cuestión será resuelta ya sea en el MAP o a través del arbitraje, y éste último procedimiento proporciona en ciertos casos, a las autoridades competentes, la posibilidad de llegar a una solución distinta a la proporcionada por el panel arbitral²².

4.3.7. Experiencia mexicana en materia de MAP

La normativa fiscal de México prevé disposiciones sobre este procedimiento establecido en los tratados para evitar la doble imposición, relativas a la naturaleza del mismo, oportunidad, sus efectos sobre otros medios de impugnación internos y su procedencia.

²² Biçer, Ramazan, The Effectiveness of Mutual Agreement Procedures as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes, International Transfer Pricing Journal, marzo/abril 2014, p.79

4.3.7.1. Naturaleza y aplicación

El Código Fiscal de la Federación (CFF) indica lo siguiente en su artículo 125:

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa²³.

En este sentido, en el Artículo 34-A se encuentra previsto que las resoluciones dictadas de conformidad con dicha disposición, que versa sobre Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia, podrán ser válidas durante el ejercicio en que se soliciten, el ejercicio inmediato anterior y durante los tres ejercicios siguientes al de la solicitud, pero la vigencia puede ser mayor si derivan de un procedimiento de acuerdo mutuo previsto en un tratado para evitar la doble imposición celebrado por México²⁴.

4.3.7.2. Efectos

El artículo 121 del CFF señala que el recurso de revocación (medio de impugnación de actos de autoridades fiscales. Ejemplo: créditos fiscales) se suspenderá si el contribuyente presenta una solicitud de inicio de un procedimiento para la resolución de controversias previsto en un tratado fiscal, y se levantará dicha suspensión cuando se notifique la resolución que concluya el referido procedimiento²⁵.

Del mismo modo, el artículo 144 del aludido cuerpo normativo establece que los procedimientos para la recaudación de impuestos se suspenderán durante un MAP y en dicho caso el contribuyente no está obligado a garantizar el crédito fiscal correspondiente²⁶.

En relación con lo anterior, el artículo 124 del CFF prevé que el recurso de revocación no procede contra actos administrativos dictados en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble imposición si ese procedimiento comenzó después de la resolución que pone fin a un recurso de revocación o después de concluir un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa²⁷.

²³ Código Fiscal de la Federación, Artículo 125, tercer párrafo.

²⁴ Cfr. Ibidem, Artículo 34-A, primer y segundo párrafos.

²⁵ Cfr. Ibidem, Artículo 121, tercer párrafo.

²⁶ Cfr. Ibidem, Artículo 144, tercer y cuarto párrafos.

²⁷ Cfr. Ibidem, Artículo 124, fracción VIII.

4.3.7.3. **Procedencia**

En la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, se indica la forma de presentar una solicitud de inicio de Procedimiento de Acuerdo Mutuo previsto en un tratado fiscal y los supuestos donde no será procedente. En esta tesitura, se establece:

2.1.32. La solicitud de inicio de un procedimiento amistoso contenido en un Tratado para Evitar la Doble Tributación vigente suscrito por México, se realizará conforme a la ficha de trámite 244/CFF "Solicitud de inicio de procedimiento amistoso contenido en un Tratado para Evitar la Doble Tributación (Mutual Agreement Procedure, MAP por sus siglas en inglés)", contenida en el Anexo 1-A.

No será procedente la solicitud de inicio de procedimiento amistoso cuando:

- I. Se sustente en algún tratado para evitar la doble tributación, artículo o parte relevante de dicho tratado, que no se encuentre vigente.
- II. Se presente fuera de los plazos establecidos en el tratado para evitar la doble tributación de que se trate.
- III. No se manifieste expresamente en qué consiste la contravención al tratado para evitar la doble tributación, no se mencione el (los) artículo(s) o parte relevante del mismo que se consideran transgredidos, así como la interpretación que en opinión del contribuyente debiera darse para la aplicación del(los) artículo(s) de que se trate.
- IV. Verse sobre impuestos no comprendidos en el tratado para evitar la doble tributación invocado.
- V. Se trate de una cuestión de derecho interno que no contravenga alguna disposición del tratado para evitar la doble tributación o verse sobre la aplicación de las disposiciones de procedimiento que establece la ley interna.
- VI. Se haya suscrito con la autoridad fiscal un Acuerdo Conclusivo respecto de los mismos hechos u omisiones sobre los que pretende solicitar el inicio del procedimiento amistoso.
- VII. La materia de la solicitud de inicio de procedimiento amistoso planteado hubiera sido resuelta previamente en otro procedimiento amistoso solicitado por el mismo contribuyente o una parte relacionada de dicho contribuyente, respecto al(los) mismo(s) impuesto(s), el(los) mismo(s) ejercicio(s) fiscal(es), los mismos hechos, las mismas circunstancias, y respecto del mismo(s) artículo(s) o parte(s) relevante(s) del mismo tratado para evitar la doble tributación aplicable.
- VIII. La materia de la solicitud de inicio de procedimiento amistoso hubiera sido resuelta en definitiva en un recurso de revocación o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Al cierre del procedimiento amistoso, la ACAJNI (Administración Central de Apoyo Jurídico y Normatividad Internacional), la ACFPT (Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia) o la ACAJNH (Administración Central de Apoyo Jurídico y Normatividad de Hidrocarburos), según corresponda, emitirá oficio dirigido al contribuyente, en el cual se informarán los términos de la conclusión de dicho procedimiento²⁸.

Adicionalmente, el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula el supuesto en que se haya pagado una cantidad de Impuesto sobre la Renta que exceda lo previsto en el tratado para evitar la doble imposición aplicable, en cuyo caso únicamente se podrá acreditar el excedente una vez agotado el MAP²⁹.

4.3.8. Acción 14 del Proyecto BEPS – Haciendo más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Conforme al mandato de la Acción 14 del Proyecto BEPS los países trabajaron para "desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos."

Las medidas que se acordaron bajo esta acción buscaron fortalecer la efectividad y eficiencia de este procedimiento al minimizar los riesgos de incertidumbre y de una doble imposición no intencionada al asegurar una implementación consistente y apropiada de los tratados fiscales.

A través del reporte final de esta acción, un número importante de países acordaron cambios importantes en su postura sobre resolución de controversias respecto a los tratados fiscales y el compromiso de los países en este tema, en este sentido representa un estándar mínimo. A través de dicho estándar mínimo se asegurará que:

- ► Las obligaciones de los tratados fiscales relacionadas con el MAP se implementen plenamente, de buena fe, y que los casos de MAP se resuelvan de manera oportuna (en un promedio de 24 meses).
- ▶ Se implementen procesos administrativos que promuevan la prevención y la resolución oportuna de controversias sobre tratados fiscales, tales como guías para los contribuyentes acerca de los requisitos para poder acceder al MAP.
- ▶ Los contribuyentes tendrán acceso al MAP cuando sean elegibles.

Al tratarse de un estándar mínimo de BEPS, actualmente se lleva a cabo un monitoreo de la implementación de este compromiso por parte de los países, con el cual se busca asegurar que todos los países que forman parte del proyecto cumplan con este estándar.

A través de la Convención Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales Destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (Instrumento Multilateral) desarrollada conforme a la Acción 15 del Proyecto BEPS, se facilitará el cumplimiento de dicho estándar mínimo ya que permitirá a los países que la suscriban, incorporar a sus tratados existentes, entre otras medidas, las derivadas de la Acción 14 del Proyecto BEPS, que implican modificaciones al Artículo sobre Procedimiento de Acuerdo Mutuo. Es decir, con esta Convención se logrará modificar los convenios existentes de los países evitando un gran número de negociaciones bilaterales y la carga que implican los procedimientos de suscripción y ratificación de tratados.

²⁹ Cfr. Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 5, décimo quinto párrafo.

4.3.9. Conclusión

Tomando en cuenta la función de los MAP en los tratados para evitar la doble imposición, se trata de un artículo esencial para un correcto funcionamiento de éstos, ya que permite resolver casos de imposición no conforme con los convenios, así como dudas en su aplicación e interpretación. Las autoridades fiscales deben aplicar este artículo de buena fe con la finalidad de cumplir con el objetivo de los convenios de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y elusión fiscal.

Asimismo, es importante señalar que como parte de la implementación del estándar mínimo de la acción 14 de BEPS, los países que forman parte de este proyecto deberán incorporar como mínimo los primeros tres párrafos del artículo 25 del Modelo OCDE (sujeto a algunas variaciones permitidas). Es de particular interés la segunda oración del párrafo 2 del artículo 25 del Modelo OCDE, que señala que los acuerdos de MAP deberán implementarse independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Conforme al reporte final de la acción 14, los países que no puedan incorporar esta oración, deben estar dispuestos a aceptar disposiciones alternativas para establecer límites de tiempo para llevar a cabo ajustes conforme a los artículos 7 (Beneficios Empresariales) y 9 (Empresas Asociadas).

Uno de los principales retos en el marco de la acción 14 de BEPS fue la inclusión del arbitraje obligatorio como medio para asegurar la resolución de los casos de MAP. Este mecanismo, da certidumbre jurídica a los contribuyentes acerca de la resolución de un caso en el que consideran les fue aplicada una medida no conforme con el convenio. Asimismo, fomenta que las autoridades competentes no posterguen la discusión del caso, con la finalidad de evitar este tipo de arbitraje. No obstante lo anterior, la mayoría de los países que participan en el Proyecto BEPS, no han optado por incluir esta alternativa, algunas de las principales razones que han argumentado estos países por cuestiones de soberanía (i.e. no poder aceptar que un panel arbitral resuelva sobre cuestiones de tributación doméstica), inexperiencia, desconfianza en la imparcialidad de los árbitros, costos, posibles dificultades en encontrar especialistas que puedan ser designados como árbitros. Cabe señalar que el arbitraje que se incorporó como parte del Instrumento Multilateral otorga gran flexibilidad respecto a los casos que pueden ser sujetos a arbitraje al permitir a los países un mecanismo de reservas para excluir ciertos casos de la aplicación del mismo.

4.4. Condimento Nro.4: Mecanismos alternativos para conciliar posturas entre contribuyente y fisco

4.4.1. Antecedentes

El presente apartado surge como producto de la necesidad de contar con instancias previas a las etapas contenciosas – administrativa y judicial –, 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, con la intención de lograr una recaudación oportuna y expedita, y la facilitación al contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias. Aunado a lo anterior, esta medida es idónea en el contexto de la fiscalidad internacional y los precios de transferencia dada la intensidad en el análisis de hechos y circunstancias, la complejidad y la subjetividad en la materia.

Por lo anterior, se han seleccionado este tipo de procedimientos (Ejemplo: mediación) para incorporarlos al "Cóctel" de medidas para la gestión de casos que involucran manipulación de precios de transferencia, en virtud de inconvenientes que surgen de la experiencia internacional, donde la determinación de ajustes derivados de estos casos, conlleva un alto nivel de controversias, dejando a la Administración Tributaria en una situación vulnerable al momento de definir ajustes y cobrarlos. Esta situación, se agrava en aquellos países cuyos tribunales de justicia no cuentan con un grado adecuado de especialización en la materia.

México y la India son dos exponentes al momento de referirnos a este tipo de procedimientos. En ambos, la experiencia ha resultado útil y ha brindado resultados positivos; sin embargo, para su implementación es indispensable contar con una estructura mínima que asegure capacidad institucional para un correcto funcionamiento.

4.4.2. Caso México

En México, la figura de mediación se denomina "acuerdo conclusivo" y surgió como consecuencia de otra figura previamente establecida del Ombudsman mexicano (Prodecon – Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes), la queja³⁰ cuyo objetivo es conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales federales que pudieran ser violatorios de los derechos de los contribuyentes con la intención que dichas autoridades se desistan de tales violaciones y restituyan a los contribuyentes sus derechos fundamentales.

Este procedimiento provino de la presentación formal de quejas por parte de contribuyentes, en forma verbal, a través de un escrito, mediante un correo electrónico o a través del portal de internet de Prodecon, en las cuales procedió una recomendación pública no vinculante para la Autoridad Tributaria sugiriendo medidas correctivas para restituir los derechos de los contribuyentes que pudieran haber sido vulnerados.

A través de esta figura (queja) se detectó que, al ser una vía no jurisdiccional, flexible y con la opción sumaria, era un medio efectivo para la comunicación directa entre la Autoridad Tributaria y el contribuyente al ofrecer la posibilidad de alcanzar consensos, en virtud de que permitía que ambos fueran parte de una mesa de trabajo para discutir la probable violación de derechos de los contribuyentes con la finalidad de que la Autoridad se desistiera de los actos violatorios y restituyera a los contribuyentes el goce de sus derechos, en presencia y bajo protección de la Prodecon. Sin embargo, las conclusiones alcanzadas en la queja tienen el carácter de recomendaciones³¹, por lo que se recurrió a la figura de "mediación", como se explica a continuación.

La figura de la "queja" o "reclamación" está regulada de los artículos 37 a 46 de los lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Prodecon como organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que entró en funciones a partir de septiembre de 2011 para proporcionar de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de procedimientos para la protección de los derechos de los contribuyentes.

Sitio de internet de la Prodecon www.prodecon.gob.mx

https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/procedimiento-de-queja-o-reclamacion Fecha de consulta: 18-12-2017.

³¹ URIBE GUERRERO, Cesar Edson, *Antecedentes en Prodecon*, en Memorias del Foro: Prodecon: Acuerdos Conclusivos Solución Anticipada de Procedimientos de Fiscalización, Prodecon, enero de 2014, pp. 31-33, http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones#memorias

4.4.3. Problemática

Desde el punto de vista de las autoridades fiscalizadoras, la queja inició siendo un medio eficaz de auto-control y depuración de actos en sede no jurisdiccional; sin embargo, la Prodecon detectó que a pesar de ser un medio eficaz, tenía limitaciones debido a que la autoridad fiscalizadora era flexible y dialogaba, a diferencia del procedimiento de auditoría ya que al ser un procedimiento con plazos de caducidad independientes, la Administración Tributaria concluía en primer lugar su auditoría, y después calificaba la petición emanada de la queja. Adicionalmente, el carácter no vinculante de las recomendaciones al término del procedimiento de queja era también un punto desfavorable. De esta forma, se advirtió la necesidad de implementar un medio alternativo que lograra un diálogo efectivo mientras se llevara a cabo una auditoría, bajo el apoyo de la Prodecon como intermediario³².

4.4.4. Justificación

De conformidad con la exposición de motivos que dio origen a la adopción de los Acuerdos Conclusivos, estos tienen como finalidad ofrecer facilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal, en este sentido, la legislación vigente en ese momento ya establecía el derecho de los contribuyentes a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, disponiendo para ello la presentación de una declaración complementaria.

En este contexto y con la finalidad de ofrecer facilidades para que los contribuyentes regularizaran su situación fiscal, se propuso como un medio opcional y alternativo de regularización durante una auditoría, la figura de los Acuerdos Conclusivos, misma que considera la participación institucional de la Prodecon cuya función sería actuar como facilitadora y testigo del procedimiento en la adopción de los referidos acuerdos. Ahora bien, considerando que un Acuerdo Conclusivo tiene por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se estableció que es definitorio y no procede medio de impugnación contra el mismo ni se puede modificar bajo un procedimiento amistoso de tratado, por lo que únicamente surte efectos para el contribuyente que lo celebre, y tampoco generará precedentes³³.

Adicionalmente, también es cierto que existe una tendencia internacional en la aplicación de los medios alternativos de resolución de controversias en materia tributaria. De hecho, es una realidad aplicada en diversos países, en donde han sido una pieza fundamental de los sistemas tributarios, brindando un servicio ampliado de las administraciones tributarias y de los defensores de derechos humanos, que no sólo reconoce la importancia de la aplicación de la ley tributaria para lograr un cumplimiento eficaz de las obligaciones tributarias, sino que enfatiza el rol de facilitador de estas instituciones al proveer este servicio a los contribuyentes³⁴. Así, procedimientos similares se aplican en países como Italia, India, España, Estados Unidos, Francia, Australia, Nueva Zelanda y Reino Unido³⁵.

³² Idem

³³ cfr. Gaceta Parlamentaria, n. 3857-C, 8 de septiembre de 2013, pp. CX, CXI.

CUADRA RAMÍREZ, José Guillermo, Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia, México, SCJN, p. 14, citado por BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, et.al, Acuerdos Conclusivos Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, n. XIV, Prodecon, México, febrero de 2014, p. 7.

³⁵ BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, et. al., Acuerdos Conclusivos Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales, Ob. Cit., pp. 8-13.

4.4. 5. Aspectos normativos

La figura de los Acuerdos Conclusivos se incorporó al sistema fiscal mexicano a partir del 2014 con las siguientes características:

- ▶ Un Acuerdo Conclusivo puede ser solicitado por un contribuyente cuando se encuentre sujeto a una auditoría, ya sea de escritorio o de campo, y considere incorrecta la apreciación de la autoridad de algún hecho u omisión. La solicitud debe presentarse desde que se conozca la calificación de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de la autoridad y hasta antes de la notificación de la resolución determinante del monto de las contribuciones omitidas³6.
- ▶ Dicha solicitud se plasma en un escrito inicial donde se señalan los hechos u omisiones que se le atribuyen al contribuyente y con los cuales técnicamente no esté de acuerdo, expresando la calificación que deba darse a los mismos según su opinión y adjuntando la documentación que estime necesaria.
- ▶ El procedimiento consiste en un acercamiento entre el contribuyente y la autoridad revisora mientras se encuentran suspendidas la fechas de caducidad de la auditoría, donde Prodecon funge como entidad mediadora facilitando la comunicación entre el contribuyente y la autoridad, utilizando mesas de trabajo de discusión para que las partes estén en posibilidades de llegar a un consenso, y atestigua que el procedimiento y los acuerdos estén apegados a las disposiciones fiscales aplicables y respeten los derechos del contribuyente³7.
- ▶ Después del proceso de discusión, Prodecon requiere a la autoridad revisora para que en un plazo máximo de 20 días manifieste si acepta o no los términos del Acuerdo Conclusivo. En caso de no aceptarlo, expresará sus motivos y plasmará los términos en que procede la adopción del acuerdo o no acuerdo.
- ▶ Después de acusar recibo de la respuesta de la Autoridad Tributaria, la Prodecon contará con un plazo de 20 días para concluir el procedimiento, notificando esta situación al contribuyente. En caso de suscribirse un Acuerdo Conclusivo, éste debe ser firmado por el contribuyente, la Autoridad Tributaria y la Prodecon.

En caso de celebrarse un Acuerdo Conclusivo, este no constituirá precedente, no existirá la posibilidad de impugnarlo y las conclusiones alcanzadas serán vinculantes³⁸. Una ventaja adicional que se obtiene de un Acuerdo Conclusivo es la condonación, en una primera ocasión, de la totalidad de las multas a cargo de los contribuyentes.

³⁶ cfr. art. 69-C y art. 42, fr. II, III y XI del CFF.

³⁷ BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, et.al,, Acuerdos Conclusivos Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales, Ob. Cit., p. 27.

³⁸ cfr. art. 69-H del CFF.

En relación con la imposibilidad de presentar recurso alguno después de celebrado un acuerdo conclusivo, desde la perspectiva de la autoridad es una característica que facilita la celebración de este tipo de Acuerdos lo cual además es conocido de antemano por los contribuyentes al estar expresamente señalado en la legislación mexicana. Adicionalmente, lo resuelto a través del Acuerdo no se puede modificar bajo un procedimiento amistoso en términos de los tratados fiscales conforme a la Acción 14 del Proyecto BEPS, en específico por lo señalado en el elemento 2.6 de dicha Acción donde se establece que en ese caso en específico es válido limitar el alcance del MAP respecto a los aspectos resueltos a través de este tipo de procedimientos.

Impacto de la medida en la recaudación

- ▶ Se estima que la Autoridad Tributaria ha recaudado alrededor de 19,000 millones de pesos por concepto de impuestos derivado de la suscripción de aproximadamente 2,000 Acuerdos Conclusivos desde su implementación en 2014 hasta mediados de 2017³⁹.
- Asimismo, se tiene registrado que actualmente se encuentran pendientes de resolución 5,700 procesos de Acuerdos Conclusivos.

4.4.6. Caso India

En India existe un procedimiento de mediación con propósitos similares a la figura de los Acuerdos Conclusivos de México que se denomina Comisión de Acuerdos del Impuesto sobre la Renta ("Income Tax Settlement Commission"), y consiste en un órgano cuasi-judicial que atiende asuntos de contribuyentes que superan cierto monto IRN 1 millón o INR 5 millones, dependiendo de ciertos criterios aplicables⁴⁰.

En este sentido, los contribuyentes pueden revelar un ingreso ante la Comisión, mismo que no haya sido previamente declarado ni sometido a imposición. A través de este foro pueden acordarse los términos del acuerdo con el departamento de impuestos, con la finalidad de evitar un litigio fiscal y llegar a acuerdos logrando un objetivo mutuo entre Autoridad y contribuyente.

Los contribuyentes presentan una solicitud ante dicho órgano, misma que se somete a evaluación previa y posible aceptación de la Comisión. Posteriormente, sí es aceptado el caso, se abre una ventana de tiempo para que el departamento de impuestos investigue el asunto, mientras el contribuyente tiene la posibilidad de presentar objeciones contra el departamento durante la investigación.

Después de analizar las posturas de ambas partes (Autoridad Tributaria y contribuyente), la Comisión decidirá sobre la cuestión y determinará la base definitiva para aplicar el impuesto. Este elemento es importante, ya que difiere del caso mexicano, donde la solución surge de un acuerdo entre las partes. En el caso de la India, siempre hay una conclusión del caso, lo cual implica un mayor compromiso por parte del contribuyente al momento de decidir acceder a esta instancia. El proceso toma 18 meses para concluirse y la resolución de la Comisión es definitiva y obligatoria tanto para el contribuyente como para el departamento de impuestos.

SÁNCHEZ, ARELI, Recupera SAT 19 mil mdp via acuerdos, Reforma online, 31 de mayo de 2017, http://www.reforma.com/ aplicacioneslibre/articulo/default.aspx?id=1127288&md5=03f42931a0c99c1b566f6935b524ece4&ta=0dfdbac11765226904c-

International Tax Review, India: How to resolve disputes in India, http://www.internationaltaxreview.com/Article/3485393/India-How-to-resolve-disputes-in-India.html Fecha de consulta 18-12-2017

4.4.7. Ejemplos de propuesta (Genérica/Específica)

Tema	Alternativas	Comentario
Consecuencias	Opción 1: resolución inapelable en todos los casos. Opción 2: resolución inapelable condicionada a un acuerdo.	La opción 2 podría generar mayor motivación por parte del contribuyente a acceder al procedimiento, en virtud de que no está obligado a aceptar una solución cuando no se llegue a un acuerdo consensuado.
Plazo para la conclusión del procedimiento	Opción 1: se establece un plazo en el cual el tema a tratar debe ser resuelto. Opción 2: no se establece un plazo.	La opción 1 genera mayor seguridad jurídica a ambas partes, toda vez que es previsible el término de la resolución y el cumplimiento de las obligaciones que se deriven del procedimiento. No obstante, lo anterior, el país que incorpore este tipo de procedimiento debe evaluar las ventajas o desventajas de establecer un plazo y en caso de hacerlo cuál sería el mismo.
Características de la persona ajena a la relación jurídica tributaria	Opción 1: facilitador, mediador, conciliador o intermediario. Opción 2: árbitro o dictaminador.	La opción 1 brinda más confianza o seguridad al contribuyente, si es que el mismo no llega a un entendimiento en esta instancia y considera que puede seguir discutiendo el ajuste tributario en otras instancias. Las características del tercero ajeno a la relación jurídica tributaria deben ser evaluadas internamente por cada país que incorpore este tipo de procedimiento.
Término de prescripción/ caducidad de obligaciones/ derechos	Suspensión del término.	Este requisito es recomendable para asegurar el normal desarrollo del procedimiento, sin afectar los términos establecidos en las normas.
Sanciones	Disminución o reducción de la pena.	Constituye un elemento motivador para que los contribuyentes accedan al procedimiento.

4.4.8. Ejemplo de propuesta normativa:

Artículo 1.- Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación y éstos no estén de acuerdo con la calificación de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales producto de dichas facultades, podrán optar por solicitar la adopción de un mecanismo alternativo de resolución de controversias.

Dicho mecanismo será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Los contribuyentes podrán solicitar la adopción del referido mecanismo en cualquier momento, a partir del inicio del ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Artículo 2.- El contribuyente que opte por el citado mecanismo lo tramitará a través de un facilitador. En la solicitud, deberá señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.

Recibida la solicitud, el facilitador requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo definido, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea la resolución del caso; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicha resolución.

En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior, se procederá a la imposición de sanciones.

Artículo 3.- El facilitador, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo definido para concluir el procedimiento, lo que se notificará a las partes. De concluirse el procedimiento con la resolución, éste deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por el facilitador.

Para mejor proveer a la adopción de la resolución, el facilitador podrá convocar reuniones o mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada de la resolución entre autoridad y contribuyente.

Artículo 4.- El procedimiento de la resolución suspende los plazos, a partir de que el contribuyente presente ante el facilitador la solicitud de la resolución y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento.

Artículo 5.- El contribuyente que haya suscrito una resolución tendrá derecho, por única ocasión, a la disminución de sanciones. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances de la resolución a los efectos que correspondan. El citado incentivo no dará derecho a devolución o compensación alguna.

Artículo 6.- En contra de las resoluciones alcanzadas y suscritas por el contribuyente y la autoridad, no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia de la resolución sirvan de fundamento a las actuaciones de la autoridad, los mismos no darán origen a controversias. Las resoluciones de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó la resolución, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos⁴¹.

⁴¹ Código Fiscal de la Federación, Última reforma publicada en el DOF el 27 de enero de 2017.

Para la óptima implementación de esta figura es necesario contar con ciertas condiciones mínimas. En cuanto al facilitador, el mismo debe estar capacitado para atender el trámite, lo que implica poseer un alto grado de especialización en materia fiscal para verificar que la actuación de la Autoridad se encuentre apegada a derecho, para proponer soluciones cuando se vulneren los derechos del contribuyente y para plantear los términos de la alternativa a adoptar.

El facilitador a su vez debe acreditar experiencia que demuestre sus habilidades para acercar a las partes motivando la celebración de un acuerdo de buena fe, impulsando una actuación de respeto y equidad hacia los contribuyentes⁴². Al momento de ser designado el facilitador, se debe garantizar la independencia, imparcialidad y objetividad del mismo respecto de los sujetos de la relación tributaria y sus intereses.

Ahora bien, en caso de que se considere un árbitro como en el caso Indio, el mismo debe tener las características antes descritas para el facilitador, poniendo énfasis en su independencia. Ello en virtud de que la decisión del árbitro es inapelable y no necesariamente puede reflejar la voluntad de las partes.

En conclusión, estas medidas tienen un papel fundamental en la actualidad al ser un medio favorable para garantizar los derechos de los contribuyentes ante un eventual incumplimiento de sus obligaciones fiscales, como satisfacer los objetivos de las Autoridades Tributarias, sobre un sistema complejo y a la vez subjetivo como lo es la fiscalidad internacional, y en específico el control y la determinación de los precios de transferencia.

A través de este procedimiento, se busca la conclusión anticipada de las facultades de la autoridad. En este contexto, también se reducen los gastos a cargo del fisco y la carga de trabajo que derivaría en caso de no llegar a una solución, y en consecuencia, de la necesidad de continuar con el proceso de control y en su caso de los costosos litigios.

4.5. Condimento Nro. 5: Régimen sancionatorio para asegurar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el régimen de precios de transferencia

4.5.1. Antecedentes/Justificación

El presente apartado tiene por objetivo plantear elementos para generar propuestas de régimen sancionatorio que permitan a las administraciones tributarias hacerse de información suficiente, relevante y confiable para desplegar un efectivo sistema de evaluación de riesgo, que, a su vez, brinde los incentivos adecuados para liberar de una carga administrativa excesiva a aquellos contribuyentes que ostenten menores riesgos tributarios en la materia. La intención no es sólo contar con mayor cantidad de información, sino contar con información suficiente y de calidad, enfocada a las situaciones de riesgo relevantes que atenten contra la base tributaria, develando una adecuada percepción de riesgo para que los contribuyentes pacten y documenten los precios de transferencia correctamente.

⁴² BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, et. al., Acuerdos Conclusivos Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales, Ob. Cit., p. 21.

La manipulación de precios de transferencia, según la información que maneja el CIAT en su base de datos sobre precios de transferencia en países de América Latina y el Caribe⁴³, se ha convertido en uno de los mayores riesgos de incumplimiento tributario entre los contribuyentes que llevan a cabo operaciones vinculadas internacionales e inclusive, operaciones vinculadas domésticas. Una de las razones podría ser el incremento del universo de contribuyentes que llevan a cabo operaciones entre filiales, no siendo actualmente esta actividad un monopolio exclusivo de grandes empresas multinacionales. Sin embargo, las grandes empresas concentran la gran mayoría de estas operaciones, representando éstas el mayor riesgo de manipulación abusiva de precios de transferencia. Asimismo, este riesgo se potencia en países en vías desarrollo y de bajos ingresos, donde los recursos naturales son los pilares de la economía y las administraciones tributarias enfrentan numerosos desafíos para controlar los precios de transferencia, como se ha explicado.

Así, para promover el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales, hace falta contar con normas apropiadas que permitan a la Administración Tributaria llevar a cabo un control efectivo – acorde a sus capacidades –, respetando a su vez los derechos de los contribuyentes y logrando un equilibrio entre los costos de administración del régimen por parte de la Administración Tributaria y de cumplimiento por parte de los contribuyentes. En este ámbito de actuación, las sanciones juegan un papel crítico para colocar los incentivos adecuadamente en una balanza, incentivando así el cumplimiento positivo dentro del régimen de precios de transferencia. En este sentido, el tratamiento que se otorgue al contribuyente debe ser acorde a su comportamiento, imponiendo sanciones adecuadas a quienes incumplen y brindando facilitación a quienes demuestran bajo nivel de riesgo en su comportamiento.

Ante este escenario, que involucra empresas transnacionales, transacciones significativas y complejas, e información difícil de obtener, el desafío radica tanto en identificar la información cuantitativa y cualitativa de ambas partes de la transacción⁴⁴ y en general del grupo al que pertenece, que permita desplegar un modelo de riesgo eficaz como también de diseñar sanciones adecuadas que motiven el cumplimiento voluntario y cuya aplicación se ajuste a la gravedad de la omisión y riesgo implícito. Por ejemplo, algunos de los casos de incumplimiento que se deben considerar con relación a los grandes contribuyentes son:

- Sanciones por omisión en el pago de impuestos.
- Sanciones asociadas a la no presentación de documentos o declaraciones.
- Sanciones asociadas a la no actualización de datos en el tiempo preestablecido. Por ejemplo, estas pueden establecerse como un monto de sanción por días de retraso en su presentación.
- Sanciones por información incompleta o incorrecta/errada, que tienen por objetivo sancionar los errores. En ciertos países, la reincidencia en la comisión de errores faculta a la Administración Tributaria a inhabilitar el registro o cédula fiscal. Dentro de este grupo de sanciones, se ha notado que las administraciones tributarias sancionan con mayor severidad las omisiones o errores cometidos por contribuyentes relativo a transacción con regímenes especiales o preferentes (Ejemplo: paraísos fiscales).

⁴³ Puede consultar la Base de Datos de Precios de Transferencia del CIAT en el siguiente enlace: https://www.ciat.org/precios-transferencia/

⁴⁴ La solicitud de información cualitativa y cuantitativa preliminar de ambas partes de la transacción internacional es crucial ya que los análisis de precios de transferencia técnicamente son análisis bilaterales, en específico en lo que toca a la elección del método de precios de transferencia más apropiado, y de la parte analizada de la transacción, como se ha señalado.

- Sanciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria.
- ▶ Sanciones por fraude procesal, que pertenecen al ámbito del derecho penal, cuando las administraciones tributarias detectan registros fraudulentos de empresas inexistentes que se convierten en instrumento de fraude con la emisión de facturas, simulando operaciones que dan derecho a beneficios tributarios. Es deseable que las normas penales tengan definido el delito de fraude fiscal que aplica en estos casos.

Ante el impacto que presenta la erosión a la base gravable derivada de la manipulación abusiva de precios de transferencia en operaciones vinculadas, algunos países han incorporado un régimen especial de sanciones, aplicables a sujetos que lleven a cabo este tipo de operaciones. Por ejemplo, de acuerdo a la base de datos de precios de transferencia del CIAT⁴⁵, actualizada al mes de marzo de 2018, 12 de 18 países representativos de América Latina y el Caribe cuentan con regímenes sancionatorios especiales. En todos los casos, estos regímenes especiales son más gravosos que los respectivos regímenes sancionatorios de aplicación general".

Países	Régimen Sancionatorio General	Régimen Sancionatorio exclusivo para sujetos que llevan a cabo operaciones internacionales
Argentina		Х
Bolivia	Х	
Brasil	X	
Chile		Х
Colombia		Х
Costa Rica	Х	
Ecuador		Х
El Salvador		Х
Guatemala	Х	
Honduras		Х
Jamaica	Х	
México		Х
Nicaragua	X	
Panamá		Х
Paraguay		Х
Perú		Х
República Dominicana		X 1/
Venezuela		Х

1/ El Régimen sancionatorio es exclusivo en cuanto a sanciones formales, pero en cuanto a sanciones materiales se sigue el regimen sancionatorio general.

⁴⁵ Puede consultar la Base de Datos de Precios de Transferencia del CIAT en el siguiente enlace: https://www.ciat.org/precios-transferencia/

Bajo circunstancias de incumplimiento, es válido contar con un régimen sancionatorio especial para el caso de operaciones vinculadas con el cual se motive el cumplimiento del régimen doméstico en la materia. Sin embargo, si el régimen general de sanciones funciona adecuadamente, motivando el correcto cumplimiento de las obligaciones, podría no ser necesario crear un régimen diferenciado y exclusivo.

Las experiencias más evolucionadas (Ejemplo: Reino Unido) también promueven el cumplimiento por medio de otras acciones, tales como la revelación anticipada de estructuras de planeamiento tributario ante la administración tributaria. En el marco de estas iniciativas, la administración tributaria brinda opinión sobre los riesgos de cumplimiento que podría generar el planeamiento presentado, manteniéndose la administración tributaria en estrecho contacto con el contribuyente y generando certeza de antemano, evitando sanciones y litigios futuros. Dicha práctica está en línea con las recomendaciones de la Acción 12 del Plan de Acción BEPS.

Con el ánimo de dar a conocer las sanciones ante incumplimientos formales para estos regímenes especiales, la siguiente tabla brinda información sobre las principales características de 4 de los 12 regímenes sancionatorios especiales referidos anteriormente:

Países	Omisión de presentación de declaración/estudio técnico de precios de transferencia	Presentación incorrecta de declaración/estudio técnico de precios de transferencia	Omisión de información en las declaraciones o estudios técnicos de precios de transferencia	No conservación de documentos	No presentación en término de obligaciones informativas relacionadas con precios de transferencia
Chile	10 a 50 unidades tributarias anuales (\$5.219.880 a 26.099400)	10 a 50 unidades tributarias anuales (\$5.219.880 a 26.099400)	10 a 50 unidades tributarias anuales (\$5.219.880 a 26.099400)	n.d.	10 a 50 unidades tributarias anuales (\$5.219.880 a 26.099400)
Colombia	Documentación Comprobatoria: 4%- 6% sobre el valor de las operaciones no documentadas	Documentación Comprobatoria: 1%-4% sobre el valor total de las operaciones coregidas 1% sobre el valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente.	La sanción se establece sobre el valor de la operación omitida y es sólo del 2%	n.d.	Documentación Comprobatoria: 0.05%-0.2% por mes o fracción
	Declaración Informativa: 4% sobre el valor de las operaciones sometidas al régimen de PT	Declaración Informativa:0.6% sobre el valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente hasta 2.280 UVT	La sanción se establece sobre el valor de la operación omitida y es sólo del 1,3%	n.d.	Declaración Informativa:0.02%-0.1% por mes o fracción sobre el valor de las operaciones
México	MXN \$1380 a MXN \$4150 por cada operación no identificada	n.d.	MXN \$61,000 a MXN \$122,010	No deduce pagos a vinculadas	MXN \$140,540 a MXN \$ 200,090 por no presentar las informativas Maestra, Local y Reporte País por País.

A continuación, se muestran las sanciones sustantivas o especiales ante incumplimientos materiales originadas en operaciones internacionales/vinculadas adoptadas por 7 países de los referidos anteriormente:

Países	Infracciones de carácter sustantivo
Argentina	Omisión de impuestos - multa graduable de (1) una hasta (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener. Multa graduable de (2) dos hasta diez (10) veces del importe del tributo evadido.
El Salvador	25%-50% del tributo a pagar.
Honduras	15% de multa, calculada sobre el importe del ajuste realizado por la Administración Tributaria.
Paraguay	50% del tributo omitido. En el caso de Defraudación, será penada con una multa de entre una (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado.
Perú	50% del tributo omitido.
Venezuela	100% al 300% del tributo omitido.
México	15%-27.5% del tributo omitido, siempre que el contibuyente haya cumplido con la presentación de acuerdo al régimen de información. De lo contrario se aplica la regla general: 30% al 55% del tributo omitido.

El común denominador en el diseño de sanciones por infracción sustantiva radica en la definición de una multa que representa un valor significativo cuyo cálculo toma como base el impuesto omitido, dejando en algunos casos un rango que posibilita graduar la pena en función de la gravedad del hecho.

Es común en la actualidad que las administraciones tributarias consideren mecanismos de condonación de sanciones, sin embargo, tiene que ser evaluado seriamente ya que en ausencia de una cultura contributiva, genera que los contribuyentes no cuenten con incentivos para cumplir positiva y correctamente las obligaciones fiscales, en virtud de que en caso de que se les detecte una conducta de elusión o evasión fiscal, la única consecuencia sería que paguen los impuestos que originalmente debían pagar. Lo cual genera el escenario perfecto para la planeación fiscal, en el ámbito complejo y subjetivo de la tributación internacional y los precios de transferencia.

En lo que respecta a ciertas economías desarrolladas, los regímenes sancionatorios aplicables a los ajustes de precios de transferencia siguen una tendencia general, soliendo no determinar una cantidad absoluta como pena, sino como un porcentaje del ajuste de precios de transferencia, tal como se muestra en la siguiente tabla, que contiene información actualizada al año 2016:

Australia

Con arreglo al marco legislativo vigente, el régimen de sanciones en Australia es el siguiente: i) el 50% del impuesto evadido para los arreglos de precios de transferencia celebrados con el único o principal objetivo de permitir que un contribuyente no paque impuestos o paque menos impuestos; y (ii) 25% del impuesto evadido para otros arreglos de precios de transferencia. Las sanciones mencionadas pueden reducirse del 50% al 25% y del 25% al 10% del crédito fiscal, cuando el contribuyente tiene una posición razonable y sustentable. Se considera que el contribuyente tiene una posición razonable y sustentable, cuando ha preparado la documentación de precios de transferencia de acuerdo con los requisitos de la ley.

Francia

A partir del 1 de enero de 2010, las empresas sujetas a los requisitos de documentación de precios de transferencia están sujetas a una multa por ejercicio auditado, hasta el importe más alto entre: (i) 0.5% del importe de las operaciones omitidas o documentadas incorrectamente; o ii) el 5% de la base determinada en relación con esas mismas operaciones, con un mínimo de 10,000 euros. También pueden aplicarse sanciones de mala fe del 40% de la revaloración fiscal, que pueden llegar al 80% en caso de fraude y 150% en otros casos específicos. No hay ninguna disposición sobre la reducción de las multas.

Italia

Italia aplica sanciones ordinarias en una cuantía del 100% al 200% del impuesto determinado adicional, incrementado en un tercio del impuesto no pagado y el interés aplicable si el ingreso gravable se obtiene de fuentes extranjeras. A partir del año 2000, en determinadas circunstancias también podrían aplicarse sanciones penales. El contribuyente podría evitar las sanciones administrativas en el caso de ajustes de precios de transferencia, si el contribuyente prepara y provee rápidamente la documentación de precios de transferencia a los auditores fiscales. Los contribuyentes tienen la obligación de comunicar a la Administración Tributaria anticipadamente sobre la existencia de la documentación "apropiada" de precios de transferencia. Las penalidades con respecto al ajuste de precios de transferencia pueden ser reducidas en circunstancias en las que el contribuyente acepta el ajuste de precios de transferencia y enmienda la declaración de impuestos dentro de un período especificado.

Países Bajos

Las reglas generales de multas también son aplicables en materia de precios de transferencia. La multa puede ser de un máximo de 100% en caso de dolo o mala fe. Las sanciones pueden ser reducidas o perdonadas si la documentación refleja una posición justificable.

Nueva Zelanda

Las reglas generales de multas también son aplicables en materia de precios de transferencia. Una multa del 220% es aplicable por no tomar un cuidado razonable o por tomar una posición impositiva no justificable. Una multa del 40% se cobra por negligencia grave. El interés es imputable sobre cualquier impuesto pendiente. La reducción de las multas es posible, cuando la documentación demuestra que el contribuyente: (i) ejerció un cuidado razonable en la elaboración de la documentación; o (ii) adoptó una interpretación aceptable de la Ley. Las multas se pueden reducir al 100% en situaciones previas a la auditoría.

Estados Unidos

Se puede imponer una multa de precios de transferencia de 20% a 40% del impuesto determinado adicional derivado de un ajuste. Las multas de precios de transferencia no se impondrán si el método de precios de transferencia fue razonablemente seleccionado y aplicado, si la documentación fue suficiente y se preparó simultáneamente con la declaración de impuestos, y la misma fue proporcionada a la Administración Tributaria dentro de los 30 días a partir del requerimiento.

Independientemente del diseño de sanciones para afrontar omisiones formales o sustantivas, resulta importante considerar otras sanciones no pecuniarias, que de manera complementaria motivan el cumplimiento voluntario. En algunos casos, el efecto de estas sanciones puede ser significativamente más eficaz que el de las sanciones pecuniarias, al evitar en forma oportuna que un riesgo de incumplimiento se materialice. Dado el alto costo que representa para los contribuyentes el cumplir debidamente con el régimen de precios de transferencia, la relevancia de los sujetos del mismo y la resistencia de algunos contribuyentes a cumplir con requerimientos de información; este tipo de sanciones podrían jugar un papel clave para motivar el cumplimiento.

Las sanciones no pecuniarias permiten a los contribuyentes incumplidores reaccionar rápidamente ante su aplicación -luego del debido proceso-, cumpliendo correctamente con sus obligaciones formales para evitar los perjuicios que éstas generan al negocio. Por su parte, la administración tributaria debe arbitrar los medios necesarios para levantar las sanciones en el menor tiempo posible al comprobar el cumplimiento. Respecto de incumplimientos materiales, la sanción no pecuniaria también tiene un

efecto relevante, pero su aplicación depende usualmente de un proceso más largo que el que involucra infracciones formales.

Cada país deberá considerar los casos en que se aplicará la sanción, la gravedad de la pena y el impacto que éstas podrían generar; para evitar afectar significativamente sectores económicos claves para el país, por ejemplo, en tiempos de crisis.

Un ejemplo de sanción no pecuniaria consiste en el bloqueo e inactivación del registro o cédula tributaria de un determinado contribuyente, lo cual lo inhabilita en sus operaciones cotidianas. Este procedimiento emana de un incumplimiento generalizado y recurrente en las obligaciones tributarias, y se puede definir como una medida cautelar por medio de la cual la Administración Tributaria restringe la operación de un contribuyente cuando éste se enmarque en alguno(s) del(de los) supuesto(s) de incumplimiento, por ejemplo, en obligaciones pendientes de regularizar y mora por más de un determinado plazo, omiso en más de un determinado número de declaraciones, no presentación de información requerida directamente por la Administración Tributaria, etc.

Cuando un registro o cédula tributaria se bloquea mediante este procedimiento, el contribuyente podría no realizar trámites tales como, solicitar autorización de facturación, tramitar solicitudes de devolución/compensación, e importar/exportar. Por ejemplo, en Colombia y algunos otros países latinoamericanos no procederían los beneficios fiscales, así como los costos o deducciones en las cuales figure como proveedor o prestador de servicios en trámites de devolución. Es importante mencionar que el bloqueo del registro o cédula tributaria no exime al contribuyente de sus deberes formales y sustantivos con la Administración Tributaria.

En España esta medida se conoce como "revocación del número de identificación fiscal" lo cual deja sin efecto el registro o cédula tributaria cuando se constatan los siguientes hechos: inexistencia de actividad u objeto social declarado, no desarrollo de la actividad en el domicilio declarado, no aportación del documento de identificación fiscal definitivo, contribuyente declarado no localizado o con baja provisional del registro. La revocación es publicada en un boletín del Estado previa audiencia con el interesado, y sus efectos ante la Administración Tributaria son la baja automática en el registro de operadores y exportadores, no expedición de certificados tributarios para contratar con el Estado ni para obtener ayudas o subvenciones y bloqueo de servicios tributarios. Sus efectos externos se traducen en impedir nuevas inscripciones en el registro público, el bloqueo en el registro mercantil y el bloqueo de cuentas bancarias.

Una medida similar deriva de aquellos contribuyentes que han cesado en el cumplimiento de las obligaciones de presentación de declaraciones. En otras palabras, la inactivación del registro puede tener consecuencias parecidas a las del bloqueo, pero se basa exclusivamente en la no presentación de declaraciones. Este mecanismo obliga a que el contribuyente que requiere la reactivación actualice sus datos en el momento en que presentan dicho requerimiento ante la Administración Tributaria. Esta práctica puede incluso cumplir un segundo propósito, ya que se han detectado casos en que los números de inscripción inactivos son utilizados fraudulentamente.

Otras administraciones tributarias han optado por bloquear el uso de claves para acceder a su portal de internet por parte de los contribuyentes con estatus de no ubicados o que no han presentado declaraciones por un tiempo determinado, con el único fin de establecer contacto directo con el contribuyente. En el caso de México, la norma establece la revocación de los certificados para emitir facturas y bloqueo del registro o cédula fiscal. Por ejemplo, estas situaciones se dan cuando las Autoridades Tributarias:

- ▶ Detectan que los contribuyentes, en un mismo ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.
- ▶ Durante el procedimiento administrativo de cobro de un crédito fiscal no localicen al contribuyente o éste desaparezca.
- ► En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado, éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones no cubiertas, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.

Al respecto, se recomienda que este tipo de medidas se utilicen según las necesidades y realidad de la jurisdicción que las requiera y que la regulación incorpore la prevención del fraude fiscal, evitando afectar a contribuyentes con incumplimientos menores sobre conductas de bajo riesgo para los que la Administración Tributaria puede aplicar otro tipo de medidas. Asimismo, si la medida implementada es la inhabilitación del registro o cédula tributaria se recomienda que la Administración Tributaria comunique oportunamente a los contribuyentes de este suceso y ofrezca mecanismos ágiles para que, una vez subsanados los incumplimientos, se reactive el registro rápidamente.

Cabe destacar que la aplicación de sanciones pecuniarias no necesariamente debería excluir la posibilidad de aplicar concurrentemente sanciones no pecuniarias de carácter administrativo. Asimismo, las sanciones – pecuniarias y no pecuniarias – deben ser aplicadas asegurando el derecho de audiencia, y equidad en la norma.

El uso de sanciones no pecuniarias por parte de las autoridades debe prever límites preestablecidos y mecanismos de revocación igualmente efectivos que permita a las autoridades revocar la sanción cuando el contribuyente demuestre el cumplimiento de la obligación correspondiente. En el caso de precios de transferencia, dada su naturaleza subjetiva, ante infracciones materiales, las sanciones no pecuniarias deben aplicarse cuando exista deuda firme no ingresada al fisco. En el caso de infracciones formales, tanto pecuniarias como no pecuniarias, relacionadas con la veracidad de la información contenida en regímenes de información, podría ser más compleja la aplicación de sanciones si la administración tributaria no tiene cómo demostrarlo.

A estos fines, se recomienda revisar el Modelo de Código Tributario del CIAT⁴⁶, que en su Título IV "Infracciones y Sanciones Tributarias", brinda recomendaciones sobre cómo diseñar un sistema sancionatorio adecuado y moderno. Asimismo, para efectos administrativos relacionados con la gestión de obligaciones formales y sustantivas, se recomienda revisar el Manual sobre Recaudación y Cobranza del CIAT⁴⁷, que presenta una recopilación de buenas prácticas Iberoamericanas en la materia.

4.5.2. Ejemplos de propuesta (Genérica/Específica)

Una fórmula sancionatoria debe respetar los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad subjetiva, proporcionalidad y no concurrencia/doble sanción. Los elementos críticos del régimen sancionatorio que se propone – más allá del régimen general que tenga cada país – para infractores obligados al régimen en materia de tributación internacional y de precios de transferencia, radican principalmente en la identificación de conductas que no son usuales ni deseables en la generalidad de contribuyentes, en la definición de responsabilidades y en la severidad de las sanciones; con el último objetivo que éstas tengan un impacto significativo entre los contribuyentes más representativos del segmento de grandes contribuyentes.

Conceptos	Desarrollo
Ámbito de aplicación de la propuesta:	Constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustantivas/materiales o formales, por comisión o por omisión, definidas en las normas de rango legal. La existencia de ocultamiento o la utilización de medios fraudulentos constituyen los criterios básicos para distinguir la gravedad de las infracciones (leves, graves o muy graves). El mero incumplimiento de una obligación sustantiva o formal no implica la comisión de un "ilícito" tributario, sino que ello depende de su tipificación como tal.
Infracciones formales a considerar:	En términos generales, las infracciones formales más usuales relacionadas con las obligaciones de precios de transferencia son: Preparar y mantener libros, registros contables y cualquier otra documentación que solicite la Administración Tributaria. Presentar declaraciones informativas. Facilitar el proceso de control por parte de la Administración Tributaria. Informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
Infracciones sustantivas/ materiales:	 Las infracciones sustantivas/materiales comunes relativas a las obligaciones de precios de transferencia se derivan de las siguientes conductas: Omitir la presentación de declaraciones, auto-determinaciones o declaraciones necesarias para la liquidación administrativa del tributo. Esta infracción se configura cuando los obligados no presenten las declaraciones con la información completa requerida para que la Administración Tributaria determine la cuota tributaria a pagar. La base de la sanción podría constituirse por el importe determinado de oficio por la Administración Tributaria. Presentar declaraciones, auto-determinaciones o declaraciones necesarias para la liquidación administrativa inexacta. Esta infracción se configura cuando los obligados tributarios dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias por medio de la presentación de declaraciones o auto-determinaciones inexactas —información no precisa o clara-, o por medio de la presentación de declaraciones necesarias para la liquidación administrativa inexacta.

⁴⁶ Puede consultar el Modelo de Código Tributario del CIAT en el siguiente enlace: https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5307

⁴⁷ Puede consultar el Manual sobre Recaudación y Cobranza del CIAT en el siguiente enlace: https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5480

Conceptos	Desarrollo
Formas de defraudación, que debe considerar la norma.	 Ejemplos de actos que, de realizarse, configurarían por si mismos una defraudación: Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Presentar declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria. Llevar contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa; registrar asientos, registros o importes falsos. Emplear facturas o documentos falsos o falseados. Utilizar personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o las ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria, cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.
Tipos de sanciones:	 Pueden dividirse entre principales y accesorias, pudiendo ambas ser concurrentes: Ejemplos de penas principales: Multa: puede ser proporcional o una suma fija. Se considera adecuado la implementación de importes proporcionales al valor de las transacciones. Ello evita la desactualización de los valores y permite justificar adecuadamente el impacto de la multa en las operaciones objeto de la multa. Decomiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla. Clausura temporal de establecimiento. De acuerdo a la doctrina internacional, la pena de clausura no debería ser concurrente con multas pecuniarias. Ejemplos de penas accesorias: Inhabilitación para ejercer actividades. No acceso a subvenciones públicas/crédito fiscal, inhabilitación para participar en licitaciones públicas y pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un plazo acorde a la gravedad de la infracción. Suspensión del registro o cédula tributaria de contribuyentes, lo cual dependiendo de los procedimientos puede tener impacto en la realización de trámites u operaciones vitales para el contribuyente (facturar, importar/exportar, operaciones bancarias, etc.) Otros. Es importante tomar en consideración el "principio de no concurrencia", que declara que no es posible sancionar con multa pecuniaria penal y administrativa por los mismos hechos, lo que implicaría la imposibilidad de acumular una pena privativa de libertad con multa pecuniaria.
Reducción de sanciones:	Se recoge una tendencia de las legislaciones tributarias modernas que premian el comportamiento reparador del sujeto infractor. En este sentido, se le da relevancia a la figura del cumplimiento espontáneo, que se caracteriza por disponer de un tratamiento favorable para aquella conducta consistente en resolver una situación de incumplimiento sin que medie previa actuación de la Administración Tributaria. Dada la subjetividad del tema analizado "precios de transferencia", puede ser compleja la justa aplicación de sanciones. En casos determinados es recomendable considerar reducciones de penas ante el correcto cumplimiento por parte de contribuyentes luego de notificada la infracción.
Contribuyentes exceptuados de la norma:	Toda norma sancionatoria debe contemplar supuestos bajo los cuales se exime de responsabilidad al sujeto, pese a que se haya dado el incumplimiento desde el punto de vista objetivo. Por ejemplo: caso fortuito, casos generados bajo estado de necesidad, fuerza mayor, error de derecho o de prohibición, errores de tipo o de hecho, incorrecto funcionamiento de sistemas informáticos, entre otras.
Criterios de graduación:	No es recomendable definir un importe de sanción fijo, ya que las situaciones que se pueden dar son variadas, al igual que las características de los contribuyentes. Se propone considerar rangos en el importe de sanciones y consecuentemente un criterio de graduación. Por ejemplo, ante casos de reincidencia (cuando el sancionado, por sentencia o resolución firme cometiere un nuevo ilícito del mismo tipo en un período determinado) y reiteración (cuando el imputado incurriere en un nuevo ilícito del mismo tipo, sin que mediare una condena por sentencia o resolución firme dentro de un período determinado).

Conceptos	Desarrollo
Responsabilidad subjetiva:	El control de los precios de transferencia, requiere de un nivel detallado de información sobre las funciones, activos y riesgos involucradas en las transacciones vinculadas. El personal que se desempeña en determinadas áreas ajenas a la financiera o tributaria, suele prestar testimonio/información no siendo necesariamente parte de la planificación tributaria. Por esta razón, es importante definir de manera precisa sobre quién recae la responsabilidad de dicha información. En el caso de personas jurídicas y colectividades o unidades económicas, la responsabilidad subjetiva se debería tener por configurada en tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas naturales involucradas, y sin perjuicio de éstas. Las entidades o colectividades y los patronos en general deberían ser responsables por las sanciones pecuniarias aplicables a los ilícitos tributarios cometidos por sus dependientes en su actuación como tales en tanto se compruebe su falta al deber de vigilancia sobre éstos que hubiera impedido la infracción, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los sujetos indicados como partícipes.
Responsabilidad solidaria de sujetos intervinientes en la comisión de la infracción:	Los causantes colaboradores deberían ser solidariamente responsables por sus actos. Estos serían, por ejemplo, cómplices e instigadores, terceros que faciliten por su culpa o dolo una infracción y/o aquellos que para su provecho personal o el de un tercero, lleve a cabo acciones tendientes a cometer una infracción. Por ejemplo, los profesionales, asesores e intermediarios tributarios deberían ser sujetos de una sanción significativa, cuando participen en el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación ⁴⁸ . Las tendencias recientes en el derecho comparado van en la línea de ligar la sanción ya sea con los honorarios del profesional, a una multa diaria desde que se ofrece una alternativa de planificación tributaria abusiva hasta que es descubierta, o a la propia cuantía de la deuda tributaria evadida por el cliente o de la multa aplicada a éste. Esta sanción debería ser acompañada de una política general de relación con los asesores fiscales que evite este tipo de conductas.

La siguiente propuesta se basa en el Modelo de Código Tributario del CIAT y en la experiencia de países que cuentan con regímenes especiales sancionatorios para casos que involucran incumplimientos en el ámbito de fiscalidad internacional y precios de transferencia. Asimismo, se adiciona una propuesta que habilita a la Administración Tributaria la imposición de sanciones de carácter no pecuniario.

Al respecto, cabe destacar que el enfoque planteado tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas/materiales, principalmente por parte de empresas multinacionales, siendo conscientes que, el ámbito bajo estudio es mucho más amplio, debiendo los países interesados en implementar mejoras a su régimen sancionatorio, observar otros aspectos que hacen al régimen general y que merecen atención.

El Modelo de Código Tributario del CIAT, actualizado en mayo de 2015, representa una herramienta a considerar como punto de partida en el diseño de un régimen sancionatorio según las necesidades de cada jurisdicción. Lo cual se desarrolla a continuación:

⁴⁸ Considerar que en los casos de abuso fiscal podrían no proceder "a priori" ciertas sanciones, por tratarse de casos en los cuales no existe antijuridicidad. En estos casos, antes de la aplicación de una cláusula anti-abuso, la configuración legal hecha por el contribuyente sería lícita.

Artículo del Título IV del Código Tributario del CIAT	Tema	Comentarios
159	Causantes o colaboradores.	n.d.
160	Participación de profesionales en la comisión de ilícitos tributarios.	n.d.
161	Responsabilidad Subjetiva.	n.d.
162	Eximentes de responsabilidad.	n.d.
163	Responsabilidad solidaria de sujetos intervinientes en la comisión de la infracción.	n.d.
Numeral 2 del Artículo 165	Tipos de sanciones. Accesorias.	Este Artículo brinda ejemplos de sanciones accesorias, no pecuniarias. A estos ejemplos se podrían agregar otros casos, tales como la inhabilitación del número de identificación tributaria, lo cual puede derivar en la imposibilidad de facturar e importar/exportar, entre otros. Asimismo, se puede considerar el bloqueo preventivo de cuentas bancarias, la publicación de infractores tributarios, u otras acciones. El Manual de Recaudación y Cobranza del CIAT brinda ejemplos adicionales.
166	Graduación de las sanciones: reglas de determinación.	n.d.
167	Criterios de graduación.	n.d.
168	Reducción de sanciones.	n.d.
169	Intereses sobre sanciones.	n.d.
170	Infracciones materiales.	n.d.
171	Infracciones materiales por omisión, inexactitud u obtención o aplicación indebida de devoluciones o compensaciones.	Las infracciones materiales descritas en el artículo 171 serán sancionadas con una multa pecuniaria que represente un porcentaje sobre el importe ajustado (o la base que se defina a los efectos) ⁴⁹ .
176	Infracciones formales relacionadas con la obligación de emitir y portar o conservar comprobantes.	En los casos de infracciones formales relacionadas con el cumplimiento de regímenes de información por parte de sujetos
177	Infracciones formales relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables y tributarios.	obligados al régimen de precios de transferencia y la obligación de colaborar con las acciones de control de la Administración Tributaria, se recomienda considerar multas pecuniarias,
178	Infracciones formales relacionadas con la obligación de declarar.	estableciendo un límite inferior y un límite superior que permita una adecuada graduación de acuerdo a la gravedad de la conducta. Dada la envergadura de los sujetos que usualmente
179	Infracciones formales relacionadas con la obligación de permitir el control.	son obligados a regímenes de precios de transferencia (empresas multinacionales) y la cuantía de sus transacciones,
180	Infracciones formales relacionadas con la obligación de informar y comparecer.	el límite inferior debe ser lo suficientemente significativo como para motivar el cumplimiento. Claramente, lo significativo del monto de la multa, obedece al tamaño de los negocios de cada país ⁵⁰ .

⁴⁹ Observar el numeral 2 del Artículo 173 del Código tributario del CIAT. Sanciones aplicables.

⁵⁰ El Artículo 175 del Modelo de Código Tributario del CIAT trata sobre infracciones formales relacionadas con el proceso de inscripción. Este artículo no fue considerado, entendiendo que los sujetos que actúan en el ámbito bajo estudio suelen cumplir con estas obligaciones, no representando ello un riesgo relevante a efectos de precios de transferencia.

Condiciones mínimas para una óptima implementación de los elementos planteados:

- Aspectos normativos de rango legal:
 - ▶ Definir claramente las obligaciones y los obligados.
 - Definir claramente las infracciones, debiendo éstas estar expresamente definidas en una norma de rango legal. Las normas reglamentarias y administrativas podrán integrar la conducta debida cuya violación constituye infracción tributaria.
 - Definir claramente las sanciones y el mecanismo de aplicación (e.g. procedimientos, graduación, etc.).
- ► Contar con procedimientos que permitan identificar incumplimientos relacionados con la presentación de regímenes de información e inconsistencias en su contenido.
- ► Contar con sistemas informáticos adecuados para aplicar los referidos procedimientos recibir y procesar regímenes de información –, e identificar incumplimientos de manera oportuna.
- Contar con acceso a fuentes de información suficientes que permita corroborar la información que proporciona el contribuyente, con el objetivo de identificar información inconsistente.
- ► Contar con un régimen general sancionatorio robusto y moderno, sobre el cuál se pueda apoyar un régimen especial más gravoso de ser necesario-para sujetos al régimen de precios de transferencia.
- ► Contar con procedimientos tributarios que permitan una aplicación oportuna y equitativa de las sanciones, como así también, en el caso de sanciones no pecuniarias, la posibilidad de levantar las sanciones de manera ejecutiva ante la comprobación efectiva del cumplimiento por parte del contribuyente.
- ► Contar con criterios predefinidos para la graduación de sanciones de acuerdo a la gravedad de los hechos, a fin de evitar decisiones arbitrarias o inequitativas por parte de los funcionarios.
- ► Contar con la posibilidad de reducir sanciones ante esfuerzos de cumplimiento, en casos bien definidos.
- ► Contar con personal capacitado para ejecutar las acciones de control, identificación de infracciones y aplicación de sanciones.
- ► Contar con procedimientos adecuados de control y seguimiento, luego de la aplicación de las sanciones.
- ► Contar con iniciativas de cumplimiento cooperativo, para que de manera preventiva, evite el comportamiento tributario agresivo por parte de intermediarios/asesores tributarios y empresas.

Referencias bibliográficas

- ▶ Bantekas, L., (2008) The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes. pp. 184. Colombia.
- ▶ Bernal, G, et. al., (febrero de 2014). Acuerdos Conclusivos Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, n. XIV. pp. 7, 8-13, 21, 27. México.
- ▶ Biçer, R., (marzo/abril 2014). The Effectiveness of Mutual Agreement Procedures as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes, International Transfer Pricing Journal.pp.79
- ► Compliance Management of Large Business. (2009) OECD.
- ▶ Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. (2004) OECD.
- ► Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning. (2011) OECD
- ► Cuadra Ramírez, J.,(2014) Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia. p. 14. México: SCJN.
- ▶ DLA Piper. (2017). APA & MAP Country Guide 2017 Managing uncertainty in the new tax environment. pp.5.Canadá.
- ► Federal Department of Finance State Secretariat for International Financial Matters Tax Division's. (Junio 2016) Fact Sheet on the Mutual Agreement Procedure. p.p. 2 y 3, referido en Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report, Switzerland (Stage 1).pp. 11. (2017) OECD.
- ► Guidelines for requesting Mutual Agreement Procedure ("MAP") assistance in Ireland Part 35-02-08, actualizado por última vez en 2017, Ministerio de Finanzas de Irlanda.
- ▶ Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment. (2013) OECD.
- ▶ Internal Revenue Manuals, Parte 4, capítulo 69, sección 2, Estados Unidos.
- ▶ International Tax Review. (18 de diciembre de 2017) India: How to resolve disputes in India.
- ► Large Business Income Tax Strategy. (2013) Australian Taxation Office.
- ▶ Large Business and Tax Compliance. (2014) Australian Taxation Office.
- ▶ Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report, United Kingdom (Stage 1), OCDE, 2017, p. 11.

- ▶ Manual CIAT-GIZ sobre gestión de riesgos de incumplimiento tributario. (2016) CIAT.
- ▶ Modelo de Código Tributario del CIAT (actualizado a mayo 2015).
- ▶ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. ACCIONES 8 a 10 Informes finales 2015. OCDE (2015). París.
- ▶ Prodecon (18 de diciembre de 2017). La figura de la "queja" o "reclamación".
- ▶ Public Discussion Draft. BEPS ACTION 10: DISCUSSION DRAFT ON THE TRANSFER PRICING ASPECTS OF CROSS-BORDER COMMODITY TRANSACTIONS. OCDE (2014). Paris.
- ▶ Risk Management Guide for Tax Administrations. (2006) European Commission.
- ► Sánchez, A. (31 de mayo de 2017) Recupera SAT 19 mil mdp vía acuerdos, Reforma online.
- ► Tax Administration Diagnostic Assessment Tool, Field Guide. (2015) IMF.
- ► Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, secciones 124 y 125, Reino Unido.
- ▶ Uribe Guerrero, C. (enero, 2014). Antecedentes en Prodecon, en Memorias del Foro: Prodecon: Acuerdos Conclusivos Solución Anticipada de Procedimientos de Fiscalización, Prodecon. pp. 31-33. Recuperado de http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones#memorias
- ▶ Working with Large Business. (2013) HM Revenue & Customs.
- ▶ Züger, M., (2002). Conflict Resolution in Tax Treaty Law, 30 Intertax 10. pp. 342.



WWW.CIAT.ORG

