

UNA REVISIÓN A LA PROBLEMÁTICA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN AMÉRICA LATINA EN EL MARCO DE LAS ACCIONES PROPUESTAS POR LA OCDE EN SU PLAN DE ACCIÓN BEPS

José Luis Galíndez Narvaéz y Alfredo Julio Sosa



SINOPSIS

En el presente artículo se abordan las principales acciones en materia de precios de transferencia del reporte del Plan de Acción de Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficio elaborado por la OCDE, y su impacto en el control fiscal de las operaciones comerciales entre partes vinculadas en los países de América Latina, donde la importancia de la problemática ha despertado la atención de las Administraciones Tributarias.

Los Autores: José Luis Galíndez Narvaéz. Licenciando en Administración de Empresas, Magister en Gerencia Tributaria de la Empresa de la UNIMET, Magister en Derecho Fiscal mención Administración Fiscal de la Université Paris Dauphine - Université Paris I Sorbonne, Doctorado en Derecho Université Paris Dauphine (en curso); Profesor de Postgrado de la Universidad Metropolitana; Profesor de Postgrado de la Escuela Nacional de Hacienda Pública; Instructor de precios de transferencia del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Miembro de la International Fiscal Association (IFA). Alfredo Julio Sosa. Ingeniero en Sistemas de Información (Universidad Tecnológica Nacional). Postgrado en Ingeniería Gerencial. Coordinador del Curso de Precios de Transferencia del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Contenido

1. Las normas de precios de transferencia
2. El plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
3. Del acuerdo político a la normativa tributaria: La necesidad de una implementación rápida de las medidas
4. Conclusiones
5. Bibliografía

El **Plan de acción de Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficio**¹ (o Plan de Acción BEPS²) es un trabajo realizado por la OCDE³ con el objetivo de mejorar los vacíos que existen actualmente en los mecanismos para luchar contra la

evasión fiscal internacional. Dicha Organización ha expresado su preocupación por el uso de esquemas de planificación fiscal agresiva por distintas empresas multinacionales.

En tal contexto, ciertas estructuras empresariales han hecho uso de los convenios para evitar la doble tributación con la finalidad de disminuir sus obligaciones tributarias y en algunos casos eludir las mismas. Si bien es cierto que los convenios fiscales fueron creados para evitar la doble tributación y luchar contra la evasión fiscal internacional, en ciertas ocasiones son instrumentos para generar doble exoneración.

Es de esperar que el Plan de Acción BEPS permita establecer bases comunes en el control fiscal de las operaciones comerciales entre partes vinculadas, y en particular, en los países de América Latina⁴, donde la importancia de la problemática ha despertado la atención de las Administraciones Tributarias.⁵

1. LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La cuestión de la jurisdicción tributaria está estrechamente relacionada con el cálculo de los beneficios: después de determinar que una parte de los beneficios de una empresa proceden de un determinado país y que ese país debería tener derecho a gravarlos, es necesario establecer normas para asignar la proporción

de los beneficios que estará sujeta al impuesto. Las normas sobre precios de transferencia desarrolladas por la OCDE cumplen esta función⁶.

El cálculo de los Precios de Transferencia se basa en el principio internacionalmente aceptado

1. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE 2013*

2. *En Inglés, "Base erosion and profitshifting".*

3. *OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico link <http://www.oecd.org>*

4. *Se tomará como base documental el reporte del Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT) denominado Control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe (2013) Link http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=8068*

5. *El 70% de los países de América Latina contempla normas generales, el 10% de estos países contemplan principios básicos, el 78% cuenta con oficinas o equipos especializados y el 73% realiza inspecciones de campo. Fuente: El control de la manipulación de Precios de Transferencia CIAT.*

6. *Dichas normas fueron denominadas Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Su última edición fue realizada en 2010. OCDE. (Paris, 2010).*

de Plena Competencia o Concurrencia⁷, en virtud del cual, a efectos tributarios, las partes vinculadas deben distribuirse los ingresos como si se tratara de entidades independientes en idénticas o similares circunstancias⁸.

El Principio de Plena Competencia ha sido, para la mayoría de las legislaciones Latinoamericanas, el estándar internacional para regular las transacciones entre partes vinculadas. Dicho principio se basa en comparar una transacción entre partes vinculadas como si hubiese sido realizada entre partes independientes en condiciones similares.

Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes comercializados o de los servicios prestados y las condiciones de la transacción o de la prestación)⁹.

Cuando las operaciones tienen lugar entre empresas vinculadas, puede suceder que las fuerzas del mercado no influyan directamente en sus relaciones de la misma forma.

El principio de plena competencia establece que el precio pactado y las condiciones en las que se desarrollan las operaciones entre entidades vinculadas sean coherentes con aquellas que acordarían empresas independientes en operaciones similares realizadas en circunstancias comparables.

En las operaciones realizadas entre empresas independientes, la remuneración refleja generalmente las funciones desempeñadas por cada una de las entidades, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos. Por consiguiente, al determinar si es posible comparar operaciones con transacciones en el mercado, es necesario un análisis para asegurarse, desde un punto de vista económico, que las características pertinentes de las situaciones que se estudian sean razonablemente comparables.

Uno de los factores clave de dicho análisis consiste en un análisis funcional para determinar y comparar los elementos económicamente significativos de la operación: las actividades realizadas, los activos utilizados, las responsabilidades y los riesgos asumidos por las partes.¹⁰

Este principio, formulado inicialmente por la Sociedad de Naciones¹¹, figura en la legislación de la mayoría de los países y está recogido en los artículos 7 y 9 de los modelos de convenios fiscales de la OCDE y las Naciones Unidas, así como en la práctica totalidad de los convenios de doble imposición.

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias y el informe titulado “La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes”¹² proporcionan orientaciones sobre la aplicación

7. *El criterio de los países miembros de la OCDE continúa siendo el principio de plena competencia como aquel que debe regir la determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas. Este principio tiene un sólido fundamento teórico, ya que ofrece la posición más próxima al funcionamiento del libre mercado en los casos en que se transmiten propiedades (bienes u otros tipos de activos tangibles o intangibles) o se prestan servicios entre empresas asociadas. Aunque no siempre resulte sencillo llevarlo a la práctica, suele determinar niveles apropiados de renta entre miembros de grupos multinacionales, aceptables para las administraciones tributarias.*

8. *Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

9. *Comentario 1.2 de Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE. (Paris, 2013).*

10. *Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

11. *Organismo internacional creado por el Tratado de Versalles, el 28 de junio de 1919. Disuelta el 18 de abril de 1946, siendo sucedida por la Organización de las Naciones Unidas (ONU).*

12. *La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (Link http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/14_Beneficios.pdf. OCDE (Paris, 2008)*

de los artículos 7 y 9 de los convenios que se inspiran en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

El establecimiento de estas directrices fomentó la toma de conciencia de la necesidad de establecer una legislación explícita sobre los precios de transferencia que incluyeran obligaciones documentales¹³ y como consecuencia de ello, cada vez más países han promulgado legislaciones sobre precios de transferencia y exigencias documentales conexas.

Aunque la gran mayoría de los regímenes nacionales de precios de transferencia se basan en el principio de plena competencia, cada régimen nacional tiene sus propias características y refleja las posiciones de cada país en esa materia.¹⁴

Una de las principales premisas en que se basa el principio de plena competencia es que cuanto más importantes sean las funciones, los activos y los riesgos de una de las partes en la transacción, mayor será la remuneración esperada, y viceversa. Por consiguiente, esto crea un incentivo para desplazar las funciones, los activos y los riesgos allá donde su gravamen sea más favorable.

Si bien a veces resulta difícil desplazar determinadas funciones fundamentales, en

cambio los riesgos y la propiedad de los activos tangibles e intangibles pueden, por su propia índole, desplazarse con mayor facilidad.

Numerosas estructuras empresariales de planificación fiscal se centran principalmente en transferir los riesgos más importantes y los activos intangibles, difíciles de valorar, hacia países de menor tributación, donde sus ingresos puedan beneficiarse de un régimen tributario más favorable. Estos mecanismos pueden contribuir o dar lugar a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.

Cabe destacar que el contexto económico contemporáneo se caracteriza por un desplazamiento de la riqueza mundial hacia las economías emergentes. Esta transición tiene sus orígenes en la apertura económica de China e India, proceso que toma forma durante la década de los noventa, y que gana fuerza con el inicio del siglo XXI. La combinación del tamaño de estas economías con su crecimiento intenso y sostenido, y su fuerte demanda de recursos naturales, ha proporcionado un soporte al crecimiento en un gran número de economías emergentes y en vías de desarrollo. Como resultado, el mundo emergente asume mayores cotas de representatividad en la economía global¹⁵. En comparación con Asia, América Latina contribuye marginalmente al desplazamiento de la riqueza hacia emergentes¹⁶.

13. E. LLianares, Sébastien Gonnét et Yohann Bénard, *Gestion stratégique des prix de transfert*, Comenta en su obra “Una buena política de precio de transferencia debe estar soportada por una documentación adecuada y en la actualidad ningún contribuyente dispone tal documentación”. EFE. (Paris, 2006).

14. *Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE. (Paris, 2013).

15. *Perspectivas económicas de América Latina 2014. Logística y competitividad para el Desarrollo*. El presente informe señala: “Si en 2000 el peso relativo de las economías no pertenecientes a la OCDE estaba en el 40% del PIB mundial, esta proporción ha aumentado hasta un 49% en 2010 esperando que aumente hasta un 57% en 2030”. OCDE/CEPAL/CAF (Paris, 2013). p. 68.

16. El reporte indica: “a pesar del período de crecimiento que se registra en la región desde principios del presente siglo, no podemos decir que América Latina se haya convertido en un nuevo polo de crecimiento global.

1.1. El control de las operaciones con partes vinculadas en América Latina y el Caribe

En los países de América Latina y el Caribe, la evolución en el control de los precios de transferencia ha sido dispar. Si clasificamos los países, tomando en consideración una serie de indicadores, tales como el tiempo en que fueron emitidas e implementadas las legislaciones, el avance en materia de control/auditoría y los aspectos vinculados con los recursos humanos; podríamos definir cinco grupos¹⁷.

Un **primer grupo**, conformado por aquellos países que han implementado normas desde hace más de una década, como es el caso de Argentina, Brasil y México; un **segundo grupo** de países, que ha implementado legislaciones más tarde, pero que han logrado avances sustantivos, como es el caso de Chile, Ecuador, República Dominicana y Venezuela.

En todos los países que integran estos dos primeros grupos, las legislaciones cubren todos o la mayoría de los aspectos que permiten el control de los precios de transferencia y tienen unidades dedicadas exclusivamente al control de estos, obligaciones de documentación, auditorías, así como, casos en tribunales.

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

Un **cuarto grupo** de países, se encuentra en una etapa más prematura de desarrollo de la normativa, dado que si bien sus legislaciones ya han sido promulgadas, estas recién han entrado en vigencia o no han entrado en vigencia aún.

De igual modo, sus unidades de precios de transferencia se encuentran en proceso de formación. En este grupo observamos a El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá.

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

La mayoría de las administraciones tributarias de los países de la región han llevado a cabo auditorías para el control de precios de transferencia, aunque en algunos casos, como producto de las normas adoptadas, sin considerar los elementos guiados por las pautas internacionales que han marcado las directrices de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico (OCDE).

La heterodoxia en la región se observa en:

- El uso del método descrito en la normativa argentina.
- Los métodos para determinaciones la determinación de precios de mercado en operaciones hoteleras en República Dominicana.
- Los “regímenes de protección” o “safe harbours” para maquiladoras en México.
- Los métodos de márgenes fijos brasileños que han generado grandes discusiones en el seno de los foros tributarios internacionales.

Todos ellos han marcado pautas internacionales y respuestas para los países que los han adoptado al momento de contrarrestar la planificación abusiva de los precios de transferencia.

17. Clasificación realizada sobre datos de 2012 procedentes del informe denominado *Control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe*. CIAT. (Panamá, 2012).

Sin duda se ha desarrollado una escuela de aprendizaje y de réplica de buenas prácticas y de experiencia en los países de la región. Por ejemplo, cinco de los países (Brasil, Ecuador, Guatemala, Perú y Uruguay) recogieron la experiencia de Argentina e implementaron medidas similares a la del sexto párrafo¹⁸ de su normativa para valoración de bienes con cotización en mercados transparentes o “commodities”¹⁹, cuando interviene un intermediario situado en el exterior.

En consecuencia, la distribución de las bases imponibles de los grupos internacionales entre jurisdicciones fiscales en América Latina sigue basándose en el principio de plena competencia, en particular de los Principios emanados en la Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, sin embargo algunos países de la región han implementado algunas alternativas para el control de transacciones entre partes vinculadas, distinta al principio de plena competencia.

Sobre este tema en particular se debe decir que los problemas de precios de transferencia en América Latina se basan en:

- La redacción de la legislación.
- La capacitación de los inspectores.
- El conocimiento de las cadenas globales de valor (CGV)²⁰, la estructura y funcionamiento de negocios y/o sectores económicos.
- El acceso de información con la finalidad de realizar la comparación de una transacción vinculada con una transacción independiente.

- La poca efectividad en los mecanismos de intercambio de información fiscal entre administraciones tributarias.

Ahora bien, la adaptación de medidas legislativas y del desarrollo de capacidades administrativas a las necesidades estratégicas y a los recursos fiscales de cada país puede constituir uno de los factores de éxito para la implementación del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En general, esto significa:

- Priorizar las actividades de cumplimiento y control en materia de precios de transferencia en función de las circunstancias de cada economía y, en particular, del tipo de comercio internacional, de su complejidad y del número de grandes contribuyentes afectados
- Fijar objetivos de cumplimiento y control realistas, y que tomen en cuenta las capacidades de la administración.
- Establecer condiciones de cumplimiento de la normativa que sean razonables para los contribuyentes de acuerdo con la importancia del comercio internacional.

Si bien es cierto que el principio de plena competencia ha funcionado eficazmente en la gran mayoría de los países de la región, y constituyen unos de los métodos más seguro para disminuir los riesgos de doble tributación y los riesgos de doble exoneración, “los límites

18. *La ley argentina incorporó seis párrafos al artículo 15 de la ley del impuesto dando marco legal a la aplicación del denominado sexto método. El párrafo sexto, establece la aplicación de un “mejor método” para el caso de exportaciones realizadas a sujetos vinculados que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería. Ese mejor método ordena considerar el precio de mercado transparente para el día de la carga de la mercadería. Países como Uruguay y Brasil han extendido la regulación, a las operaciones de importación incorporando algunos criterios propios en su aplicación.*

19. *Los commodities se caracterizan por poseer un valor de referencia en mercados definidos geográficamente con entrega inmediata o futura, son bienes intercambiables con otros del mismo tipo, su calidad suele diferir muy poco, siendo esencialmente uniforme sin distinciones entre productores.*

20. *“Estas redes permiten a los países especializarse en actividades concretas del proceso productivo, sin necesidad de asumir todos los pasos necesarios para la producción final del bien. Adicionalmente, en América Latina los servicios aparentan ser, en el caso de algunas industrias de manufacturas y de productos primarios, como otra fuente potencial de valor agregado”. Perspectivas económicas de América Latina 2014. Logística y competitividad para el Desarrollo. OCDE/CEPAL/CAF 2013. (Paris, 2013) p. 21.*

del principio de plena competencia plantean preguntas sobre la posibilidad de una base alternativa para la asignación de grupos de bases imponibles entre jurisdicciones fiscales²¹.

La OCDE reconoce que las normas nacionales que regulan la tributación internacional y las normas internacionalmente se caracterizan por un bajo nivel de integración mientras que el entorno actual de los contribuyentes a escala

mundial se caracteriza por una evolución constante, en gran parte, sostenida por las tecnologías de la información y la comunicación.

Es por ello que hizo eco de las preocupaciones planteadas por el traslado de beneficios, formulando un Plan de Acción del cual discutiremos algunas de sus acciones referidas directa e indirectamente al tratamiento de los Precios de Transferencia.

2. EL PLAN DE ACCIÓN DE LA OCDE CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS²²

En el cambiante entorno de la imposición internacional, una serie de países han expresado su preocupación por el modo en que los estándares internacionales en que se basan los tratados bilaterales distribuyen las potestades impositivas entre los países de la fuente y de residencia.

Este Plan de Acción se centra en solucionar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, aunque las acciones que propone para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios restaurarán la imposición tanto en la fuente como en la residencia en una serie de casos en que, de otro modo, los ingresos transfronterizos quedarían sin gravar o lo estarían con muy baja imposición, tales acciones no están directamente dirigidas a cambiar los estándares internacionales actuales sobre la distribución de las potestades impositivas respecto de los ingresos transfronterizos²³.

La labor promovida por la OCDE relativa a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios comprende los trabajos sobre:

1. **Los bienes intangibles**, cuya finalidad es precisar las normas sobre los precios de transferencia relativas a la utilización y la transferencia de bienes intangibles y precisar las obligaciones de índole económica que deben respetarse en los acuerdos de los contribuyentes,
2. **Las obligaciones documentales**, cuya finalidad es simplificar el cumplimiento tributario a la vez que, simultáneamente, proporcionan a los Estados información más útil para evaluar los riesgos asociados a los precios de transferencia, y
3. **Las normas de exención de responsabilidad** (“safe harbours”), cuya finalidad es articular mecanismos para resolver eficazmente los problemas menos controvertidos en relación con los precios de transferencia, a fin de que se preste más atención a la delicada cuestión de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

21. Bernard Castagnede. *Précis de Fiscalité Internationale*. (Paris, 2010) p. 100.

22. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE. (Paris, 2013).

23. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE. (Paris, 2013).

Por otro lado se mencionan los trabajos sobre:

- 1. La reorganización de empresas**, en los que se examinan aspectos de los precios de transferencia relativos a la reorganización de empresas y, en particular, se examinan por primera vez las cuestiones relativas a la distribución del riesgo.
- 2. Los métodos basados en los beneficios**, que han dado lugar a nuevas orientaciones sobre la elección del método de precios de transferencia más adecuado para cada situación, y la aplicación práctica de los métodos de beneficio transaccional.
- 3. La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes**, en los que se examinan las cuestiones relativas a la atribución de los ingresos a las operaciones de las sucursales de conformidad con el principio de plena competencia.

En resumen este Plan de Acción busca optimizar los instrumentos nacionales e internacionales contra la erosión de la base imponible y los beneficios. En ese sentido la OCDE, propone algunas medidas para mejorar las normas existentes, estableció un plazo de dos años para realizar las acciones, así como los recursos necesarios y la metodología a seguir para la puesta en marcha del plan.

2.1. El plan de acción y el contexto latinoamericano

Reconociendo que el traslado de beneficios es un problema global que afecta claramente a

la movilización de recursos domésticos en los países en desarrollo, la OCDE ha organizado hasta el momento dos eventos regionales.

El primero de ellos se celebró en Seúl y el segundo, del cual expondremos en este trabajo, en Bogotá el 27 y 28 de febrero de 2014²⁴ reuniendo en este último caso a los países y organizaciones de América Latina y el Caribe.²⁵

En la reunión realizada en la ciudad de Bogotá se discutió sobre las implicaciones que las prácticas de erosión de bases tienen para los países de la región de América Latina y el Caribe, así como los desafíos particulares a que éstos se enfrentan para hacer frente a los problemas del traslado de beneficios y los retos para las Administraciones de los países de la región a la hora de implementar los nuevos estándares que resulten del Plan de Acción BEPS, entre otras cuestiones relacionadas.

En ese orden de ideas sobresalen dos mensajes de la reunión que los autores entienden centrales a la problemática latinoamericana:

- La relativa disparidad en el grado de desarrollo de los sistemas fiscales de la región, con especial atención a la fiscalidad internacional, indican que no existe una problemática única, y que por tanto las soluciones deben atender a todas las situaciones.
- Para los países en desarrollo es crucial que las medidas de política fiscal que resulten sean susceptibles de aplicación práctica, teniendo en cuenta las limitaciones existentes actualmente sobre la capacidad de las Administraciones y del acceso a la información

24. *Consulta Regional sobre Erosión de Bases y Traslado de Beneficios Bogotá - Colombia Febrero de 2014*, Link <http://www.oecd.org/ctp/resumen-LAC-consulta-regional-BEPS.pdf>

25. *El evento ha reunido a 78 participantes de 15 países de la Región de América Latina y el Caribe, así como representantes de 10 organizaciones regionales e internacionales, incluyendo a la OCDE, el Centro de la OCDE de Corea, el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la OCDE, el FMI, el CIAT, el G20, USAID, ITC, el BID, COSEFIN, GIZ y la Commonwealth of Nations. También estuvieron presentes organizaciones representativas del mundo empresarial (BIAC, a través de aliados regionales y colombianos como Repsol, Unilever y la Asociación Nacional de Industriales-ANDI) y de la sociedad civil (entre ellas: TUAC, TJN, BEPS Monitoring Group, Global Alliance for Tax Justice y Latindadd).*

Además, se trataron diversas cuestiones que en el contexto del tratamiento de los Precios de Transferencia podemos citar:

1. La erosión de la base a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros (en concordancia con la Acción 4 del Plan de Acción BEPS).
2. La prevención de la competencia fiscal perniciosa entre los países de la región (Acción 5 del Plan de Acción BEPS).
3. La prevención del abuso en la tributación de las rentas derivadas de la extracción de recursos naturales, y el análisis de medidas legislativas adoptadas por países de la región, entre ellas el llamado “sexto método”²⁶
4. La clarificación del tratamiento fiscal de los intangibles, especialmente en relación con las regalías (Acciones 8-10 del Plan de Acción BEPS).
5. La erosión de bases mediante pagos por servicios recibidos de la oficina central (Acción 10 del Plan de Acción BEPS).
6. La conveniencia de una documentación más eficaz y armonizada de precios de transferencia, incluyendo el informe país-por-país, sin llegar a imponer una carga demasiado onerosa a empresas y administraciones fiscales (Acción 13 del Plan de Acción BEPS).

A continuación abordaremos los puntos más importantes de las referidas acciones que fueron destacadas en la reunión de Bogotá y que la OCDE intenta desarrollar.

2.1.1. La limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros²⁷

Sin lugar a dudas la disminución de la base imponible mediante la deducción de costos financieros es un tema destacado dentro de la agenda de los Precios de Transferencia para cualquier país que requieran la afluencia de gran cantidad de fondos del exterior vía empresas matrices o entidades financieras de grupos económicos para el desarrollo de los emprendimientos comerciales y productivos.

Conociendo dicha problemática el Plan de la OCDE tiene por objetivo:

- Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones.
- Establecer orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones interbancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro.

26. *El llamado Sexto Método, tiene por objetivo evitar la triangulación tributariamente nociva en operaciones que involucran productos primarios con cotización conocida. Estrictamente, no se trata de un método en el contexto de los métodos descritos por la OCDE, sino que perfecciona un instrumento antiabuso, aplicable a situaciones en las que existe sospecha de planificación nociva en la operatoria internacional, cuyo objeto refiere a bienes fungibles que son operados en fuertes volúmenes, como sucede con los commodities.*

27. *Acción 4. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

2.1.2. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

Antes de la revisión de 2010, las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia de la OCDE no proporcionaron una definición general de “sustancia económica”, ni tampoco aclaraban, en términos generales, cómo tratar la sustancia económica de una operación vinculada cuando esta difiere de su forma²⁸.

Las Directrices 2010²⁹ ofrecen pautas sobre la posibilidad de que una administración tributaria cuestione los términos contractuales cuando no sean coherentes con la sustancia económica de la operación, o cuando no se ajusten a la conducta de las partes, sin embargo, el significado de dicho tratamiento se encuentra abierto a muchas interpretaciones. En ese sentido, es una lástima que se carezca de una orientación. Lo es también el hecho de que el borrador de Reestructuración Empresarial de la OCDE (2008), no tuvo en cuenta el tratamiento de sustancia económica, concentrándose sólo en la racionalidad comercial.

Es cierto que el nuevo Capítulo IX de las Directrices de la OCDE incluye una Sección en la cual se intenta definir dicho concepto³⁰. Sin embargo, esta cuasi definición es poco precisa y parece crear más problemas de los que resuelve.

Varios comentaristas han utilizado el principio de “sustancia sobre la forma” para describir las situaciones en las que se aplica un tratamiento diferente. Sin embargo, lo que se entiende por “sustancia sobre la forma”, no parece

tener ningún significado preciso y por lo tanto proporciona una guía modesta.

La Acción 5 del Plan de Acción BEPS formulado por la OCDE podría ser generador de las bases para una definición más precisa y pragmática del principio de sustancia económica que permita identificar, clasificar y tratar aquellas prácticas o maniobras desde su verdadero fundamento de abuso tributario.

La Acción en cuestión aborda los siguientes puntos:

- Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial.
- Adoptar un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- Trabajar con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.

Sobre este último punto la OCDE entiende que las normas actuales funcionan bien en muchos casos, pero necesitan que se las adapte para impedir el traslado de beneficios que resulta de las interacciones entre más de dos países y para que tengan plena utilidad en el contexto de las cadenas de valor mundiales.

28. *Andreas Bullen. Arm's Length Transaction Structures - Recognizing and Restructuring controlled transactions in transfer pricing. IBFD DOCTORAL SERIES. (Ámsterdam, 2011. p. 433.*

29. *Párrafos 1.48 a 1.54 de las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias. OCDE. (Paris, 2010).*

30. *Sección C.2 Determinación de la sustancia económica de una operación o de un acuerdo*

Con el fin de preservar los efectos previstos en las relaciones bilaterales, las normas deben ser modificadas para abordar el uso de múltiples capas de entidades legales interpuestas entre el país de residencia y el país de la fuente.³¹

2.1.3. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente³²

La OCDE encuentra conveniente rever la definición de Establecimiento Permanente a los fines de:

- Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica.
- Abordar situaciones relacionadas con la atribución de beneficio.

La OCDE reconoce que las multinacionales han sido capaces de usar y abusar de las normas para separar el ingreso de las actividades económicas que lo producen y desplazarlo a zonas de baja imposición.

Ello se produce casi siempre mediante transferencias de intangibles y de otros activos móviles por valores inferiores a su valor real, por la sobrecapitalización de aquellas entidades del grupo que tributan a tipos reducidos y por las asignaciones contractuales de riesgos a territorios

de baja imposición, en transacciones que raramente ocurrirían entre partes independientes.

La OCDE entiende que algunas medidas especiales, ya sea dentro o fuera de principio de plena competencia, pueden resultar necesarias en lo que respecta a activos intangibles, riesgo y exceso de capitalización para hacer frente a estas deficiencias.

2.1.4. Intangibles³³

La OCDE entiende la importancia de desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo.

Lo cual implicará a criterio de dicha organización:

1. La adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada;
2. Asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor;
3. Desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y
4. Actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes³⁴.

31. *La interposición de terceros países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición, sociedades instrumentales, y el desplazamiento artificioso de ingresos a través de precios de transferencia.*

32. *Acción 7. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

33. *Acción 8. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

34. *Para mayor información sobre los mecanismos de reparto le recomendamos leer el Capítulo VIII, Acuerdo de Reparto de Costes de las Directrices de precios de transferencia aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE. (Paris, 2010)*

2.1.5. Riesgos y capital³⁵

La OCDE entiende que se deben desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo.

Lo cual implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital.

Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor y su coordinación con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros.

2.1.6. Otras transacciones de alto riesgo³⁶

Otro tema sensible que ha despertado inquietudes entre las Administraciones Tributarias han sido aquellas transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros y que posibilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

La OCDE entiende que su tratamiento implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales que permitan:

1. Establecer las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones

2. Clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de división de beneficios, en el contexto de las cadenas globales de valor; y
3. Proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal.

2.1.7. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia³⁷

Una cuestión clave en la aplicación de los precios de transferencia es la asimetría de información entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

En muchos países, las administraciones tributarias tienen poca capacidad para desarrollar una visión “panorámica” de la cadena de valor global del contribuyente. Además, las divergencias de enfoque sobre los requisitos de documentación para los precios de transferencia conducen a costos administrativos significativos para las empresas.

En ese sentido, es importante que las administraciones tributarias tengan a su disposición información adecuada acerca de las funciones relevantes realizadas por otros miembros del grupo multinacional en materia de servicios intragrupo y otras transacciones.

Por lo cual la OCDE encuentra importante desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas.

35. Acción 9. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

36. Acción 10. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

37. Acción 13. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

Las normas a desarrollar incluirían el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común.

Las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios deben ser complementadas con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios. Un complemento importante del trabajo en asuntos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios será trabajar para mejorar la eficacia de los procedimientos amistosos.

La interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre que deberían ser minimizadas todo lo posible.

Por consiguiente se realizarán trabajos destinados a examinar y luchar contra obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación del convenio mediante los procedimientos amistosos. Asimismo, se tendría en cuenta la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales con una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante.

3. DEL ACUERDO POLÍTICO A LA NORMATIVA TRIBUTARIA: LA NECESIDAD DE UNA IMPLEMENTACIÓN RÁPIDA DE LAS MEDIDAS

Es del entendimiento de la OCDE que el cumplimiento de las acciones incluidas en el plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios dará lugar a una serie de resultados.

Algunas acciones darán lugar seguramente a recomendaciones relacionadas con disposiciones legales internas, así como a cambios en las directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE. Probablemente, otras acciones darán lugar a cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Este es el caso por ejemplo de la introducción de una disposición anti-abuso de convenio, de los cambios en la definición de Establecimiento

Permanente, de los cambios en las disposiciones sobre precios de transferencia y de la introducción de nuevas disposiciones en el convenio en relación con los desajustes por mecanismos híbridos.

Los cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE no serán directamente efectivos sin las correspondientes enmiendas de los convenios fiscales bilaterales. Si el proceso se aborda convenio por convenio, el gran número de convenios en vigor puede hacer que este proceso sea muy largo, y más aún cuando los países se embarquen en renegociaciones generales de sus convenios fiscales bilaterales. Un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales es una prometedora vía de avance en este sentido.

4. CONCLUSIONES

Como hemos visto, las acciones sobre los precios de transferencia del Plan de Acción BEPS buscan identificar aquellas cuestiones prácticas que limitan el registro y control de las operaciones que fomentan el desplazamiento artificial de beneficios a través de empresas que pertenecen a un mismo grupo económico.

Podemos describir, a modo de resumen, las siguientes acciones destacadas del documento sobre los desafíos que enfrentamos en el control de los precios de transferencia:

- a. La utilización y la transferencia de bienes intangibles y las obligaciones de índole económica que deben respetarse en los acuerdos entre partes vinculadas;
- b. La simplificación de las obligaciones documentales para evaluar los riesgos entre transacciones entre partes vinculadas y realizar un mejor análisis en la cadena de valor global del contribuyente;
- c. Los aspectos relativos a la reorganización de empresas y, en particular, las cuestiones relativas a la distribución de riesgos entre partes vinculadas;
- d. La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, en los que se examinan las cuestiones relativas a la atribución de los ingresos a las operaciones de las sucursales de conformidad con el principio de plena competencia;
- e. Las orientaciones con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados, seguros cautivos y otras clases de seguro, y los préstamos entre entidades de un mismo grupo;

- f. La proposición en los convenios de doble tributación las normas del arbitraje obligatorio y vinculante en controversias de transacciones entre partes vinculadas.

La aplicación efectiva dichas acciones en América Latina dependerá de las posibilidades y necesidades de cada país, en virtud del desarrollo de sus economías y de la capacidad técnica y humana de sus administraciones tributarias.

Es de destacar, también, que la OCDE fomenta la discusión de algunas medidas especiales, ya sea dentro o fuera de principio de plena competencia, con el fin de evitar el desplazamiento nocivo de beneficios. Los principios base emanados de las Directrices de Precios Transferencia de la OCDE parecen ser un denominador común en la región, sin embargo, casos particulares como los regímenes de protección y normas antielusión, implementados por algunos países, se constituyen, por el momento, como un solución práctica a ciertas situaciones en las cuales, el principio de plena competencia no es visto por parte de las Administraciones Tributarias, como una herramienta factible que permita evitar el desplazamiento de los beneficios y corregir maniobras abusivas.

Sin duda alguna, el rol de la cooperación internacional ha sido y será clave en el desarrollo sobre el control de la transferencia de beneficios para la región. La organización y promoción de actividades de capacitación y asistencia técnica por parte de organismos multilaterales como el BID, Banco Mundial, CIAT, FMI, La Unión Europea, OCDE y ONU, presentan resultados alentadores contra el combate de la evasión y elusión fiscal.

5. BIBLIOGRAFÍA

Andreas Bullen. Arm's Length Transaction Structures - Recognizing and Restructuring controlled transactions in transfer pricing. IBFD DOCTORAL SERIES. (Amsterdam, 2011).

Bernard Castagnede. Précis de Fiscalité Internationale. (Paris, 2010).

Control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe (2013). CIAT. (Panamá, 2012).

Consulta Regional sobre Erosión de Bases y Traslado de Beneficios. CIAT. (Bogotá, 2014).

La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes. OCDE. (Paris, 2008).

Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE. (Paris, 2010).

Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

Perspectivas económicas de América Latina 2014. Logística y competitividad para el Desarrollo. OCDE/CEPAL/CAF. (Paris, 2013).

Sébastien Gonnnet et Yohann Bénard, Gestion stratégique des prix de transfert. EFE. (Paris, 2006).