

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRÍA EN AUDITORIA Y CONTROL FINANCIERO



MONOGRAFÍA
DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN

**"PRECIO DE TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS
VINCULADAS"**

POSTULANTE: LIC. LUIS FERNANDO SALAZAR CLAVIJO

LA PAZ - BOLIVIA

2010

INDICE

	Páginas
1. Introducción.....	1
1.1 Influencia Significativa.....	4
2. Objetivos.....	5
2.1 General.....	5
2.2 Específicos.....	6
3. Problema.....	6
3.1 Árbol de Decisiones.....	8
3.2 Ejemplo del Problema.....	10
4. Diagnostico.....	11
5. Marco teórico.....	12
5.1 Relación jurídica de relacionados.....	13
5.2 Criterios de la OCDE.....	18
5.3 Criterios y métodos para determinar los P.T.....	20
5.3.1 Método del precio libre comparable.....	21
5.3.2 Método del coste incrementado.....	23
5.3.3 Método del precio de reventa.....	24
5.3.4 Métodos Alternativos.....	25
5.3.5 Comprobación del valor normal de mercado.....	28
6. Metodología.....	33

7. Justificación.....	36
8. Sección Propositiva.....	37
9. Conclusiones y Recomendaciones.....	40
10. Bibliografía.....	41

**PRECIO DE TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS VINCULADAS O
RELACIONADAS**

1. INTRODUCCION

Vivimos en un mundo donde las actividades comerciales no solo abarcan el área donde una empresa tiene su residencia, es decir esta empresa puede establecer relaciones comerciales con empresas que se encuentran fuera del territorio donde estas residen.

Por la gran concentración de capitales en las empresas y con el propósito de obtener mayores utilidades, estas deciden crear sucursales o subsidiarias en otros países, las cuales realizan actividades comerciales similares a las de las casas matrices, denominadas de esta forma ya que las sucursales o subsidiarias obedecen a las decisiones que emergen de la empresa principal.

Muchas de las empresas que se encuentran en países del primer mundo deciden separar una parte de su capital y conformar una nueva ya sea en su mismo territorio o fuera de él, esta actividad es conocida como escisión bajo nuestro nuevo código de comercio. La actividad comercial de estas empresas no necesariamente debe ser similar a la de la casa matriz o principal.

A raíz de la diversificación de las actividades comerciales de empresas internacionales, existen los casos en que una empresa "subsidiaria o relacionada" que fue creada con capitales de una empresa matriz que radica en el exterior, provea de materiales, materia prima u otros elementos a la matriz o principal, para que ésta pueda realizar sus transacciones comerciales con otras.

Por las características de los negocios en el mundo son más frecuentes las operaciones comerciales entre empresas que se encuentran relacionadas o vinculadas de alguna forma, es decir que obedecen a un mismo grupo empresarial.

Estas transacciones comerciales tienen influencia en las utilidades económicas que puedan obtener las empresas y el grado de recaudación impositiva por este concepto en las Administradoras Tributarias de cada región o país. A consecuencia de estas operaciones comerciales surgen los precios de transferencia, denominados de esta forma por ser precios pactados para la compra o venta (transferencia del dominio) de materiales, insumos, materia prima o un servicio entre empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o holding (relacionadas o vinculadas entre sí).

Los precios de transferencia pueden hacer mucho daño a la economía de un país como el nuestro que se encuentra en vías de desarrollo, ya que estas empresas pueden pactar sus precios de venta en la forma que más les convenga para que de esta forma se inflen sus costos de operaciones y reporten menor utilidad anual o en el otro caso disminuir los ingresos por operaciones a través de precios por debajo de los normales y reportar de igual manera, una menor utilidad sujeta a impuesto (base gravable) a la Administración Tributaria.

La internacionalización de los negocios experimentada en los últimos años se ha caracterizado por el desarrollo y extensión de grupos de sociedades que realizan operaciones en múltiples países con distintos sistemas fiscales. Como parte de este proceso de internacionalización, los "precios de transferencia" tienen un importante papel en las operaciones llevadas a cabo entre compañías residentes en distintos países pertenecientes al mismo grupo, cuyas políticas hacen presumir que todas las sociedades del grupo están bajo una misma dirección.

Los precios fijados, pueden, evidentemente, diferir de aquellos que serían aplicados entre empresas independientes. No hay duda alguna que entre partes vinculadas se pueden implementar estrategias empresariales que afecten a distintos ámbitos, por ejemplo que reduzcan el beneficio generado en países políticamente inestables, eviten regulaciones antidumping, favorezcan la penetración en nuevos mercados, limiten los

riesgos de cambio, ofrezcan la posibilidad de acogerse a regulaciones que garanticen el secreto bancario, etc.

No obstante, cuando la única razón para aplicar precios de transferencia es la de minimizar la carga fiscal a nivel de grupo, esta práctica toma connotaciones identificables como elusión fiscal, dado que a través de las operaciones de compra y venta de productos o servicios se localiza el beneficio en aquellos países donde el nivel de tributación es bajo, mientras que al contrario, se transfieren costes a aquellas jurisdicciones donde la carga impositiva es alta.

El objetivo de la regulación que vamos a examinar, está, lógicamente, unido a la necesidad de asegurar que dichas transacciones se realicen en los mismos términos que las efectuadas entre partes independientes, y por lo tanto, se realizan a precio de mercado y no a aquellos precios que permitirían trasladar la carga impositiva de una jurisdicción a otra más favorable.

Dado que el problema de los precios de transferencia afecta a las Administraciones Tributarias de la mayoría de países industrializados, la regulación establecida contempla que existan tanto acuerdos, como distintos tipos de colaboración entre Administraciones Tributarias a nivel internacional.

Organismos internacionales como la OCDE han establecido algunos principios de conducta, dirigidos tanto a las Administraciones Tributarias como a las personas y entidades involucradas. Basándose en dichos principios, es posible evaluar, y en su caso, recalcular la Base imponible del impuesto sobre beneficios que han sido reducidos aplicando mecanismos elusorios.¹

¹ Pag. 5, Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España, Guía de los Precios de Transferencia, Impact International.

1.1 INFLUENCIA SIGNIFICATIVA

Una asociada es una entidad sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una dependiente ni constituye una participación en un negocio conjunto. La asociada puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales.

El control que se puede ejercer sobre la relacionada o asociada se traduce en el poder para dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades

Se presume que el inversor ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de dependientes), el 20 por ciento o más del poder de voto en la participada, salvo que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe. A la inversa, se presume que el inversor no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de dependientes), menos del 20 por ciento del poder de voto en la participada, salvo que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. La existencia de otro inversor, que posea una participación mayoritaria o sustancial, no impide necesariamente que se ejerza influencia significativa.

Usualmente, la existencia de la influencia significativa por parte del inversor se evidencia a través de una o varias de las siguientes vías:

- (a) representación en el consejo de administración, u órgano equivalente de dirección de la entidad participada.
- (b) participación en los procesos de fijación de políticas, entre los que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones.
- (c) transacciones de importancia relativa entre el inversor y la participada.

(d) intercambio de personal directivo.

(e) suministro de información técnica esencial.

La entidad perderá la influencia significativa sobre la participada cuando carezca del poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la misma. La pérdida de influencia significativa puede ir o no acompañada de un cambio en los niveles absolutos o relativos de propiedad. Podría tener lugar, por ejemplo, cuando la asociada quedase sujeta al control de la Administración Pública, de los tribunales, de un administrador o de un regulador. También podría ocurrir como resultado de un acuerdo contractual.

Una dependiente (o filial) es una entidad controlada por otra (conocida como dominante o matriz). La dependiente puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales.²

2. OBJETIVOS

Para este trabajo se determinó un objetivo general, del cual se despliegan tres objetivos específicos que ayudaran a que se cumpla el objetivo principal de este trabajo de monografía.

2.1 GENERAL

- Determinar un método para controlar y regular los precios de transferencia que surgen en operaciones comerciales entre empresas establecidas en Bolivia y que

² Pag. 2-3, Norma Internacional de Contabilidad Nº 28 "Inversiones en Entidades Asociadas", Comité de Normas de Contabilidad

forman parte de un grupo empresarial extranjero o que la empresa extranjera tenga poder de decisión sobre la empresa que radica en Bolivia.

2.2 ESPECIFICOS

- Revisar los Acuerdos Internacionales firmados por nuestro país en materia impositiva con países industrializados.
- Concretar alianzas estratégicas entre las administraciones tributarias de la región, para evitar la sobre y sub – valuación de precios.
- Crear un anexo tributario perteneciente al Informe Tributario Complementario (ITC) que informe sobre las actividades de la empresa con sus relacionadas o principal.

3. PROBLEMA

La falta de control sobre las transacciones comerciales entre empresas vinculadas afecta a la Administración Tributaria cuando se trata de recaudar el Impuesto a las Utilidades de las Empresas, estas transacciones internacionales generan una posible evasión fiscal debido a que la empresa que radica en Bolivia oferta a su casa matriz o principal sus productos a precios por debajo de lo normal o compra de su casa matriz o principal productos necesarios para la realización de su actividad económica a precios por encima del estándar.

La tasa del impuesto que se paga por la utilidad obtenida en la gestión influye en las decisiones de los grupos empresariales, para determinar en qué país se quiere pagar los impuestos correspondientes, es decir elegir el país que menos impuestos cobran y migrar el pago a ese lugar.

La Administración Tributaria divide al universo de contribuyentes en los regímenes Principales Contribuyentes (PRICO), Grandes Contribuyentes (GRACO) y Resto de Contribuyentes. La mayoría de las empresas en Bolivia que tienen ingresos significativos por sus operaciones comerciales en el mercado interno y en el exterior se encuentran relacionadas, vinculadas o dependen de la toma de decisiones de empresas que radican en el exterior, por tanto pertenecen a los regímenes GRACO O PRICO, de quienes se recauda la mayor cantidad de impuestos por concepto de IUE.

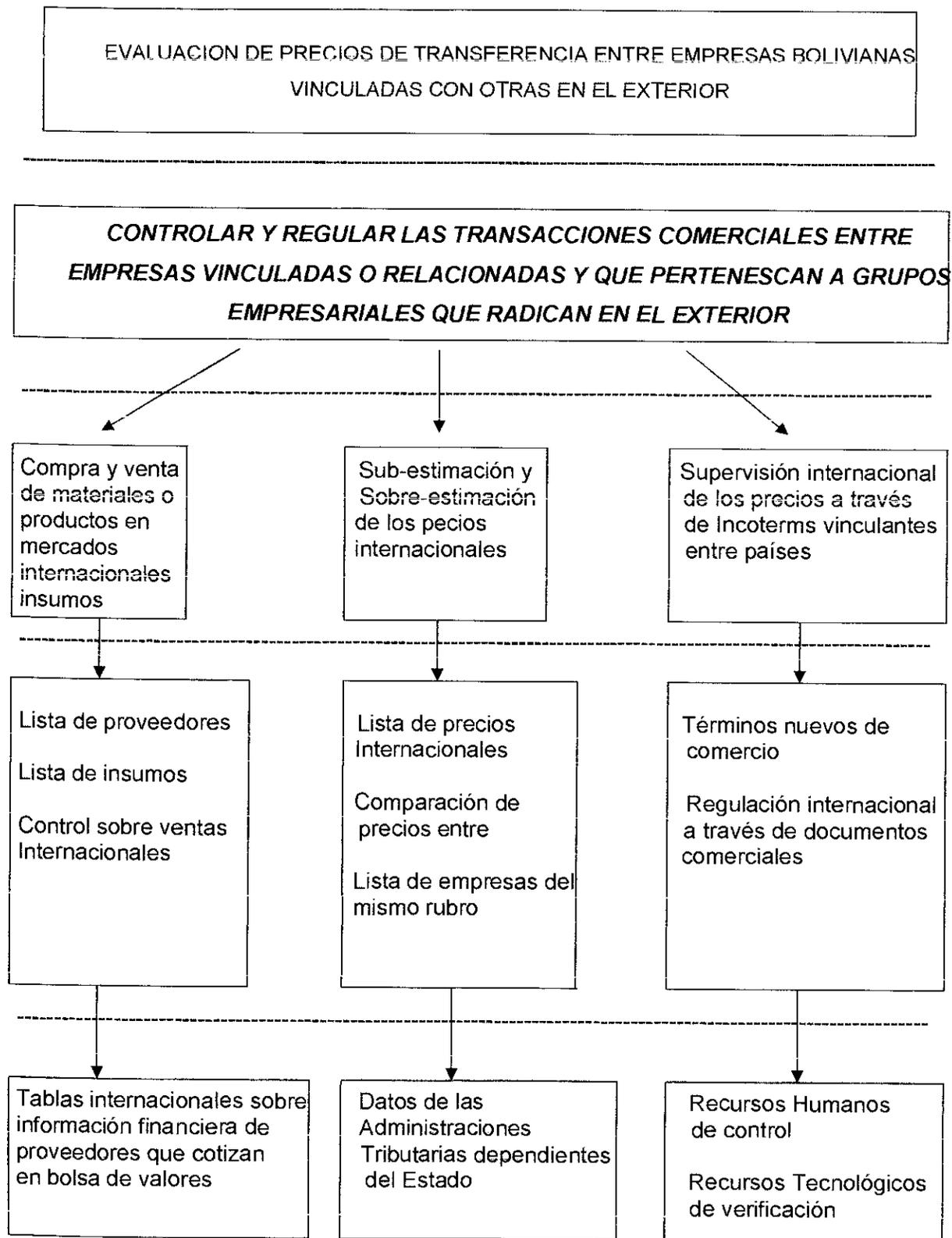
“El problema principal presupone la divergencia entre el precio estipulado entre empresas asociadas o que formen un conjunto económico y los precios reales entre independientes, por ello, el principal problema en los precios de transferencia se encuentra en el hecho de corregir las diferencias que existen entre los precios contractuales de los vinculados con los precios reales de mercado o entre terceros. Países con tasas de impuestos altas deben evitar que sus fuentes de recursos fiscales migren a países con menores tasas impositivas. Un pequeño cambio en los precios de transferencia puede mover grandes cantidades de impuestos de un país a otro.

La Transferencia de Precios es una técnica de evasión de impuestos consistente en la venta de productos o servicios entre empresas vinculadas económicamente y situadas en países con diferentes legislaciones en materia de impuestos. Normalmente una de ellas suele estar ubicada en un paraíso fiscal. Consiste en la venta de productos o servicios muy por debajo del precio de mercado a empresas situadas en jurisdicciones fiscalmente favorables que, luego, son revendidos por estas empresas en mercados donde se gravan más los beneficios empresariales. De este modo, se logra obtener beneficios en jurisdicciones que gravan los beneficios empresariales sin pagar impuestos”.³

El árbol de decisiones como esquema ayudara en la parte propositiva del trabajo a plantear herramientas para controlar el problema que genera los precios de transferencia

³ Pag. 220, Capítulo III Tema impuesto a las Utilidades de las Empresas, Aplicaciones Técnicas, Legales y Contables de los Tributos.

3.1 ARBOL DE DECISIONES



“La Administración Tributaria de Bolivia, está organizada por Dependencias Regionales, además de incluir Dependencias específicas para el control de los Grandes Contribuyentes (GRACO) en las tres ciudades principales y una Dependencia exclusiva para el sector petrolero.

Cada una de estas Dependencias cuenta con un Departamento de Fiscalización general que se encarga de la ejecución de auditorías tributarias de diferente alcance a los contribuyentes. A la fecha el porcentaje de cobertura de auditorías es del 6.91% del Padrón en los Dependencias Regionales y de 20,3% en las Dependencias de los Grandes Contribuyentes. No obstante, no existen unidades operativas específicas para el control de los precios de transferencias.

Los Grandes Contribuyentes (GRACO) en Bolivia en la Gestión 2007 alcanzaron a 1.587 Empresas, que representa un 1% del Total del Padrón de Contribuyentes (228.574). No obstante, la recaudación de los GRACO's (1.075 Millones de USD) representa el 79% de la recaudación total de impuestos internos (1.362 Millones de USD, 17% del PIB).

El Impuesto a la Renta en Bolivia es el segundo impuesto mas importante en términos de recaudación interna (428.6 Millones de USD, 5.3% del PIB), los GRACOS aportan aproximadamente el 73% de la recaudación de este impuesto.

Aproximadamente un 23% de los GRACOS tienen participación de socios extranjeros, de los cuales el 3% están constituidas como sucursales de empresas extranjeras. Estos contribuyentes mantienen operaciones regulares con sus casas matrices entre las cuales existen precios de transferencias. Se estima que el importe de operaciones relacionadas con precios de transferencia alcanza a unos 150 Millones de USD”.⁴

⁴ Pag. 3, Ficha de Presentación de la Situación en Materia de Precios de Transferencia, Boletín del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

3.2 EJEMPLO DEL PROBLEMA

La empresa (AGRAY METAL STEEL) está ubicada en un país donde se gravan los beneficios empresariales con un impuesto del 35%, mientras que la empresa BGREEN METAL STEEL está situada en un país donde los beneficios empresariales no tributan.

Ambas empresas pertenecen al mismo propietario.

La empresa GRAY METAL STEEL vende a la empresa GREEN METAL STEEL su producción a precio de coste, obteniendo 0 beneficio. La empresa GREEN METAL STEEL vende la producción adquirida a la empresa GRAY METAL STEEL en la jurisdicción de la empresa GRAY METAL STEEL, a precio de mercado y obteniendo cuantiosos beneficios, por los cuales no paga impuestos en su jurisdicción.

Resultado: El propietario de las empresas (GRAY METAL STEEL) y GREEN METAL STEEL está obteniendo beneficios de su actividad productiva y comercial en la jurisdicción que grava los beneficios fiscales sin pagar impuestos.

4. DIAGNOSTICO

PROBLEMA	DIAGNOSTICO	PROGNOSIS	ESTRATEGIAS	POLITICAS
Pérdida en la recaudación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas por posibles evasiones fiscales en los regímenes GRACO y PRICO.	La falta de control y regulación bajo normas específicas sobre las operaciones comerciales entre empresas bolivianas vinculas con otras extranjeras.	<ul style="list-style-type: none"> - Desconocimiento de las normas internacionales sobre este tema. - Falta de avances tecnológicos para realizar el control de los precios de transferencia. - Los incoterms no contemplan la relación que existe entre las empresas. - Los recursos humanos y económicos de la Administración Tributaria son insuficientes para controlar estas transacciones. 	<ul style="list-style-type: none"> - Manejo por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria de listas de proveedores internacionales. - Comparación de las transacciones comerciales entre empresas no relacionadas y las relacionadas. - Fijación de precios estándar para productos de los diferentes rubros en los que se encuentran empresas con casas matrices en el exterior. 	<ul style="list-style-type: none"> - Creación de normas específicas que regulen los precios de transferencia entre empresas vinculadas bolivianas con extranjeras. - Suscribir acuerdos internacionales que traten los temas de evasión fiscal por las compras y ventas entre empresas vinculas.

5. MARCO TEORICO

A la fecha Bolivia no cuenta con un marco regulatorio específico sobre precios de transferencia, no obstante en la normativa legal del Impuesto a la Renta de Bolivia (Ley N° 843 – Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas) existen una serie de principios básicos de precios de transferencia que no están aún reglamentados, citando las dos más importantes:

- **Artículo 45° Ley N° 843.**

Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y su casa matriz serán considerados como celebrados entre partes independientes, cuando las condiciones convenidas se ajusten a las prácticas normales de mercado entre entes independientes, caso contrario no serán gastos deducibles para el impuesto los gastos que excedan los valores normales de mercado entre entes independientes.

- **Artículo 18) Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.**

Se establece que los intereses pagados por préstamos de los propietarios o socios de una empresa serán deducibles para el impuesto hasta un 30% del total de intereses pagados por la empresa a terceros en la misma gestión.

Los precios de transferencia se encuentran estrechamente relacionados con el principio de libre competencia o Arm's Length (en honor a un sonado caso de fraude de un grupo empresarial en España).

El principio de libre competencia o de plena competencia, establece que el precio de un bien o un servicio en cualquier transacción entre empresas vinculadas debe ser similar al que se obtenga del mercado abierto.

5.1 RELACION JURIDICA DE RELACIONADOS

La posibilidad de que los precios de transferencia puedan ser regulados y controlados por la Administración Tributaria depende de la claridad con que las normas establecen los procedimientos para la fiscalización de las transacciones que llevan a cabo las empresas en Bolivia y que pertenecen a grupos empresariales (hondings), que tienen sus oficinas en el exterior.

“Las sucursales y demás establecimientos de empresas, personas o entidades del exterior, deben efectuar sus registros contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales o establecimientos del exterior, a fin de que los estados financieros de su gestión permitan determinar el resultado impositivo de fuente boliviana.

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

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

A los efectos de este artículo se entenderá por empresa local de capital extranjero aquella en que más del 50% (CINCUENTA POR CIENTO) del capital y/o el poder de decisión corresponda, directa o indirectamente, a personas naturales o jurídicas domiciliadas o constituidas en el exterior”.⁵

⁵ Artículo N° 45, Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Ley 843 (Texto Ordenado) Sistema Tributario Boliviano.

"En los casos de bienes importados, no se admitirá, salvo prueba en contrario, un costo superior al que resulte de adicionar al precio de exportación vigente en el lugar de origen, el flete, seguro y gastos para ponerlos en condiciones de ser usados en el país.

El excedente que pudiera determinarse por aplicación de esta norma, no será deducible en modo alguno a los efectos de este impuesto. Las comisiones reconocidas a entidades del mismo conjunto económico que hubieren actuado como intermediarios en la operación de compra, no integrarán el costo depreciable, a menos que se pruebe la efectiva prestación de servicios y la comisión no exceda de la que usualmente se hubiera reconocido a terceros no vinculados al adquirente".⁶

Bolivia no es el único país que tiene problemas con las operaciones comerciales entre empresas vinculadas, otros países han desarrollado normativas más específicas para tratar estos temas, como lo son Ecuador, Argentina, Chile o México, etc.

Muchos de estos países han firmado acuerdos internacionales para poder regular las actividades comerciales de empresas que se encuentran situadas en sus países y que dependen directa o indirectamente de empresas situadas fuera de sus fronteras para la toma de sus decisiones.

"Para efectos tributarios, se consideran partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el país que se origina la compra o venta del producto, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad, domiciliado o no en el país en cuestión, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

1. Leyes tributarias de otros países enumeran algunos casos considerados como partes relacionadas, entre los cuales citamos los siguientes:

⁶ Artículo N° 21, Reglamento al Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Decreto Supremo N° 24051

2. La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
3. Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
4. Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
5. Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
6. Las partes, en las que un mismo grupo de accionistas, por su aporte accionario, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
7. Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
8. Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
9. Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los socios; directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
10. Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Sin perjuicio de la definición arriba mencionada, de conformidad con el reglamento, la Administración Tributaria podría establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, atendiendo, de forma general, a la participación

accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes y los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

Cabe mencionar que la Administración Tributaria podía establecer partes relacionadas por presunción, cuando las transacciones que se realizaren no se ajustaren al principio de plena competencia; así mismo se consideraban partes relacionadas a los sujetos pasivos que realizaran transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Se deberán realizar análisis de manera funcional, empezando a revisar el grupo de empresas al cual pertenece, antecedentes, estructura, actividades, proveedores, clientes, competencias, funciones realizadas por el negocio y riesgos asumidos, entre otras. Adicionalmente es necesario que se describa cada una de sus áreas funcionales que pueden ser manufactura, distribución, compras y ventas, mercadeo y ventas, etc.; y reflejar una descripción de la participación accionaria de la empresa con relación a sus partes relacionadas.

Por último el análisis funcional también deberá contener un detalle de las operaciones con partes relacionadas haciendo una descripción de cada una de estas, mencionando montos y las empresas y países con las cuales se realizaron.

Se analizara el mercado en todo lo referente a la industria, sector o actividad económica en la cual se desarrollan las operaciones del contribuyente analizado, dando una visión general de la evolución de mercado, precios, aspecto socio – económicos ligados al sector, competencias, así como también del desarrollo de la economía local y las aspectos políticos relevantes que afecten el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente.

- Contexto macroeconómico del país.

- Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial.
- Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local.
- Comportamiento de la demanda tanto local como mundial.

El análisis económico se relaciona con las operaciones comerciales a ser realizadas, partes vinculadas, método aplicado, la existencia de operaciones comparables internas o externas, descripción de las operaciones comparables y/o búsqueda de empresas comparables no controladas que realicen operaciones similares, información financiera de la empresa analizada, información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para la realización del rango de análisis, herramientas estadísticas utilizadas, y una conclusión sobre si se cumplió con el principio de plena competencia:

- Detalle y la cuantificación de las operaciones realizadas con partes relacionadas.
- Selección del método más apropiado indicando las razones y fundamentos por los cuales se lo consideró como el método que mejor reflejó el principio de plena competencia.
- Selección del indicador de rentabilidad según método seleccionado.
- Detalle de los comparables seleccionados para la aplicación del método utilizado.
- Detalle de los elementos, la cuantificación y la metodología utilizada para la realización de los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados".⁷

⁷ Páginas de 4 al 5, Práctica de Precios de Transferencia, Boletín de EsRoBross Auditores Externos Ltda. Member of The International Accounting Group.

Los acuerdos internacionales como los que se celebran entre los miembros de la CAN (Comunidad Andina de Naciones), no proponen lineamientos significativos para regular las operaciones entre empresas vinculadas, es por tal motivo que muchos países de Sudamérica y Europa adoptaron las normas, métodos y procesos para supervisar, regular y controlar estas transacciones internacionales, emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con la cual Bolivia tiene acuerdos firmados sobre doble tributación, sin embargo, no toma en cuenta los lineamientos emitidos para los precios de transferencia como lo hicieron Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, España, México y Perú.

Uno de los países que adoptó y a través de su legislación propuso una metodología para controlar los precios de transferencia entre empresas vinculadas fue España, tomó en cuenta los criterios de la OCDE, analizó una legislación aplicable para sus empresas en sus diferentes Estados, determinando objetivos a alcanzar por cada rubro en el que se encuentren personas jurídicas vinculadas.

5.2 CRITERIOS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO (OCDE)

“El primer documento de la OCDE que trata de los precios de transferencia data de 1979. Este documento contenía los criterios básicos para determinar el valor normal de mercado de las transacciones realizadas entre compañías pertenecientes al mismo grupo, ofreciendo soluciones cuya finalidad era reducir los conflictos que se podían crear entre distintas Administraciones tributarias y entre dichas Administraciones y las empresas multinacionales. Continuando en la línea de ofrecer reglas claras en un contexto de incremento de las operaciones realizadas en un mercado internacionalizado, dicho documento fue revisado y ampliado a principios de 1984 (“Los Precios de Transferencia y las Empresas Multinacionales, Tres temas fiscales”).

A este documento le siguió una segunda revisión en 1987 que sirvió de punto de partida para la preparación en Julio de 1995 de un nuevo informe titulado “Directrices

aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias" ("Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations").

El Capítulo I define el principio de plena competencia como herramienta esencial para obtener valoraciones congruentes entre varias Administraciones.

El Capítulo II trata de los llamados "métodos tradicionales para determinar los precios de transferencia" ("Métodos tradicionales basados en las operaciones"), es decir, los métodos del precio libre comparable, del precio de reventa y del coste incrementado.

El Capítulo III ilustra los "Otros métodos" de valoración distintos de los examinados en el capítulo anterior como son los métodos el reparto del beneficio y del margen bruto del conjunto de operaciones.

El Capítulo IV examina los procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia (entre Administraciones tributarias y contribuyentes y también entre las Autoridades fiscales de varios países)

En este sentido, el informe hace una referencia especial a los llamados "Ajustes Secundarios" y los "Acuerdos previos de valoración" ("Advance Pricing Agreements" – APAs-) así como a convenios de arbitraje.

Por último, el Capítulo V trata del tema "Documentación".

En el año siguiente, 1996, se añadió al informe tres capítulos más: el capítulo VI destinado a regular las cuestiones de particular aplicación a las valoraciones de activos intangibles, el capítulo VII que versa sobre los aspectos específicos a los servicios intra-grupo y el Capítulo VIII que analiza el procedimiento de los llamados acuerdos de reparto de costes.

El análisis de las recomendaciones contenidas en este documento deviene particularmente importante para las transacciones realizadas entre empresas matrices y sus subsidiarias y/o asociadas, considerando el hecho que la OCDE recomienda a los Gobiernos de las distintas personas o entidades vinculadas que implementen un

mecanismo para determinar los precios de transferencia, tomando como referencia las consideraciones y métodos descritos en el repetido informe. El objetivo es evitar que las Autoridades fiscales de los distintos países apliquen de forma inadecuada o divergente dichas recomendaciones puesto que ello puede generar una doble tributación de las sociedades implicadas”.⁸

“El principio de plena competencia en los precios –o lo que es lo mismo, el valor normal de mercado- es el elemento alrededor del cual se mueve la legislación española, y, en consecuencia contiene los mismos enfoques y recomendaciones que la OCDE.

Este principio está expresamente dicho en el modelo de la OCDE relativo a los convenios internacionales para evitar la doble imposición. El convenio dispone que cuando dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que “difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.”⁹

5.3 CRITERIOS Y MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los criterios de valoración empleados por la Administración tributaria española para comprobar la congruencia (valor normal de mercado) en las transacciones efectuadas por partes vinculadas (operaciones vinculadas) están descritos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁸ Pag. 6, Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España, Guía de los Precios de Transferencia, Impact International.

⁹ Pag. 8 Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España, Guía de los Precios de Transferencia, Impact International.

5.3.1 MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE

Este método se configura como el método principal indicado tanto por la OCDE como por las Autoridades fiscales españolas.

En este método se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Este método puede basarse en lo que se llama la comparación "interna" o "externa".

En el primer caso, el precio aplicado por una compañía en una operación vinculada se compara con una operación similar llevada a cabo por la misma compañía con un tercero independiente.

Por el contrario, en el segundo caso, dicho precio se compara con los precios convenidos entre terceros independientes en transacciones similares.

Comparación interna y externa

Cuando se utiliza la comparación interna los precios estipulados en las transacciones intragrupo (operaciones vinculadas) deben ser muy similares a aquellas que se realizan con terceros independientes.

Las posibles diferencias sólo se justifican cuando las operaciones vinculadas se realizan bajo situaciones distintas, o cuando existen diferencias en ambas transacciones –las vinculadas y las independientes- que tienen un impacto en el precio final. Por ejemplo, los gastos de transporte que en la operación vinculada serían a cargo del vendedor, mientras que en la operación independiente lo serían a cargo del comprador o viceversa.

Aparte de los aspectos mencionados, es claro que cuando se adopta el criterio de comparación interna, las partes implicadas en la operación no deberían tener ninguna dificultad para establecer un análisis de comparabilidad.

Sin embargo, cuando se utiliza el criterio de comparación externa el análisis de comparabilidad tiene una especial relevancia, puesto que el método requiere en sí mismo que los productos o servicios objeto de la transacción a comparar sean idénticos, ya que incluso pequeñas diferencias en la calidad o características de dichos bienes o servicios pueden tener un impacto significativo en el precio. El análisis de comparabilidad permite que las operaciones de "muestra" se identifiquen correctamente.

Análisis de comparabilidad

El modelo de la OCDE provee algunas indicaciones que se deben tener en cuenta para determinar el valor normal de mercado cuando se utiliza el método de comparación externa. Las indicaciones hacen referencia a los siguientes aspectos:

El Mercado de referencia

De acuerdo con el modelo de la OCDE, el mercado de referencia significa el mercado en cual hay que buscar el precio de las transacciones "libres" para comparar aquellas que queremos verificar. Escoger el mercado de referencia es particularmente importante por diversas razones. Los precios de venta de un mismo producto pueden ser distintos en función de las características del mercado donde reside el comprador. Dichas diferencias se justifican por varios motivos, la ley de la oferta y la demanda, política de precios regulados administrativamente, fluctuaciones de tipo de cambio, gastos de distribución, etc.

Características de los activos o de los servicios

Las diferencias en las características específicas de los activos o de los servicios explican a menudo, al menos en parte, las diferencias en su valor en el mercado libre. En consecuencia, la comparación de estas características puede ser útil en la

determinación de la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas. En general, la similitud en las características de los activos o servicios transmitidos será más relevante cuando se comparen precios de operación vinculada y no vinculada y menos relevante cuando se comparen márgenes de beneficios. Será preciso tener en cuenta las características siguientes: en el caso de transmisiones de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación (por ejemplo la concesión de una licencia o su venta), el tipo de activo (por ejemplo patente, marca o know-how), la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión.

5.3.2 MÉTODO DEL COSTE INCREMENTADO

Con el método del coste incrementado la evaluación del precio de transferencia se basa en el coste de producción, al que se le añaden todos los gastos normales y un margen de beneficio también normal, con lo que se obtiene el precio de venta "normal de mercado". Este método se aplica fundamentalmente cuando el análisis del valor normal de mercado se realiza en transacciones de compañías que producen bienes o servicios, especialmente cuando el objeto de la venta entre entidades vinculadas son productos semi-terminados o servicios.

Éste método, también puede basarse en lo que hemos llamado comparación "interna" o "externa".

Como fácilmente puede advertirse, es crucial para la utilización de este método la correcta determinación del margen de beneficio, que puede hacerse de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

1. Comparación del margen del beneficio de la operación vinculada con los beneficios obtenidos con transacciones efectuadas con terceros independientes de productos similares y bajo condiciones equiparables.

2. Si la compañía no vende a terceros independientes (todas sus ventas son a personas o entidades vinculadas) el margen de beneficio a comparar será el obtenido por terceras empresas independientes en operaciones de venta similares en cuanto al producto y condiciones de venta se refiere.

3. Finalmente, si la comparación con las ventas de terceras partes independientes no fuera posible, la comparación podría hacerse comparando las funciones asumidas por la empresa manufacturera en comparación con dichas funciones asumidas por terceras partes independientes.

El análisis de comparabilidad es, asimismo, fundamental para la correcta aplicación de este método.

En este sentido, la similitud de las transacciones debe ser evaluada en referencia a:

- El tipo de producto.
- Las funciones asumidas por la empresa manufacturera.
- El mercado geográfico.
- El impacto en el precio de determinadas funciones, etc.

En el fondo, el objetivo sigue siendo la completa comparabilidad de las transacciones.

5.3.3 MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA

El método del precio de reventa es aquel "por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación".

Este método se utiliza principalmente cuando es imposible aplicar el método del precio comparable, y muy particularmente, en aquellos casos que la sociedad vinculada es una sociedad comercial que solo vende productos adquiridos a un fabricante o a otra sociedad comercial.

De acuerdo con este método, el valor normal de mercado se obtiene a partir del precio de venta -de aquellos bienes o servicios adquiridos previamente a una sociedad del grupo (operación vinculada)- que se aplica a un comprador independiente. A este precio de venta se le resta el margen bruto que incluye, además del beneficio del vendedor, todos los gastos incurridos por éste. En otras palabras, conocido el precio de venta "independiente" y los gastos y el beneficio del vendedor se llega al precio de compra "de mercado" de la empresa suministradora vinculada.

Este método puede utilizarse en los casos en que la sociedad vendedora sea puramente comercial. Por el contrario no puede aplicarse si los referidos productos son transformados o incorporados a otros elementos antes de ser vendidos.

El método en cuestión se aplica generalmente cuando un producto se adquiere a una sociedad vinculada y se vende a una sociedad independiente. En muchos grupos de sociedades, una de ellas tiene el papel de comercial pura, pues bien, este método está pensado para estas situaciones.¹⁰

5.3.4 MÉTODOS ALTERNATIVOS

Al contrario que en el primer informe de la OCDE sobre precios de transferencia, la versión de 1995 legitima el uso de métodos alternativos en lugar de los tradicionales, argumentando que el valor de mercado puede ser determinado, en teoría, no solo considerando los precios aplicados a transacciones controladas y no controladas, sino también usando como base los beneficios obtenidos en dichas transacciones.

¹⁰ Páginas 11-17 Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España, Guía de los Precios de Transferencia, Impact International.

En particular, de acuerdo con el informe de 1995, hay al menos otros dos métodos aceptables:

- El método de la distribución del resultado
- El método del margen neto del conjunto de operaciones

El Método de la distribución del resultado está basado en la determinación del beneficio conjunto realizado por todas las partes que intervienen en una transacción vinculada – operación controlada-. Cuando dicho beneficio ha sido identificado, se reparte entre todas las compañías que han intervenido en la operación aplicando un criterio de reparto que refleje lo mas objetivamente posible el reparto del beneficio que hubiese sido efectuado por compañías independientes –operación no controlada- de acuerdo con el principio del precio libre comparable.

Para determinar el sistema de reparto es necesario considerar la contribución que cada compañía de forma individual aporta para alcanzar el objetivo final, basándose en diversos parámetros como son las funciones desempeñadas por cada una de ellas, los riesgos asumidos, los activos utilizados, así como cualquier otro aspecto del mercado del que se disponga y que sea fiable.

El informe de la OCDE esboza dos distintos criterios para evaluar el sistema de reparto del beneficio: el análisis de aportaciones y el análisis residual.

El criterio del análisis de aportaciones está basado en repartir entre las compañías vinculadas, el beneficio total obtenido en las operaciones intra-grupo, en relación al valor de las funciones asumidas por cada compañía, calculado en base a su respectivo valor de mercado cuando no sea posible medir dicha contribución al beneficio directamente.

Por su parte, en el caso del análisis residual, el beneficio global de las operaciones vinculadas en cuestión se separa en dos fases.

En la primera fase el beneficio se reparte a cada compañía del grupo de forma tal que se asegure, para cada una de ellas, un rendimiento mínimo según el tipo de transacción llevada a cabo. En la determinación del rendimiento individual se utilizan los datos del mercado de similares características entre partes independientes como si de un "benchmark" se tratara.

En la segunda, el beneficio residual (o pérdida) resultante del reparto efectuado en la primera fase, se reparte analizando los factores y circunstancias de que se disponga para llegar a la determinación de cómo se repartiría este remanente en el caso que se tratara de empresas independientes.

Por último, el "Método del margen neto del conjunto de operaciones", es aquel por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Este método se basa en el beneficio neto generado en el conjunto de las operaciones realizadas con una entidad vinculada, calculado sobre una magnitud de referencia, como por ejemplo, costes, ventas, etc.

Este criterio opera en una forma similar a los métodos tradicionales del "precio de coste incrementado" o del "precio de reventa" y sigue los mismos parámetros de aquellos para su aplicación.

Básicamente, la aplicación de este método consiste en asignar un margen neto para el conjunto de operaciones realizado para una compañía vinculada, determinado con referencia a aquel que la sociedad hubiese obtenido en operaciones comparables realizadas por empresas independientes.¹¹

5.3.5 COMPROBACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO

Las prácticas en materia de inspección varían considerablemente entre los países miembros de la OCDE. Las diferencias en los procedimientos pueden deberse a toda una serie de factores: particularmente, el sistema y estructura de la Administración tributaria, la superficie y la población del país, el volumen del comercio interior y del comercio exterior, así como las influencias culturales e históricas.

Los casos de precios de transferencia pueden presentar dificultades específicas en relación con las prácticas normales de auditoría o de inspección, tanto para la Administración tributaria como para el contribuyente. En efecto, los casos de precios de transferencia ponen en juego un gran número de elementos fácticos y pueden exigir evaluaciones complejas por lo que respecta a la comparabilidad, los mercados y las informaciones de naturaleza financiera u otras referentes al sector. En consecuencia, cierto número de Administraciones tributarias tienen inspectores fiscales especializados en precios de transferencia y las inspecciones en materia de precios de transferencia pueden exigir más tiempo que otras inspecciones y seguir procedimientos particulares.

Dado que la fijación de un precio de transferencia no constituye una ciencia exacta, no será siempre posible determinar un solo precio correcto de plena competencia; al contrario, a veces será menester estimar el precio correcto tomando como referencia un rango de cifras aceptables. Por otra parte, la elección de la metodología de fijación de los precios de plena competencia no será a menudo perfectamente clara. El contribuyente puede experimentar particulares dificultades cuando la Administración

¹¹ Páginas 18-20 Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España, Guía de los Precios de Transferencia, Impact International.

tributaria propone aplicar una metodología, por ejemplo, un método del beneficio de la operación, que no es el mismo que utiliza el contribuyente.

Cuando un caso de precios de transferencia plantea problemas particularmente difíciles, incluso el contribuyente mejor intencionado puede cometer un error de buena fe debido a la complejidad de los hechos que han de evaluarse. Además, incluso el inspector fiscal mejor intencionado puede llegar a conclusiones erróneas sobre los hechos. Las Administraciones tributarias están invitadas a tener en cuenta esta observación cuando lleven a cabo sus inspecciones en materia de precios de transferencia. De ello se derivan dos implicaciones. En primer lugar, es deseable que los inspectores fiscales muestren flexibilidad en su enfoque y no exijan de los contribuyentes, para la fijación de sus precios de transferencia, un nivel de precisión irreal habida cuenta de los hechos y circunstancias.

En segundo lugar, es recomendable que los inspectores tomen en consideración la opinión comercial del contribuyente acerca de la aplicación del principio de plena competencia, a fin de que el análisis de los precios de transferencia responda a las realidades empresariales. Por consiguiente, es recomendable que los inspectores comiencen por examinar los precios de transferencia desde la perspectiva que el contribuyente ha elegido para fijar sus precios.

La legislación española en materia específica de la comprobación de las operaciones vinculadas y del valor normal de mercado se circunscribe a cuestiones procedimentales, destinadas a preservar el interés legítimo de otras partes implicadas, cuando la Administración fiscal española compruebe a una de ellas, pues lógicamente al tener los ajustes que pueda practicar la Administración el carácter de bilaterales, dichos ajustes podrían afectar al resto de sociedades que hubiesen intervenido en la operación.

No obstante lo dicho anteriormente, la capacidad de hacer valer sus derechos de las personas o entidades implicadas se circunscribe a los contribuyentes personas físicas o sociedades residentes en España y a los establecimientos permanentes situados en

España de contribuyentes no residentes. Es decir se excluye a los no residentes de este procedimiento excepto que a través de algún tratado o convenio internacional se prevea dicha circunstancia.

Si contra la liquidación provisional practicada el contribuyente interpone recurso, reclamación o insta la tasación pericial contradictoria. Se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que puedan personarse y presentar alegaciones.

Si contra la liquidación provisional practicada el obligado tributario no interpone recurso, reclamación ni insta la tasación pericial contradictoria. Se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas para que aquellas que lo deseen puedan, de forma conjunta, recurrir, reclamar o instar la dicha tasación.

La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al contribuyente. En consecuencia se iniciará un nuevo cómputo del plazo de prescripción cuando la valoración practicada por la Administración adquiera firmeza.

Una vez adquirida firmeza por la valoración contenida en la liquidación, la misma será eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas y la Administración tributaria practicará las regularizaciones que correspondan en los términos que se fijan reglamentariamente.

Por su parte el RIS desarrolla el procedimiento a seguir en el curso de la comprobación del valor normal de mercado por parte de la Administración tributaria.

1. En cuanto a actas de inspección, se dispone lo siguiente:

- Si la regularización no tiene por objeto único la corrección valorativa, la propuesta de liquidación se documentará en un acta distinta de las demás.
- En el acta se justificará la determinación del valor de mercado y se señalarán los motivos de la corrección.
- La liquidación tendrá carácter provisional.

2. En relación a los recursos que el contribuyente pueda presentar, sin solicitar la comprobación de valores:

- Si el contribuyente interpone recurso o reclamación, se notificará a las demás personas o entidades vinculadas la liquidación y la existencia del procedimiento revisor, para que puedan personarse en el procedimiento.
- Si el contribuyente no interpone recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen opten de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación.
- Si por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se entenderá como no admitido el segundo.

3. Cuando el contribuyente interpone recurso con comprobación de valor de bienes o derechos: tasación pericial contradictoria:

- Si el contribuyente promueve la tasación pericial contradictoria, se notificará a él y a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, el informe emitido por el perito de la Administración, para que de común acuerdo nombren un perito.

- Si el contribuyente no promueve contra la comprobación del valor de bienes y derechos la tasación pericial, ni presenta recurso o reclamación, la liquidación provisional se notificará a las demás partes vinculadas afectadas para que las que lo deseen, de forma conjunta, promuevan la tasación o interpongan recurso o reclamación.
- Si por no existir acuerdo entre las distintas partes vinculadas afectadas la solicitud de tasación pericial contradictoria se simultaneare con un recurso o reclamación, en primer lugar se sustanciará la tasación pericial contradictoria, surtiendo efectos suspensivos y determinará la inadmisión de los recursos y reclamaciones que hubiesen podido simultanearse con dicha solicitud de tasación pericial contradictoria.

4. Firmeza de la liquidación. Regularización de las partes vinculadas

- Período impositivo en el que se practica la regularización: la regularización a practicar por la Administración Tributaria a las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme de la liquidación practicada al obligado tributario, se realizará mediante una liquidación en el último período impositivo cuyo plazo de declaración o ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produce la firmeza
- Si el impuesto no tiene período impositivo se practicará una liquidación cuando adquiera firmeza la liquidación practicada.
- Alcance temporal de la regularización: en esta liquidación se tendrán en cuenta los efectos respecto de todos y cada uno de los períodos impositivos afectados por la corrección valorativa.
- Los obligados tributarios deberán aplicar el valor comprobado en las declaraciones de los períodos impositivos siguientes a aquel al que se refiera la regularización cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Tal como se ha mencionado, este procedimiento es únicamente aplicable a los contribuyentes personas físicas o sociedades residentes en España y a los establecimientos permanentes situados en España de contribuyentes no residentes. Es decir se excluye expresamente a los no residentes sin establecimiento permanente en España. Aquellos no residentes que puedan invocar un tratado o convenio para evitar la doble imposición deberán acudir al procedimiento amistoso o al arbitral previstos en el mismo para eliminar la posible doble imposición por la corrección valorativa.¹²

6. METODOLOGIA

El primer paso para la realización de este trabajo que se describe en esta metodología fue formular la pregunta:

- ¿Cómo realizan las Sociedades Anónimas Bolivianas sus transacciones comerciales con otras empresas extranjeras, cuando estas pertenecen a un mismo dueño o grupo empresarial?

La interrogante planteada da lugar a que se formule una nueva interrogante:

- Siendo empresas que de alguna manera se encuentran relacionadas o vinculadas, ¿De qué manera pactan sus precios de compra y venta de productos?

Ambas preguntas mantienen una relación directa con la obtención de ingresos operativos y de costos de operación de las empresas, ambos elementos necesarios para la Administración Tributaria para determinar una base imponible o gravable del impuesto a las Utilidades de las Empresas (25%)

El segundo paso para la elaboración de la recopilación de datos bibliográficos para sustentar los argumentos que en este documento se exponen, fue revisar el contenido de la Ley 843 Sistema Tributario Boliviano, para evidenciar que la norma local no cuenta con los suficientes elementos para regular y controlar las transacciones

¹² Páginas 31-34 Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España, Guía de los Precios de Transferencia, Impact International.

comerciales entre empresa vinculadas o que pertenezcan a un mismo grupo empresarial o Holding.

El tercer paso fue buscar datos estadísticos sobre las actividades de las empresas que son subsidiarias en Bolivia o que pertenecen a grupos empresariales que tienen sus casas matrices en el exterior y de esta forma determinar la viabilidad e importancia del tema para el desarrollo de la economía a través de la captación de mayores recursos provenientes del pago de impuestos del sector privado.

Los objetivos se plantearon en base a la carencia de normativa local con relación a este tema y el daño que genera al desarrollo del país la pérdida o "migración" del pago de impuestos por actividades comerciales.

El cuarto paso fue buscar en legislaciones tributarias de otros países, para medir el grado de avance que tienen con relación a este tema, en la mayoría de los países de Sudamérica, incluyendo Bolivia, la normativa tributaria no contaba con una metodología clara para la regulación de los precios de transferencia, con excepción de países como Brasil, Argentina y Chile.

En la comparación de las legislaciones tributarias de otros países con la de Bolivia, aparecen los Tratados Internacionales en temas de Tributación y se desglosan los criterios para regular los precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Finalmente con esta comparación podemos determinar un método para controlar y regular los precios de transferencia que surgen en operaciones comerciales entre empresas establecidas en Bolivia y que forman parte de grupos empresariales, logrando de esta manera el objetivo general del este trabajo, ya que en éste documento se plasman los diferentes métodos planteados por la OCDE para regular los precios de transferencia en transacciones comerciales que involucran a empresas relacionadas, estas fueron adoptadas en la legislación Española para su aplicación y cumplimiento,

de igual manera en otros países de Europa y Sudamérica se aplican estos criterios, analizando las variaciones que a cada región corresponda.

De igual forma al momento de revisar los Acuerdos Internacionales, notamos que Bolivia no forma parte de la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico, es de esta forma que determinamos el primer objetivo específico de este trabajo, ya que Bolivia necesita de la experiencia de otros países para mejorar la recaudación impositiva y entender mejor los conceptos por los cuales se los recauda.

En la búsqueda de recopilar datos de otros países tratando de controlar estas operaciones entre empresas vinculadas, se pudo evidenciar que la Administración Tributaria de Bolivia no tiene un plan o programa que involucre a las Administraciones Tributarias de otras regiones de Sudamérica, para controlar estas transacciones, es por tal motivo que planteamos como segundo objetivo específico el crear alianzas estratégicas con las Administraciones Tributarias de otros países, para que de esta manera podamos cruzar información, datos financieros e impositivos sobre las empresas vinculadas con el fin de controlar sus operaciones comerciales.

Siendo este trabajo y en particular este tema netamente tributario, se revisaron los trece Anexos Tributarios que se presentan a la Administración Tributaria junto con los informes de Auditoría externa y los informes Tributarios que se elaboran de manera simultánea por parte de las Empresas para su control fiscal anual, dando como resultado "post-revisión" la falta de un anexo que informe sobre las operaciones entre empresas vinculadas, es así que se plantea como tercer objetivo específico de este trabajo de monografía, la incorporación de un nuevo anexo tributario (Nº14) para que proporcione datos sobre este tema y se recopilen en una base de datos manejado por el Servicio de Impuestos Nacionales.

7. JUSTIFICACION

Desde que las empresas extranjeras que cuentan con **grandes capitales**, establecen sucursales o crean diferentes empresas en otros países **en un intento** de diversificar sus actividades económicas e incursionar en nuevo rubros, **las Administraciones Tributarias** pierden dinero gracias a las estrategias empresariales **que buscan** eludir el pago de ciertos impuestos o reducir su base imponible, **que si bien no es ilegal** y no está sancionado bajo la actual norma tributaria, **perjudica al desarrollo social** y productivo de un país ya que reduce los ingresos por recaudaciones **y por ende** la inversión pública.

Dentro de la inversión pública citamos las tres **áreas más importantes** para el bien común de la población en general como son:

- Educación
- Salud
- Construcción de caminos y carreteras

Estas se ven perjudicadas ya que son las que más **recursos económicos** necesitan para su fortalecimiento y generación de beneficios **para la sociedad**.

El presente trabajo se lo realiza con el fin de **presentar** diferentes métodos para controlar los precios de transferencia que se **registran en las actividades** comerciales de la gran mayoría de las empresas que pertenecen a **Grandes Contribuyentes (GRACO)** y **Principales Contribuyentes (PRICO)** y se **encuentran** directa o indirectamente controladas por grupos empresariales que pactan **los precios** de los productos para evadir el pago de impuestos.

Países como Ecuador y Perú empiezan a **preocuparse** en regular los precios de transferencia de las empresas que radican **en sus regiones** a pesar de que sus economías no son tan grandes como las de **Brasil o España**, pero el ingresos a las arcas fiscales sigue siendo significativo para el **desarrollo** de sus economías.

Bolivia también pierde al no regular y controlar estas transacciones comerciales, la captación de recursos por concepto del I.U.E. y el IDH son las más importantes para la Administración Tributaria, pero dejamos de percibir impuestos relacionados al IUE por estrategias empresariales mal intencionadas y que pueden ser detectadas gracias a métodos planteados y probados en diferentes países.

8. SECCION PROPOSITIVA

En la pagina N° 7 de este trabajo se desarrolla un árbol de decisiones que nos ayuda a identificar una directriz, tres propósitos u objetivos, ocho productos y tres diferentes insumos, todos estos se plantean como una propuesta para mejorar o ayudar en la implementación de un control y evaluación de precios de transferencia entre empresas bolivianas vinculadas con otras en el exterior.

Entonces describimos el árbol de decisiones desarrollado (DOPI) para esta monografía de forma literal y en extenso:

La directriz que se plantea es:

Controlar y regular las transacciones comerciales entre empresas vinculadas o relacionadas y que pertenezcan a grupos empresariales que radican en el exterior.

Todo esto con el fin de que se pueda captar mayores ingresos por concepto de Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), ya que existen estrategias dentro de estos grupos empresariales O "Holdings" con el objetivo de eludir el pago del impuesto mencionado, migrando una parte del mismo hacia otro país con tasas impositivas relativamente más bajas.

A raíz de esta directriz se genera los siguientes objetivos y sus correspondientes productos e insumos:

Objetivo (1).-

Concentrar la atención de la Administración Tributaria en las compras y ventas de materiales o productos en mercados internacionales relacionados a insumos necesarios producidos en nuestro país, para los ciclos de producción de empresas en el exterior que se dediquen a la transformación o elaboración del producto final que se vende a nuestro país y a los países que nos rodean.

Productos del Objetivo (1).-

Como primer producto de este objetivo tenemos la lista de empresas bolivianas proveedoras de materiales a empresas que radican en el exterior. Un segundo producto es la lista de insumos o materiales que se venden al exterior a empresas que se dediquen a su transformación o reventa. Finalmente, tenemos como tercer producto un kardex de control sobre las ventas internacionales que realizan las empresas bolivianas (exportaciones), periodicidad e importes de las mismas.

Insumo del Objetivo (1).-

Se podrán crear tablas que relacionen la información financiera de compradores extranjeros que cotizan en la bolsa de valores y sus actividades económicas con empresas bolivianas.

Objetivo (2)

Detectar la subestimación y sobrestimación de los precios en las transacciones comerciales internacionales cuando se realizan operaciones entre empresas vinculadas o que pertenezcan a grupos empresariales.

Productos del Objetivo (2).-

Como primer producto tenemos la lista de precios internacionales para cada insumo o producto que se comercializa en el exterior, un segundo producto son los resultados de las comparaciones que se hacen a los precios que se fijan entre empresas vinculadas y no vinculadas y como tercer producto tenemos la lista de empresas nacionales e

internacionales que tienen un mismo rubro y el nivel de aporte impositivo que tienen en sus regiones.

Insumo del Objetivo (2).-

Generación de datos útiles y confiables para las Administraciones Tributarias dependientes del Estado, creando un base de datos de que empresas vinculadas existen en Sudamérica, nivel de transacciones comerciales internacionales, ingresos regulares por venta de materiales, gastos incurridos para la adquisición de insumos o materiales y el pago de impuestos a las Administraciones Tributarias o Fiscales.

Objetivos (3).-

La supervisión internacional de los precios de transferencia a través de incoterms que se puedan crear para que ayuden a mejorar el control multi-lateral de las operaciones comerciales que se realicen a nivel internacional.

Productos del Objetivo (3).-

Como primer producto de este objetivo se plantea la creación de nuevos términos internacionales de comercio que ayuden a las Administraciones Tributarias bajo la tuición de las correspondientes oficinas de aduana a controlar e informar sobre precios pagados y pactados en las Declaraciones Únicas de Exportación e Importación, estos incoterms deberán señalar si son precios regulares en el mercado internacional de ese mismo producto. El segundo producto es la regulación internacional de las operaciones comerciales entre empresas relacionadas a través de documentos comerciales en el momento de su recepción.

Insumos del Objetivo (3).-

Recursos humanos suficientes para llevar a cabo la tarea de revisión de todos los datos que se generen por la realización de estas operaciones comerciales entre las empresas nacionales y las internacionales. La obtención de recursos tecnológicos que soporten todos los procedimientos y almacenaje de datos de las empresas nacionales y sus

operaciones con empresas del exterior, como una herramienta de control y evaluación de estas transacciones.

9. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Todos queremos que Bolivia se desarrolle y se fortalezca con la cooperación de todas las personas naturales que generan ingresos, de las empresas públicas dependientes del Estado y de las empresas privadas que obtiene ingresos por el aprovechamiento de los recursos naturales situados en nuestro país, sean estos filiales o no de otras empresas extranjeras, porque sabemos que el desarrollo de nuestro país depende del grado en el que todos apoyemos al desarrollo de su economía que se traducirá en un bienestar socio-económico de su población.

Se recomienda aplicar los métodos para la regulación y control de los precios de transferencia, sugeridos por la OCDE para evitar la desviación o fuga de recursos económicos de nuestro país hacia otros, pero aplicándolos de acuerdo a nuestra realidad económica y social ya que la aplicabilidad de las mismas depende mucho de la cultura que tenemos y de transparencia con que se realicen los negocios nacionales e internacionales, de los cuales depende mucho nuestra recaudación impositiva y desarrollo nacional.

10. BIBLIOGRAFIA

Ley 843 (Texto Ordenado) Sistema Tributario, Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Artículo N° 45.

Decreto Supremo N° 24051, Reglamento al Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Artículo N° 21.

Aplicaciones Técnicas, legales y contables de los tributos, Capítulo III Impuesto a las Utilidades de las Empresas, Lic. Jorge Valdez Montoya, Pag. 220, Primera Edición.

Guía de los Precios de Transferencia de la OCDE en España, Metodología de la OCDE, Pags. 21 – 24.

Normas Internacionales de Contabilidad, Inversiones en Entidades Asociadas, Pagina 2
Introducción del comité de contabilidad.