

CONTENIDO

GRÁFICOS	13
CUADROS.....	18

Capítulo I:

MARCO TEÓRICO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. Principio de arm's length o plena competencia y aproximación económica	23
2. Ámbito de aplicación	28
2.1. Transacciones con vinculadas	30
2.2. Transacciones realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, o no cooperantes.....	38
2.2.1. Transacción realizada desde territorio o país de baja o nula imposición.....	39
2.2.2. Transacciones realizadas hacia territorio o país de baja o nula imposición.....	43
2.2.3. Transacciones realizadas a través de territorio o país de baja o nula imposición.....	44
3. Métodos de precios de transferencia.	48
3.1. Métodos tradicionales.....	52
3.1.1. Precio Comparable No Controlado	52
3.1.1.1. Sexto método o PCNC externo para el análisis de los commodities	78
3.1.2. Método del Precio de Reventa	89
3.1.3. Método del Costo Incrementado.....	96

3.2.	Métodos basados en márgenes.....	101
3.2.1.	Método de Partición de Utilidades	102
3.2.2.	Método del Margen Neto Transaccional	109
3.3	Metodología especial de precios de transferencia	119
3.3.1.	Valorización de empresas para efectos de precios de transferencia.	119
3.3.2	Transacciones con intangibles para efectos de precios de transferencia.	122
3.3.2.1.	Ajustes de precios de transferencia: mayor pago de impuesto a la renta	124
4.	Presión tributaria y precios de transferencia.....	146

Capítulo II:

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN PERÚ

1.	Precios de transferencia y legislación interna	151
2.	Decisión N.º 578 de la Comunidad Andina	152
3.	Ley del Impuesto a la Renta.....	153
4.	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta	156
5.	Normas de precios de transferencia en resoluciones de la Administración tributaria	158
5.1.	Ámbito de aplicación y obligaciones formales de precios de transferencia a partir del 1 de enero del 2017	162
5.2.	Información mínima a consignar en los Reporte Local.....	164
5.3.	Sujetos obligados a presentar el Reporte Local.....	165
5.3.1.	Plazo para presentar la declaración correspondiente Reporte Local.....	169
5.3.2.	Causal de rechazo del formulario	170
5.4.	Declaración jurada informativa de precios de transferencia Reporte Maestro	170

5.4.1.	Información mínima a consignar en el Reporte Maestro	170
5.4.2.	Sujetos obligados a presentar el Reporte Maestro	170
5.4.3.	Plazo para presentar la declaración Reporte Maestro	172
5.4.4.	Causal de rechazo del formulario	173
5.5.	Declaración Jurada Informativa de precios de transferencia Reporte País por País	173
5.5.1.	Información mínima a consignar en el Reporte País por País	173
5.5.2.	Sujetos obligados a presentar en el Reporte País por País	174
5.5.3.	Plazo para presentar la Declaración Reporte País por País	184
5.5.4.	Causal de rechazo del formulario	184
6.	El concepto de vinculación y sus supuestos	184
7.	Transacciones con “paraísos fiscales” y regímenes fiscales preferentes	189
7.1.	Transacciones con paraísos fiscales	189
7.2.	Regímenes fiscales preferenciales	191
8.	Principio de plena competencia y métodos aplicables	194
9.	Análisis de comparabilidad en la norma peruana.	196
10.	Comparables internos	196
11.	Comparables externos	196
12.	Uso de base de datos para comparables para comparables de base de datos	197
13.	Rango que cumple con el principio de plena competencia	198
14.	Jerarquía de los métodos	198
15.	Selección de un método	198
16.	Precio comparable no controlado o sexto método	201
16.1.	Concepto a tener en cuenta en la aplicación del “Sexto Método” ...	204
16.2.	Fecha del valor de cotización	205

16.3. Información declarada a SUNAT referida a los términos del acuerdo	205
16.4. Reglas necesarias para la presentación de una comunicación modificatoria	207
16.5. Forma y condiciones de la comunicación	207
16.6. Contenido del informe técnico	208
16.7. Ejemplo de aplicación del Sexto Método.....	209
17. Test de beneficio para recepción de servicios.....	210
18. Transacciones financieras intragrupo	214
19. El uso combinado de los métodos	215
20. Ajustes	215
21. Multas y carga de la prueba	217
22. Precios de transferencia y valoración aduanera.....	222
23. Relación de precios de transferencia e impuesto al valor agregado (impuesto general a las ventas)	223
24. Precios de transferencia y convenios para evitar la doble imposición	223
25. Acuerdos anticipados de precios de transferencia.....	224
26. Valor de mercado en el caso de venta directa o indirecta de acciones o participaciones	226
26.1. Valor de cotización	226
26.2. Valor de flujo de caja descontado.....	226
26.3. Valor patrimonial	227

Capítulo III:

BEPS Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. Antecedentes.....	231
2. El proyecto BEPS.....	241
3. Planes de acción	244

3.1.	Acción 8: Intangibles	246
3.1.1.	Intangibles de difícil valoración (“IDV”).....	249
3.2.	Acción 9: Distribución de riesgos y capitales	251
3.3.	Acción 10: Transacciones de alto riesgo	252
3.4.	Acción 13: Documentación sobre precios de transferencia	256
3.5.	Acción 15: Desarrollar un instrumento Multilateral que modifique los convenios bilaterales.....	265
4.	Metodología de los planes de acción.....	266
5.	Caso Latinoamérica.....	267
6.	Acuerdos de intercambio de información	270
7.	Efecto BEPS.....	273
8.	Reglas presentadas por OCDE respecto al Pilar I.....	275
8.1.	Servicios automatizados digitales (ADS).....	276
8.2.	Negocios orientados al consumidor (CFB).....	277
8.2.1.	Pruebas de actividad.....	278
8.2.2.	Pruebas de umbral	278
8.3.	Reglas de nexos	279
8.4.	Reglas de obtención de ingresos	280
8.5.	Determinación de la base imponible	287
8.6.	Asignación de beneficios	288
8.7.	Eliminación de la doble imposición	289
8.7.1.	Identificación de entidades pagadoras	289
8.7.2.	Métodos para eliminar la doble imposición.....	290
8.7.3.	Monto B.....	290
8.8.	Seguridad fiscal.....	291
8.9.	Nuevo marco de prevención y resolución de litigios	292
8.10.	Introducción La economía digital ha creado nuevos desafíos para las autoridades tributarias de todo el mundo	294

9.	Reglas presentadas por OCDE respecto al Pilar II	295
9.1.	Empresas sujetas a las reglas GloBE.....	297
9.2.	Entidades excluidas de la Reglas GloBE	298
9.3.	Definición de los métodos propuestos.....	298
9.3.1.	La regla de inclusión de ingresos (IIR).....	298
9.3.2.	La regla de pagos sin imposición (UTPR).....	301
9.3.3.	La regla de sujeción de impuestos (STTR).....	301
9.4.	Aplicación del IIR.....	302
9.5.	Aplicación de la UTPR.....	302
9.6.	Cálculo de la tasa de imposición efectiva (ETR).....	302
9.6.1.	Cómputo de los ingresos o pérdidas GloBE.....	303
9.6.2.	Impuestos cubiertos.....	305
9.7.	Reestructuraciones societarias y estructuras <i>holding</i>	306
9.8.	Declaración de carácter informativo GloBE	306
9.9.	Diagrama de flujo	308
ANEXO 1	310
ANEXO 2	311
BIBLIOGRAFÍA	312

GRÁFICOS

Gráfico N.º 1:	<i>Operación de venta entre empresas relacionadas o vinculadas</i>	27
Gráfico N.º 2:	<i>Caso de importación donde el importador es distribuidor, agente o firma un contrato de exclusividad</i>	32
Gráfico N.º 3:	<i>Venta de bienes entre empresas vinculadas domiciliadas en el mismo país y con diferente tasa del impuesto a la renta</i>	35
Gráfico N.º 4:	<i>Prestación de servicios a un tercero independiente</i>	36
Gráfico N.º 5:	<i>Prestación de servicios entre empresas vinculadas domiciliadas en el mismo país y una de ellas está exonerada/inafecta al impuesto a la renta</i>	37
Gráfico N.º 6:	<i>Caso de importación desde territorio o país de baja o nula imposición</i>	39
Gráfico N.º 7:	<i>Importación de productos con y sin intermediario ubicado en paraíso fiscal</i>	40
Gráfico N.º 8:	<i>Importación de productos con intermediario ubicado paraíso fiscal, considerando aranceles</i>	41
Gráfico N.º 9:	<i>Importación de productos con intermediario ubicado en paraíso fiscal, considerando aranceles y con delito en la venta del producto</i>	42
Gráfico N.º 10:	<i>Caso de exportación desde territorio o país de baja o nula imposición</i>	43
Gráfico N.º 11:	<i>Estado de resultados de empresa que importa de paraíso fiscal y deja utilidad en el mismo</i>	44
Gráfico N.º 12:	<i>Caso de importación con envío de bienes a través de territorio de baja o nula imposición</i>	45
Gráfico N.º 13:	<i>Caso de importación con facturación desde territorio o país de baja o nula imposición</i>	45
Gráfico N.º 14:	<i>Caso de importación con cobro realizado desde territorio o país de baja o nula imposición</i>	47
Gráfico N.º 15:	<i>Clasificación de los métodos de precios de transferencia, según su nivel de comparabilidad</i>	49

Gráfico N.º 16: <i>Método del Precio Comparable No Controlado. Venta a vinculado y a un tercero independiente</i>	52
Gráfico N.º 17: <i>Método del Precio Comparable No Controlado. Exportación a vinculado no domiciliado con precio mayor que el pactado con un tercero independiente</i>	53
Gráfico N.º 18: <i>Método del Precio Comparable No Controlado. Exportación a vinculado no domiciliado con precio menor que el pactado con un tercero independiente</i>	54
Gráfico N.º 19: <i>Método del Precio Comparable No Controlado: Importación de un vinculado no domiciliado y de un tercero independiente</i>	55
Gráfico N.º 20: <i>Método del Precio Comparable No Controlado: importación de vinculado no domiciliado con precio menor que el pactado con un tercero</i>	56
Gráfico N.º 21: <i>Método del Precio Comparable No Controlado: importación de vinculado no domiciliado con precio mayor que el pactado con un tercero</i>	57
Gráfico N.º 22: <i>Método del Precio Comparable No Controlado: Exportación a un vinculado no domiciliado con varios precios pactados con terceros independientes</i>	58
Gráfico N.º 23: <i>Rango intercuartil: Distribución normal. Campana de Gauss</i>	59
Gráfico N.º 24: <i>Método del Precio Comparable No Controlado: Exportación a un vinculado no domiciliado con varios precios pactados con terceros independientes aplicando el Rango Intercuartil</i>	60
Gráfico N.º 25: <i>Caso de exportación a un vinculado con varios precios pactados con terceros (aplicación del coeficiente de variación)</i>	64
Gráfico N.º 26: <i>Tendencia en venta de productos efectuados a terceros independientes</i>	75
Gráfico N.º 27: <i>Tendencia de productos vendidos a terceros independientes</i>	76
Gráfico N.º 28: <i>Tres supuestos generales que se presentan en todo Rango Intercuartil</i>	77
Gráfico N.º 29: <i>Volatilidad del precio del gas desde el 03/01/2012 al 03/01/2022</i>	80
Gráfico N.º 30: <i>Volatilidad del precio del gas en el día 01 de enero del 2023</i>	81

Gráfico N.º 31: <i>Volatilidad del precio del petróleo desde el 03/01/2012 al 03/01/2022.....</i>	81
Gráfico N.º 32: <i>Volatilidad del precio del petróleo en el día 01 de enero del 2023.....</i>	82
Gráfico N.º 33: <i>Volatilidad del precio del cobre desde el 03/01/2012 al 03/01/2022</i>	82
Gráfico N.º 34: <i>Volatilidad del precio del cobre en el día 01 de enero del 2023.....</i>	83
Gráfico N.º 35: <i>Volatilidad del precio del oro desde el 03/01/2012 al 03/01/2022</i>	83
Gráfico N.º 36: <i>Volatilidad del precio del oro en el día 01 de enero del 2023.....</i>	84
Gráfico N.º 37: <i>Volatilidad del precio del maíz desde el 03/01/2012 al 03/01/2022</i>	84
Gráfico N.º 38: <i>Volatilidad del precio del maíz en el día 01 de enero del 2023.....</i>	85
Gráfico N.º 39: <i>Volatilidad del precio de las habas desde el 03/01/2012 al 03/01/2022.....</i>	85
Gráfico N.º 40: <i>Volatilidad del precio de las habas en el día 01 de enero del 2023.....</i>	86
Gráfico N.º 41: <i>Volatilidad del precio del azúcar desde el 03/01/2012 al 03/01/2022</i>	86
Gráfico N.º 42: <i>Volatilidad del precio del azúcar en el día 01 de enero del 2023</i>	87
Gráfico N.º 43: <i>Explicación gráfica del Método de Precio de Reventa.....</i>	90
Gráfico N.º 44: <i>Explicación del Método de Precio de Reventa con fórmulas.....</i>	91
Gráfico N.º 45: <i>Explicación del Método de Precio de Reventa con varias compras realizadas a terceros independientes</i>	94
Gráfico N.º 46: <i>Explicación gráfica del Método de Costo Incrementado</i>	96
Gráfico N.º 47: <i>Explicación del Método de Costo Incrementado con fórmulas</i>	97
Gráfico N.º 48: <i>Explicación del Método de Costo Incrementado con varias ventas realizadas a terceros independientes</i>	100
Gráfico N.º 49: <i>Explicación gráfica del Método de Partición de Utilidades</i>	102
Gráfico N.º 50: <i>Explicación gráfica del Método de Partición de Utilidades, con segmentación de Estados Financieros.....</i>	103

Gráfico N.º 51: <i>Método de Partición de Utilidades. Ejemplo de empresa que realiza venta por catálogo</i>	104
Gráfico N.º 52: <i>Método de Partición de Utilidades. Ejemplo de empresa que realiza venta por catálogo en dos países</i>	105
Gráfico N.º 53: <i>Explicación gráfica del Método de Partición de Utilidades</i>	106
Gráfico N.º 54: <i>Explicación del Método de Partición de Utilidades con Estados Financiero</i>	107
Gráfico N.º 55: <i>Explicación gráfica del Método Residual de Partición de Utilidades</i>	108
Gráfico N.º 56: <i>Explicación del Método Residual de Partición de Utilidades, con Estados Financieros</i>	108
Gráfico N.º 57: <i>Rango Inter cuartil de Márgenes Operativos</i>	118
Gráfico N.º 58: <i>Una empresa vende acciones que tiene en otra empresa a una vinculada</i>	120
Gráfico N.º 59: <i>Los accionistas de una empresa venden sus acciones a una parte vinculada</i>	121
Gráfico N.º 60: <i>Caso de exportación a vinculado no domiciliado con precio menor que el pactado con un tercero</i>	124
Gráfico N.º 61: <i>Aplicación del ajuste primario de impuesto a la renta de “Latam Co.”</i>	125
Gráfico N.º 62: <i>Caso de venta efectuada a vinculado domiciliado en el mismo país con precio menor que el pactado con un tercero independiente</i>	130
Gráfico N.º 63: <i>Estado de Resultados de empresa que vende inmueble a accionista y distribuye utilidades</i>	134
Gráfico N.º 64: <i>Caso de venta de bien inmueble a accionista de X a menor precio que el pactado con un tercero</i>	135
Gráfico N.º 65: <i>Ajuste Primario: Aplicación del ajuste para el caso de venta de bien inmueble a accionista de X Perú</i>	136
Gráfico N.º 66: <i>Caso de exportación a vinculado no domiciliado con precio menor que el pactado con un tercero</i>	138
Gráfico N.º 67: <i>Antes de efectuar el ajuste correlativo</i>	139

CONTENIDO

Gráfico N.º 68: <i>Después de efectuar el ajuste correlativo</i>	139
Gráfico N.º 69: <i>Caso de exportación a un vinculado con varios precios pactados con terceros</i>	142
Gráfico N.º 70: <i>Rango intercuartil con aplicación del coeficiente de variación en el análisis de una exportación</i>	143
Gráfico N.º 71: <i>Regla de Valor de Mercado en la Ley del Impuesto a la Renta en Perú</i>	153
Gráfico N.º 72: <i>Condiciones relevantes para presentar la Declaración Jurada Informativa de Precios de Transferencia Reporte País por País en Perú</i>	176
Gráfico N.º 73: <i>Vinculación directa</i>	187
Gráfico N.º 74: <i>Vinculación indirecta</i>	188
Gráfico N.º 75: <i>Ejemplo de enfoque top down</i>	300
Gráfico N.º 76: <i>Prestación de servicios de compañía A hacia B</i>	304
Gráfico N.º 77: <i>Diagrama de Flujo</i>	309

CUADROS

Cuadro N.º 1:	<i>Resumen de escenarios de Gráfico 1</i>	27
Cuadro N.º 2:	<i>Cuadro comparativo de ejemplos relativos a transacciones que podrían calificar como realizadas a través de país o territorio de baja o nula imposición</i>	48
Cuadro N.º 3:	<i>Rango intercuartil de precios pactados con terceros independientes</i>	61
Cuadro N.º 4:	<i>Explicación del coeficiente de variación</i>	63
Cuadro N.º 5:	<i>Método del Precio Comparable No Controlado: Rango intercuartil de precios, con aplicación del coeficiente de variación</i>	65
Cuadro N.º 6:	<i>Venta de créditos vs Venta al contado. Datos</i>	66
Cuadro N.º 7:	<i>Ventas con precios descontados</i>	67
Cuadro N.º 8:	<i>Venta de créditos vs Venta al contado. Con ajuste por periodo de pago</i>	68
Cuadro N.º 9:	<i>Rango Intercuartil de precios pagados por terceros con ajuste de Venta a Crédito</i>	68
Cuadro N.º 10:	<i>Productos marinos vendidos a vinculado y terceros</i>	69
Cuadro N.º 11:	<i>Rango Intercuartil de precios vendidos a terceros independientes</i>	70
Cuadro N.º 12:	<i>Método del Precio Comparable No Controlado: Clasificación de clientes por volumen de compra</i>	71
Cuadro N.º 13:	<i>Rango intercuartil de precios unitarios pactados a terceros</i>	72
Cuadro N.º 14:	<i>Clasificación de clientes por volumen de compra</i>	73
Cuadro N.º 15:	<i>Categorías y productos de la base de datos Blomberg</i>	79
Cuadro N.º 16:	<i>Método de Precio de Reventa. Datos de productos de Ferretería comprados vinculado y a un tercero independiente</i>	92
Cuadro N.º 17:	<i>Método de Precio de Reventa. Datos de productos de Ferretería vendidos a vinculado y a varios terceros independientes</i>	93
Cuadro N.º 18:	<i>Método de Precio de Reventa: Rango intercuartil de márgenes de mercado obtenido con terceros independientes</i>	95

Cuadro N.º 19: <i>Método de Costo Incrementado. Datos de exportación de compas de lana a un vinculado y a un tercero independiente</i>	98
Cuadro N.º 20: <i>Método de Costo Incrementado. Datos de exportación de chompas a un vinculado y a varios terceros independientes.....</i>	99
Cuadro N.º 21: <i>Método del Costo Incrementado: Rango intercuartil de Márgenes Brutos en ventas realizadas a terceros independientes.</i>	101
Cuadro N.º 22: <i>Método del Margen Neto Transaccional: Primer set de empresas potencialmente comparables</i>	110
Cuadro N.º 23: <i>Método del Margen Neto Transaccional: Set final de empresas comparables</i>	115
Cuadro N.º 24: <i>Método del Precio de Reventa: Ajuste a la Mediana.....</i>	127
Cuadro N.º 25: <i>Método del Precio de Reventa: Ajuste al cuartil más favorable</i>	127
Cuadro N.º 26: <i>Ajuste a la Mediana.....</i>	129
Cuadro N.º 27: <i>Ajuste al cuartil más favorable</i>	129
Cuadro N.º 28: <i>Antes de efectuar el ajuste bilateral</i>	131
Cuadro N.º 29: <i>Después de efectuar el ajuste bilateral.....</i>	132
Cuadro N.º 30: <i>Caso de venta de bien inmueble a accionista de Latam Perú</i>	133
Cuadro N.º 31: <i>Coeficiente de variación.....</i>	141
Cuadro N.º 32: <i>Cálculo de ajuste al cuartil más favorable con cantidad pactada de 1</i>	144
Cuadro N.º 33: <i>Cálculo de ajuste al cuartil más favorable con cantidad pactada de 100,000.....</i>	144
Cuadro N.º 34: <i>Cálculo de ajuste a la mediana con cantidad pactada de 100,000....</i>	145
Cuadro N.º 35: <i>Presión tributaria en países miembros de la OCDE versus Latinoamérica</i>	146
Cuadro N.º 36: <i>Obligaciones formales respecto de las obligaciones de precios de transferencia vigentes en Perú</i>	155
Cuadro N.º 37: <i>Línea de tiempo respecto de las normas de precios de transferencia en Perú.....</i>	159
Cuadro N.º 38: <i>Definiciones de términos para efectos del cumplimiento de las obligaciones formales sobre precios de transferencia en Perú</i>	163

Cuadro N.º 39: <i>Requisitos para presentar el Reporte Local de Precios de Transferencia en Perú</i>	166
Cuadro N.º 40: <i>Requisitos para presentar el Reporte Local de Precios de Transferencia en Perú respecto del ejercicio fiscal 2022</i>	167
Cuadro N.º 41: <i>Requisitos para presentar el Reporte Local de precios de transferencia en Perú respecto del ejercicio fiscal 2023</i>	167
Cuadro N.º 42: <i>Información sobre métodos que se presenta en el Reporte Local de Precios de Transferencia</i>	168
Cuadro N.º 43: <i>Plazos para presentar la Declaración Jurada Informativa de Precios de Transferencia Reporte Local en Perú</i>	169
Cuadro N.º 44: <i>Requisitos para presentar el Reporte Maestro de Precios de Transferencia en Perú</i>	171
Cuadro N.º 45: <i>Requisitos para presentar el Reporte Maestro de Precios de Transferencia en Perú respecto del ejercicio fiscal 2022</i>	172
Cuadro N.º 46: <i>Requisitos para presentar el Reporte Maestro de Precios de Transferencia en Perú respecto del ejercicio fiscal 2023</i>	172
Cuadro N.º 47: <i>Plazos para presentar la Declaración Jurada Informativa de Precios de Transferencia Reporte Maestro en Perú</i>	173
Cuadro N.º 48: <i>Listado de países que brindan el Reporte País por País a Perú</i>	178
Cuadro N.º 49: <i>Listado de países que reciben el Reporte País por País de Perú</i>	179
Cuadro N.º 50: <i>Listado de Países que han firmado el AMAC CbC</i>	182
Cuadro N.º 51: <i>Supuestos de vinculación según el Reglamento de la LIR</i>	185
Cuadro N.º 52: <i>Paraísos fiscales</i>	189
Cuadro N.º 53: <i>Tasa impositiva peruana</i>	191
Cuadro N.º 54: <i>Regímenes fiscales preferenciales</i>	192
Cuadro N.º 55: <i>Lista de bienes exportados o importados a los que se les aplica el Sexto Método</i>	202
Cuadro N.º 56: <i>Definiciones para la aplicación del Sexto Método</i>	204
Cuadro N.º 57: <i>Ejemplo de aplicación del Sexto Método: Datos de la operación</i>	210
Cuadro N.º 58: <i>Test de beneficio aplicable a servicios intragrupo</i>	212

CONTENIDO

Cuadro N.º 59: <i>Deducibilidad de intereses</i>	215
Cuadro N.º 60: <i>Resumen de multas por incumplimientos relacionados a precios de transferencia</i>	219
Cuadro N.º 61: <i>Países que han incluido el Reporte País por País, Reporte Maestro y Reporte Local</i>	259
Cuadro N.º 62: <i>Publicaciones de la OCDE sobre la Acción 13 del plan BEPS</i>	264
Cuadro N.º 63: <i>Países que han implementado la Acción 13</i>	269
Cuadro N.º 64: <i>Países que firmaron el Acuerdo MCAA en Reporte País por País a enero del 2023</i>	271
Cuadro N.º 65: <i>Definiciones aplicables a las reglas de obtención de ingresos</i>	311
Cuadro N.º 66: <i>Reglas de obtención de ingresos</i>	312

CAPÍTULO I:

MARCO TEÓRICO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. PRINCIPIO DE ARM'S LENGTH O PLENA COMPETENCIA Y APROXIMACIÓN ECONÓMICA

Las reglas de precios de transferencia tienen como fundamento el cumplimiento del principio de *arm's length* (en su acepción inglesa) o plena competencia, el cual se materializa en virtud del apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE¹), que sirve de base para los tratados bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición, que se suscriben en materia tributaria, y que se replica según el punto 1.6 de las “Directrices en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias” elaborado por la Organización Económica para la Cooperación y el Desarrollo (en adelante, Lineamientos de la OCDE). Este principio constituye el inicio del marco conceptual de la aplicación de las reglas de precios de transferencia a nivel mundial. Se define de la siguiente forma:

“[Cuando] se establezcan o impongan condiciones entre las dos empresas [asociadas] en sus relaciones comerciales o financieras que difieran de las que se establecerían entre empresas independientes, entonces cualquier beneficio que, de no haber sido por esas condiciones, hubiera sido obtenido por una de las empresas, pero, en virtud de esas condiciones, no se han devengado, pueden incluirse en los beneficios de esa empresa y gravarse en consecuencia”².

¹ Ver www.ocde.org

² Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE: enero 2022. Punto 1.6. Traducción propia.

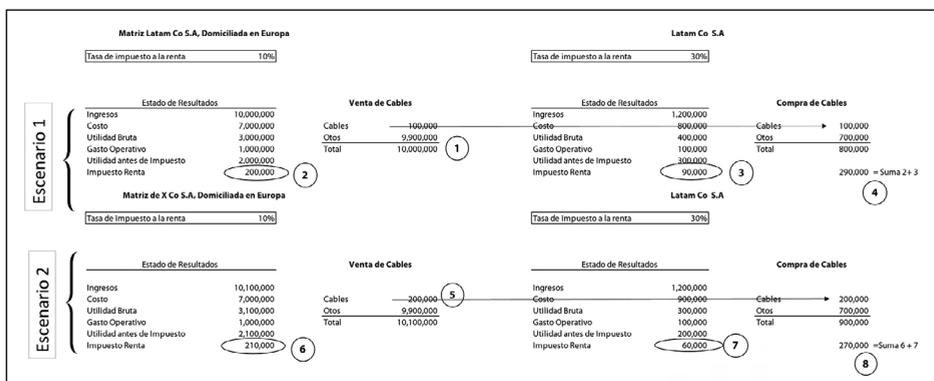
En términos simples, el principio de plena competencia puede reducirse a la obligación que tiene toda persona o empresa de pactar, para efectos tributarios, con sus partes vinculadas o relacionadas (en algunas legislaciones se utiliza el término parte relacionada en lugar de parte vinculada. Para los efectos del tema que tratamos ambos términos son sinónimos. En lo sucesivo utilizaremos el término parte vinculada) para efectos tributarios, y será la legislación de cada país la que definirá cómo se configurará la vinculación de sus contribuyentes, en términos similares a los que pactaría con terceros independientes, en condiciones comparables. Ni los Lineamientos de la OCDE, ni la normativa específica de cualquier país, pueden obligar o establecer el precio y la forma en la que deben transar los contribuyentes, sean estos vinculados o no. El principio de plena competencia obliga a que, para fines de determinación de la base imponible del impuesto a la renta, el contribuyente declare sus ingresos y gastos, en transacciones con partes vinculadas, de manera similar a la que lo hubiera hecho si sus transacciones se hubieran celebrado con terceros independientes o, lo que es lo mismo, que transase con sus partes vinculadas al valor de mercado³.

Ahora bien, ¿por qué existen los precios de transferencia? La razón es económica y consiste en que los gobiernos de los países buscan proteger sus bases imponibles del impuesto a la renta. Lo expuesto se aprecia con claridad en el siguiente ejemplo, respecto a la venta de productos entre vinculadas domiciliadas en diferentes países, en la que se modifica el precio.

En el gráfico 1 se puede apreciar una operación de venta realizada dentro de un grupo empresarial entre la matriz de este y una de las integrantes del grupo. La clave de la operación está en observar cómo el incremento en el monto de venta del Escenario 1 al Escenario 2 genera una disminución del impuesto a la renta pagado por el grupo empresarial.

³ “Aquel determinado por empresas independientes en transacciones entre ellas, bajo las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras, guiados ordinariamente por fuerzas de mercado”, en *Materiales en tributación internacional*, Unión Europea y Precios de Transferencia. Volumen 1. Edición 2015-2016. Centro de Tributación Internacional (Leiden, Holanda), p. 868.

Gráfico N.º 1:
Operación de venta entre empresas relacionadas o vinculadas



Elaboración propia

En el gráfico anterior se puede apreciar a la matriz de Latam Co. S. A. (en adelante, la Matriz) domiciliada en Europa y a la empresa vinculada o relacionada Latam Co. S.A. (en adelante Latam) domiciliada en Latinoamérica. Además, se observa que la tasa de impuesto a la renta en el país de la Matriz es del 10 % y la tasa de impuesto a la renta en el país de Latam es del 30 %.

En el escenario 1, la Matriz vende cables por valor de 100,000 (ver punto 1 del gráfico). Esto implica que, como ingresos totales de la Matriz, se registraron 10 millones (100,000 por la venta de cables a su vinculada Latam Co. S.A. y 9'900,000 por la venta de otros bienes o servicios a otras empresas o personas) que, después de deducir los costos y gastos operativos, arroja una utilidad antes de impuestos de 2 millones y esto multiplicado por la tasa de impuesto a la renta, 10 %, da como resultado un impuesto de 200,000 para la Matriz (ver punto 2 del gráfico). Del lado de Latam, se registra una compra de cables por valor de 100,000 (ver punto 2 del gráfico) que, sumados a los otros costos de Latam, nos da un total de costos de 800,000. Considerando los ingresos de Latam, resultó una utilidad antes de impuestos de 300,000 que, multiplicado por la tasa de impuesto a la renta, 30 %, arroja como resultados 90,000 (ver punto 3 del gráfico). Por tanto, la suma final de impuesto a la renta tributados por la Matriz más lo tributado por Latam es de 290,000 (200,000 de la Matriz más 90,000 de Latam).

En el escenario 2, la Matriz incrementa el valor de los cables y los vende por el doble: 200,000 (ver punto 5 del gráfico). Esto implica que, como ingresos totales de la Matriz, se registraron 10,1 millones que después de deducir los costos y gastos operativos (que se mantienen iguales a los del Escenario 1) resulta una Utilidad antes de Impuestos de 2,1 millones y esto multiplicado por la tasa de impuesto a la renta del 10 %, resultó un impuesto de 210,000 para la Matriz (ver punto 6 del gráfico). Del lado de Latam, se registra una compra de cables por valor de 200,000 (ver punto 5 del gráfico) que sumados a los otros costos de Latam nos da un total de 900,000, considerando los ingresos de Latam arrojó una Utilidad antes de Impuestos de 200,000 que, multiplicado por la tasa de impuesto a la renta, 30 %, da un resultado de 60,000 (ver punto 7 del gráfico). Por tanto, la suma final de impuesto a la renta tributados por la Matriz más lo tributado por Latam, es de 270,000 (210,000 de la Matriz más 60,000 de Latam).

Al comparar el impuesto total del Escenario 1 (290,000) y el Escenario 2 (270,000) resulta 20,000 más de impuesto a la renta pagado en el Escenario 1. Además, si comparamos el impuesto a la renta pagado por Latam, resulta un mayor impuesto pagado en el Escenario 1 (90,000) que en el Escenario 2 (60,000).

Esta disminución en los montos tributados se dio por el aumento en el valor de venta de los cables (de 100,000 en Escenario 1, a 200,000 en Escenario 2) y originó que el grupo empresarial se beneficiara pagando menos impuestos a nivel total (20,000 menos) y, por ende, causando una menor recaudación tributaria global. No solo eso, en el Escenario 1 el gobierno del país de la Matriz recibe de impuesto a la renta la cantidad de 200,000, mientras que en el Escenario 2 recibe la suma de 210,000. Por el contrario, el gobierno del país donde opera Latam recauda por concepto de impuesto a la renta la cantidad de 90,000 en el Escenario 1, y de 60,000 en el Escenario 2. Es claro que el gobierno del país de la matriz de Latam va a preferir que los cables tengan un precio de 200,000 (Escenario 2) mientras que el gobierno de Latam va a preferir que los cables tengan un precio de 100,000 (Escenario 1). El siguiente cuadro resume los escenarios mencionados:

Cuadro N.º 1:
Resumen de escenarios de Gráfico 1

Empresa	Detalle	Escenario 1	Escenario 2
Matriz	Vende cables a Latam por	100,000	200,000
	Paga impuesto a la Renta en Europa por	200,000	210,000
Latam	Paga impuesto a la Renta en Latinoamérica por	90,000	60,000
Grupo	Paga a nivel mundial un Impuesto total de	290,000	270,000

Elaboración propia

Al ser Latam y su Matriz parte de un mismo grupo empresarial (tienen accionistas, Directivos y/o Gerentes comunes), podrían verse tentados a poner como precio de venta de los cables, en el ejemplo antes mencionado, uno que no siga la lógica de mercado (la ley de la oferta y la demanda). Por lo expuesto, es necesario aplicar la metodología de precios de transferencia, a fin de determinar si el precio fijado por las partes vinculadas por los cables del ejemplo anterior respeta o no el principio de plena competencia y, por consiguiente, si cumple con el valor de mercado. Como se ha podido ver en el ejemplo, la lógica económica que está detrás de los precios de transferencia es el hecho que los países buscan proteger la base imponible del impuesto a la renta que se paga en sus jurisdicciones. Así, a la Administración tributaria de la matriz le va a convenir que los cables se vendan a 200,000 a fin de que recaude por impuesto a la renta en su país la suma de 210,000. Por el contrario, a la Administración tributaria del país donde está ubicado Latam Co S.A. le resulta conveniente que los cables se vendan a 100,000 a fin de que recaude por impuesto a la renta la suma de 90,000. Cabe precisar que, en el ejemplo propuesto, se está analizando la problemática únicamente desde el punto de vista del impuesto a la renta. Si se considera el impuesto *ad valorem* o el arancel que debería pagar Latam Co al momento de importar los cables el problema se complica. La problemática entre precios de transferencia y valoración aduanera es algo que comentaremos más adelante.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El primer texto a nivel internacional que menciona el principio de plena competencia es el borrador de 1933, denominado Tratado Multilateral de asignación de utilidades de negocio, desarrollado en Estados Unidos⁴. Adicionalmente, el primer caso en el que una corte a nivel de resolución de disputas realiza un ajuste de ingresos para reflejar la realidad económica de una operación se produjo en 1935, dentro del *caso Asiatic Petroleum Co. vs. Commissioner of Internal Revenue*, de la Corte de Apelaciones de Estados Unidos⁵. Sin embargo, los precios de transferencia surgen como una herramienta interna para combatir la manipulación de precios en el Reino Unido en el año 1915, mediante la Ley de Finanzas, la cual señalaba que, en caso de que haya alguna conexión entre una empresa residente en el Reino Unido con otra no residente y que el negocio lleve a la residente a menores beneficios, la empresa no residente debe pagar impuestos en Reino Unido por los beneficios desviados hacia ella⁶.

Posterior a lo estipulado por el Reino Unido, en 1917 el Congreso de los Estados Unidos dio poderes a la Autoridad fiscal para establecer la exigencia de declaraciones consolidadas a empresas asociadas sobre los impuestos federales, mediante reglamentación complementaria a la sección 1331 de la *War Revenue Act of 1934* (Ley de Ingresos) con el fin de determinar el capital invertido e ingresos gravables. Es importante señalar que, para dichos años, la Administración tributaria de Estados Unidos no contaba con herramientas adecuadas para precisar comparables en materia de precios y realizar intercambios de información con otras administraciones tributarias⁷.

Las normas de precios de transferencia se comienzan a aplicar en Latinoamérica a partir de 1995, siendo México el primer país que las incorporó⁸. En general, salvo el caso de Brasil, las normas de precios de transferencia de los países latinoamericanos siguen las Directrices de la OCDE, que desde 1979 han dado el marco conceptual sobre el tema. Al respecto, cabe mencionar

⁴ Transfer Pricing. Giammarco Cottani. Plataforma de Precios de Transferencia IBFD, p. 19.

⁵ <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/79/234/1501010/>

⁶ Juan David Barbosa Mariño, “El régimen de precios de transferencia en Colombia: un análisis a su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica”, *Vniversitas* núm. 111 (enero-junio, 2006), 39-40.

⁷ Barbosa Mariño, “El régimen de precios de transferencia en Colombia...”, 40.

⁸ Revisar la Ley de Impuesto sobre la Renta, artículos 64, 64-A y 65.

que, con fecha 28 de diciembre de 2022 en Brasil se aprobó la medida provisoria N.º 1.152, por medio de la cual Brasil adoptaría los Lineamientos de la OCDE en forma obligatoria a partir del ejercicio fiscal 2024 y, de manera voluntaria, en el ejercicio fiscal 2023⁹. Esta medida está supeditada a que el Congreso de Brasil ratifique la misma y promulgue la normativa. Para ello, tiene como plazo máximo hasta el 31 de julio del 2023. En caso no se efectuó esta ratificación, la medida provisoria quedaría sin efecto.

El grado de incorporación de los Lineamientos de la OCDE en la legislación de cada país dependerá de la decisión legislativa de cada jurisdicción. Incluso algunos países tienen norma expresa que realiza esta incorporación.

Ahora bien, el primer aspecto que se debe tener en consideración cuando se quiere analizar un tema de precios de transferencia es definir el ámbito de aplicación de las normas, vale decir, ¿cuándo se aplican las normas de precios de transferencia? ¿Cuáles son los supuestos contemplados por la norma de cada país a fin de aplicar la figura o institución de los precios de transferencia? En general, tal como señalamos, el punto 1.6 de las Directrices de la OCDE indica que las normas de precios de transferencia se utilizan para analizar transacciones entre partes vinculadas. Será la legislación interna de cada país la que establezca quiénes se consideran partes vinculadas. La definición de cuándo se considera a una persona o entidad como vinculada es de vital importancia para efectos de precios de transferencia, debido a que la persona o entidad que no se considere como vinculada será un tercero independiente. A su vez, el establecer que una transacción se ha realizado con un tercero independiente es la base para todo análisis de precios de transferencia. Así, una transacción realizada con un tercero independiente en principio se entiende que se ha realizado a valor de mercado. En efecto, si una parte acuerda venderle un producto X al precio de 100 a otra parte, y las mismas no tienen vinculación entre sí, el precio de 100 será de mercado. Al ser las partes realmente terceros independientes entre sí, el vendedor probablemente habrá querido vender el producto X a más de 100. De igual modo, el comprador habrá querido comprar el producto a menos de 100. Si

⁹ Una medida provisoria es una notificación que antecede a un proyecto de ley. La Medida Provisoria número N° 1.152 modifica la legislación Impuesto sobre Sociedades y la Contribución de Renta social sobre la renta neta en Brasil, incorporando en la Legislación Brasileña los Lineamientos de la OCDE sobre Precios de Transferencia.

las partes llegaron a definir el precio del producto en 100, este monto será producto de la oferta y demanda o, lo que es lo mismo, de la negociación entre el vendedor y comprador. Partiendo de este supuesto, el precio de 100 se podrá utilizar como referente para evaluar las transacciones con vinculadas, como se explicará más adelante.

La legislación de cada país puede establecer que las normas de precios de transferencia se aplican en los siguientes casos: transacciones con vinculadas y/o con paraísos fiscales (término que explicaremos con mayor profundidad más adelante).

2.1. Transacciones con vinculadas

El glosario de términos de las Directrices de la OCDE señala que califican como partes vinculadas aquellas empresas que cumplan con las condiciones del artículo 9, subparágrafos 1a) y 1b) del Modelo de Tratados Tributarios de la OCDE, los cuales señalan que son vinculadas cuando:

- “• Dos empresas están asociadas si una de las empresas participa directa o indirectamente en la gestión, control o capital de la otra, o
- las mismas personas participan directa o indirectamente en la gestión, control o capital” de ambas empresas (es decir, si ambas empresas están bajo control común”).

En la práctica, determinar las características de cómo se configurará dicha vinculación dependerá de la normativa del país en concreto, haciéndose por lo general referencia a características como la composición accionaria, directivos, ser miembros de un grupo empresarial o la realización de actividades comerciales compartidas.

Ahora bien, es importante resaltar que, como hemos visto, la OCDE menciona los tres supuestos en los que se da la vinculación, que son la participación en el control, la administración o el capital de una empresa. No obstante ello, algunos países incorporan en su legislación casos de vinculación, para efectos tributarios de precios de transferencia, que no se ciñen en forma clara a alguno de estos supuestos. Estos son los siguientes:

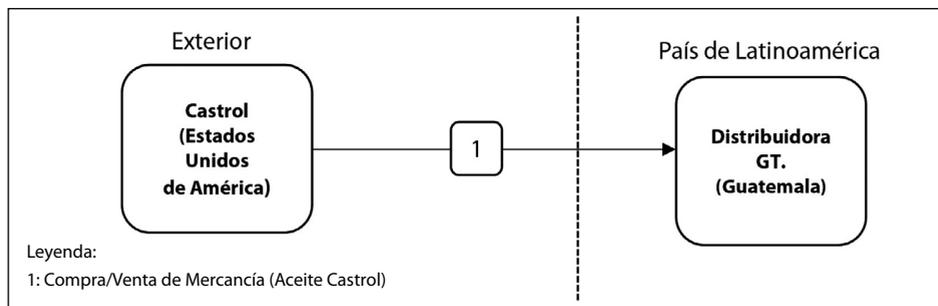
- *Vinculación por nivel de ventas y compras.* Algunas legislaciones pueden establecer que dos partes serán vinculadas cuando una de ellas le vende

un porcentaje importante de sus ventas a otra empresa. La lógica en estos casos es que el comprador de bienes o servicios puede ejercer un control sobre las decisiones de su proveedor, dado que las compras que realiza representan un porcentaje sustancial de los ingresos de su proveedor. Un ejemplo de esto es el caso de la legislación peruana, en donde se precisa que se considerarán partes vinculadas cuando una persona, natural o jurídica, le venda a otra productos o servicios que representen más del 80 % de sus ingresos y este monto a su vez represente el 30 % de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo ejercicio.

- *Representación exclusiva.* Algunas legislaciones señalan que se considerarán partes vinculadas los casos en los que una empresa es representante exclusiva de otra empresa, generalmente no domiciliada. Al igual que en el caso anterior, la lógica que existe es que al ser tener una empresa en otro país a otra empresa que es su representante exclusivo, podría influenciar en las decisiones de la segunda.

Este es el caso de algunos países que consideran dentro de su ámbito de aplicación para la normativa de precios de transferencia a las compañías que tienen un contrato de exclusividad o la parte analizada es distribuidor o agente exclusivo de la otra. Por lo tanto, la compañía que ejerce como agente o distribuidor exclusivo estaría obligada con las normas de precios de transferencia del país en el que opera, por las particularidades de la normativa de precios de transferencia donde se encuentra domiciliada, a analizar las transacciones que tenga con la compañía que le provee de los bienes; sin embargo, la compañía proveedora que se encuentra domiciliada en otro territorio podría no estar obligada a cumplir con la normativa de precios de transferencia de su país, porque donde se encuentra domiciliada no existe vinculación por distribución exclusiva. En el siguiente gráfico se puede ver un ejemplo de lo expuesto.

Gráfico N.º 2:
*Caso de importación donde el importador es distribuidor,
 agente o firma un contrato de exclusividad*



Elaboración propia

En el gráfico 2, se tiene a la empresa Distribuidora GT domiciliada en Guatemala que realizó compras de mercadería (aceite Castrol) de Castrol de Estados Unidos de América (EUA). En este caso, existe un contrato de exclusividad firmado entre Distribuidora GT y Castrol de EUA por el cual se estipula que solo Distribuidora GT podrá comercializar los productos de la marca Castrol en territorio guatemalteco; además, en la normativa de precios de transferencia de Guatemala se especifica que, se considera como vinculada a la empresa con la que se firme un contrato de exclusividad. Por tanto, para efectos del análisis de precios de transferencia en Guatemala, Castrol EUA es vinculada de Distribuidora GT y las transacciones realizadas entre ambas tendrán que ser analizadas bajo los métodos de precios de transferencia para probar que cumplen con el principio de plena competencia. Por otro lado, en el caso de la empresa Castrol (domiciliada en Estados Unidos de América) no será necesario analizar la venta de aceite a Guatemala, dado que la legislación de su país no considera al representante exclusivo como parte vinculada.

El hecho que un país incorpore en su legislación supuestos de vinculación, para efectos tributarios de precios de transferencia, que puedan ser diferentes a los tres mencionados por la OCDE (control, administración y capital), es parte de su potestad legislativa. Sin embargo, en la técnica legislativa se debe procurar que la Ley de un país faculte a que la norma reglamentaria pueda enumerar supuestos de vinculación o relación que excedan los tres supuestos mencionados. Así, sería cuestionable, desde el punto de

vista legal, que, la Ley de determinado país establezca que la vinculación para efectos tributarios de precios de transferencia se dará cuando exista control, administración y capital común y, que el reglamento correspondiente mencione casos de vinculación que excedan estos tres supuestos, como los señalado sobre vinculación económica o representación exclusiva. En este caso el reglamento estaría excediendo la Ley y se podría cuestionar la legalidad de este. Por el contrario, si la Ley de un país señala que los supuestos de vinculación se configurarían cuando exista control, administración, capital común y los demás casos que especifique el reglamento, no existiría ningún problema legal o constitucional en el respectivo reglamento. Lo expuesto es una recomendación en cuanto a técnica legislativa que algunas veces no se tiene en consideración.

Otra gran diferencia que se puede dar en las legislaciones de los países es el hecho que, las normas de precios de transferencia se apliquen para casos de transacciones internacionales y/o nacionales.

- **Transacciones internacionales**

Serán las que involucren más de un país o territorios. Así, podemos estar ante el caso de transacciones que involucren dos países (ejemplo: una empresa importa de su vinculada que está domiciliada en otro país) o múltiples países (ejemplo: la fabricación de un celular que tiene componentes de múltiples países: la pantalla se hace en el país A, la batería en el país B y el procesador principal en el país C). Como puede deducirse, el que las fases del proceso de producción se realicen por separado en distintas países obedece a una razón económica, ya que por determinados motivos puede resultar menos rentable centralizar la producción en un solo lugar; sin embargo, las implicancias del análisis de precios de transferencia no se reduce a una simple visión de fases de producción o de comercio en una cadena de jurisdicciones, sino a intentar entender toda la cadena de valor del producto o servicio, en aras de determinar las funciones y riesgos que cumple cada una de las partes que conforman esta cadena. Es recurrente que, en el desarrollo del giro de negocio de diversas multinacionales, se adicione al análisis elementos de reestructuración empresarial, agencia o cobertura en el mercado bursátil, financiamiento o capitalización y licencias sobre intangibles (por mencionar solo algunos tópicos) que también deben ser analizados en el marco de la normativa de precios de transferencia.

En los casos de transacciones internacionales, la determinación del perjuicio al interés fiscal es relativamente simple. Cabe mencionar que, entendemos por perjuicio al interés fiscal el menor pago del impuesto a la renta en una jurisdicción en un ejercicio determinado, lo cual se presenta en dos casos: menor pago de impuesto a la renta o diferimiento del impuesto a la renta. Tener en consideración el perjuicio al interés fiscal es de suma importancia para cualquier análisis de precios de transferencia. En el caso de exportaciones, si se transa por debajo del precio o rango de precio de mercado, o si se margina por debajo de los rangos, la Administración tributaria efectuará ajustes en la base imponible de las declaraciones del impuesto a la renta de los contribuyentes. En los casos de importaciones, sucederá lo contrario. Profundizaremos en estos temas más adelante.

- **Transacciones nacionales**

En este punto es preciso mencionar que muchas jurisdicciones únicamente exigen la aplicación de las normas de precios de transferencia para los casos de transacciones internacionales, pues se considera que no existiría perjuicio al fisco para los casos de transacciones entre empresas vinculadas nacionales en la medida en que, lo que paga o deja de pagar una de ellas, se compensa con lo que pagó su otra vinculada. Sin embargo, puede darse el supuesto que, a nivel local, existan regímenes del impuesto a la renta con una tasa del impuesto diferenciada (ejemplo, un país tiene 30 % como tasa del impuesto a la renta, pero tiene una tasa especial del 15 % para regímenes que quiere promover, como podría ser el sector agrícola o de turismo) o regímenes especiales de impuesto a la renta (con exoneraciones y/o inafectaciones), los cuales justifiquen un cambio de perspectiva del análisis. Veamos algunos ejemplos:

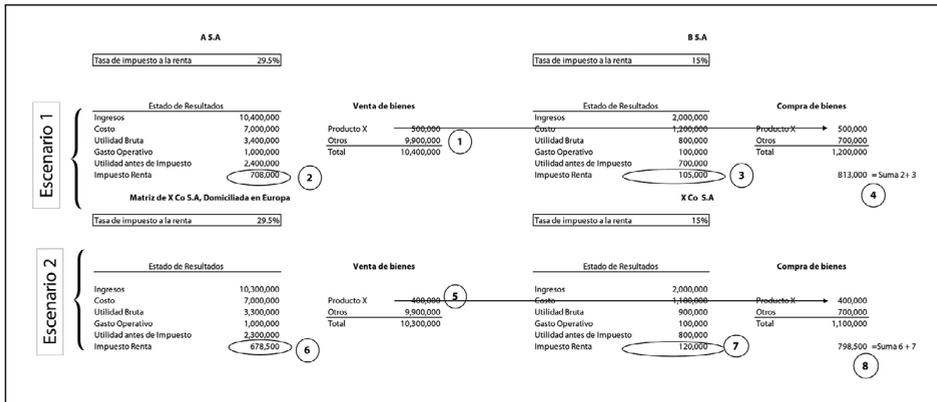
Ejemplo: Empresas con diferente tasa del impuesto a la renta. El presente caso se presenta en Perú. Datos:

- La tasa del impuesto a la renta general es 29.5 % pero las empresas del sector agrícola tienen una tasa del 15 %.
- A y B son 2 empresas vinculadas que están en el régimen general del impuesto (tasa 29.5 %) y el sector agrícola (tasa 15 %) respectivamente.
- A importa y le vende bienes “X” a B, los mismos que son necesarios para la producción de los bienes que siembra y exporta B.
- Asumiendo que el valor real de mercado de los productos X en el mercado es de 500,000.

- Veamos en el siguiente gráfico que sucede cuando A le vende el producto a 500,000 o 400,000

Gráfico N.º 3:

Venta de bienes entre empresas vinculadas domiciliadas en el mismo país y con diferente tasa del impuesto a la renta



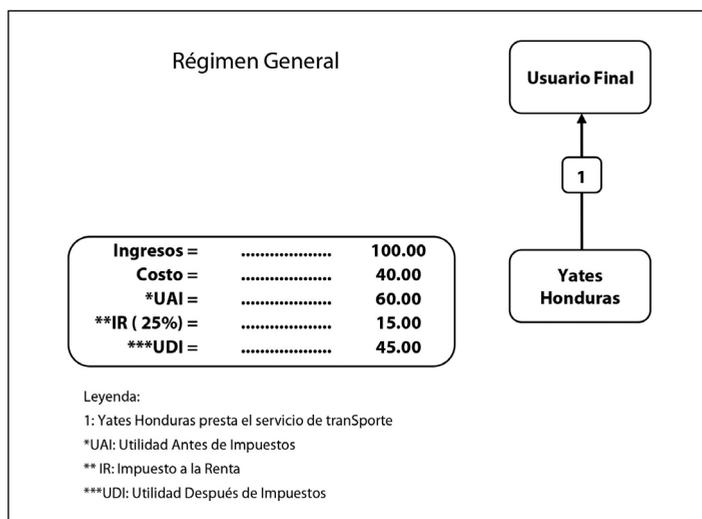
Elaboración propia

En el gráfico 3 podemos apreciar una situación semejante a la reflejada en el gráfico 1, con la diferencia que en esta oportunidad nos encontramos ante operaciones realizadas en el mismo país. Así, en el escenario 2, cuando los productos se venden a 400,000 el grupo, en total, paga 789,500 versus los 813,000 que paga en el escenario 1, cuando éstos se venden a 500,000.

Ejemplo: Una de las empresas tiene un régimen de exoneración del impuesto a la renta. El siguiente ejemplo se presenta en Honduras. Bajo la normativa de Honduras los medianos y grandes contribuyentes deben efectuar una declaración de precios de transferencia respecto de las transacciones que se encuentren dentro del llamado régimen especial (exoneración del impuesto a la renta). Al frente de la costa atlántica de Honduras existen unas islas paradisíacas (Roatán es la más conocida) donde funcionan muchos hoteles. Con el fin de incentivar el sector turismo, el gobierno de Honduras declaró estos hoteles bajo el régimen especial, es decir, estuvieron exoneradas de pagar impuesto sobre la renta. Entonces, existe el riesgo en Honduras de

que se pueda erosionar la base imponible o trasladar beneficios desde una compañía domiciliada en régimen general y que paga impuesto a la renta del 25 % (alícuota del impuesto a la renta del régimen general en Honduras) hacia una compañía ubicada en régimen especial (no paga impuesto sobre la renta). El siguiente gráfico explica el tema:

Gráfico N.º 4:
Prestación de servicios a un tercero independiente.

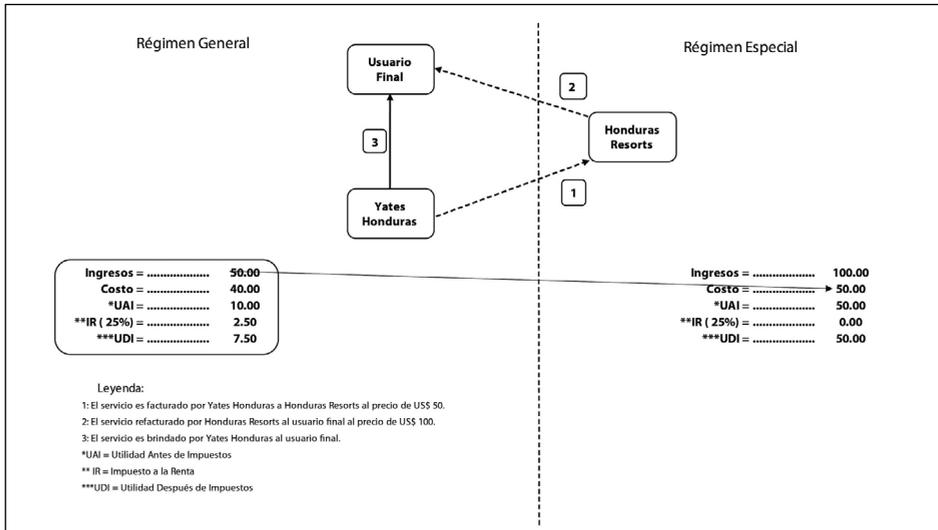


Elaboración propia.

El gráfico muestra a usuarios finales (UF) que solicitan realizar el paseo en yate a través de las islas de Roatán. Por ello, la empresa Yates Honduras (YH), que está sujeta al régimen general del impuesto a la renta, brinda el servicio de paseo en yates a UF por el valor de 100 dólares, digamos que los costos y gastos asumidos por YH fueron de 40 dólares por brindar el servicio; entonces, tenemos que la Utilidad antes de Impuestos (UAI) es de 60 dólares y sobre esta se calcula la tasa del 25 % del impuesto sobre la renta del régimen general; por tanto, YH paga 15 dólares al fisco hondureño, por concepto de impuesto a la renta. Ahora veamos el siguiente gráfico donde se hace uso de la figura del régimen especial.

Gráfico N.º 5:

Prestación de servicios entre empresas vinculadas domiciliadas en el mismo país y una de ellas está exonerada/inafecta al impuesto a la renta



Elaboración propia.

En el gráfico 5 se puede apreciar al hotel Honduras Resorts (HR) domiciliado en Roatán (régimen especial). En este escenario, Yates Honduras (YH) tiene como parte relacionada a HR. En este nuevo caso, YH es quien sigue brindando el servicio de paseo a los UF (ver punto 3 en el gráfico 4); sin embargo, a diferencia del caso anterior, quien emite la factura por el servicio ya no es YH sino HR por el valor de 100 dólares (valor de mercado) a los usuarios finales y, Yates Honduras emite una factura a su parte relacionada Honduras Resort por el valor de 50 dólares. Entonces, el estado de resultados para YH queda con un ingreso por 50 dólares, un costo/gasto por el servicio de 40 dólares (de igual forma que en el ejemplo del gráfico 4) resultando una utilidad antes de impuestos de 10 dólares. Por otro lado, el Estado de Resultados de HR tiene un ingreso de 100 dólares, el costo asumido es lo facturado por YH, es decir, 50 dólares, dando como resultado una utilidad antes de impuestos de 50 dólares, los cuales se encuentran exonerados del pago de impuesto a la renta, ya que HR se encuentra registrado en régimen especial.