



RESUMEN

Considerando el incremento de las actividades de control de las Administraciones Tributarias respecto de los precios de transferencia, se hace cada vez más necesario que se implementen mecanismos para que los contribuyentes soliciten la definición anticipada de los parámetros bajo los que deben pactar los precios en las operaciones con sus relacionadas.

De entre los mecanismos previos existentes a nivel mundial, en la normativa tributaria ecuatoriana se encuentra establecida la consulta, misma que tiene la desventaja, al igual que los APP's unilaterales, de que no elimina la doble imposición producida por el ajuste primario de precios de transferencia. Igual situación ocurre con los APP's unilaterales y se debe a que no interviene la Administración Tributaria del país extranjero en el que reside la parte relacionada con la que se efectúa la operación. En cambio, si se elimina la doble imposición con los APP's bilaterales o multilaterales, mecanismos que son los más aplicados a nivel mundial.

Con este trabajo, que está basado en la investigación de la normativa y experiencia de las Administraciones Tributarias más desarrolladas, se ha tratado de establecer las prácticas que son más comunes a nivel mundial en cuanto a mecanismos previos de precios de transferencia para, en base a ello, plantear propuestas respecto al procedimiento de ejecución de la consulta, a la información que se requiere para el análisis, y a lo que debe contener la Resolución que emita.

Palabras clave:

Mecanismo, precio, transferencia, consulta, acuerdo, previo, APP, Ecuador, procedimiento, información.



ABSTRACT

Implement a mechanism for taxpayers to ask for the anticipated definition of the parameters under which they must agree on prices in the operations with its related, it becomes increasingly necessary, considering the increase of the control activities of tax authorities in respect of the transfer pricing.

From the previous mechanisms that exist at the global level, consultation is established in the ecuadorian legislation, but both it and the APA's unilateral have the disadvantage of not eliminate double taxation caused by the primary adjustment of transfer prices, due to lack of intervention of the tax authorities of the foreign country in which lies the part related with the operation. By contrast, with the APP's bilateral or multilateral, the most applied mechanisms globally, the double taxation is eliminated.

With this work, which is based on research of legislation and experience of more developed tax administrations, has tried to establish the most common practices worldwide in terms of previous mechanisms of transfer pricing, for, based on that, making proposals regarding the procedure for executing the query, the information required for analysis, and the content of the resolution to be issued.



CONTENIDO

Introducción	8
Capítulo I	13
Aspectos Generales	13
1.1. Análisis de la normativa tributaria sobre mecanismos previos de precios de transferencia.	13
1.1.1. Características de la normativa sobre mecanismos previos de precios de transferencia vigente en el Ecuador.	16
1.1.2. Características de la normativa sobre mecanismos previos de precios de transferencia descrita en las Directrices de la OCDE, y en las legislaciones de otras Administraciones Tributarias.	20
1.1.3. Semejanzas y diferencias de la normativa ecuatoriana en relación a la normativa analizada de los otros países.	76
1.2. Análisis de la aplicabilidad de mecanismos previos de precios de transferencia en el Ecuador.	82
1.2.1. Principales mecanismos previos de precios de transferencia aplicados por las otras Administraciones Tributarias. Tipos, características, ventajas y desventajas. Diferencias entre APP y consulta previa de precios de transferencia.	82
1.2.2. Mecanismos previos de precios de transferencia que son factibles de aplicar en el Ecuador.	102
1.3. Análisis de la información requerida por las otras Administraciones Tributarias para aplicar los mecanismos previos de precios de transferencia.	107
1.3.1. Tipo y características de información.	107
1.3.2. Alcance de la información.	124
1.3.3. Información común a todos los países y aplicabilidad para el desarrollo de los mecanismos previos de precios de transferencia.	125



1.3.4. Información que dispone la Administración Tributaria ecuatoriana para la aplicación de las Consultas Previas de Precios de Transferencia	128
1.3.5. Comparación entre el contenido del informe de precios de transferencia solicitado en Ecuador y la información más comúnmente solicitada por otras Administraciones Tributarias.	129
1.4. Análisis de los procedimientos para la ejecución de los mecanismos previos de precios de transferencia y de los aspectos que se detallan en los documentos finales.	133
1.4.1. Procedimientos básicos para el desarrollo de mecanismos previos de precios de transferencia.	133
1.4.2. Principales aspectos que se definen con los mecanismos previos de precios de transferencia aplicados a nivel mundial.	162
Capítulo II	168
Propuestas para la Administración Tributaria ecuatoriana para ejecutar la consulta previa de precios de transferencia, aplicable a partir del año 2011.	168
2.1. Planteamiento de las propuestas	168
2.1.1. Propuesta de información mínima que deberán presentar las empresas ecuatorianas que operan con vinculados domiciliados en el exterior, para hacer la consulta previa de precios de transferencia a la Administración Tributaria.	168
2.1.2. Propuesta de procedimientos que debería implementar la Administración Tributaria ecuatoriana para atender la consulta previa de precios de transferencia	173
2.1.3. Propuesta de aspectos que deberían definirse a través de la consulta previa de precios de transferencia.	174
Conclusiones.	176



UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS

**“PROPUESTAS PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA
SOBRE LA CONSULTA PREVIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA,
ENMARCADAS EN UN ESTUDIO COMPARATIVO INTERNACIONAL.”**

**TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL
GRADO DE MAGÍSTER EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

AUTORA: ING. JUDY VALERIE PARRA CORONEL

DIRECTOR: ECON. ROMEO CARPIO RIVERA

CUENCA, NOVIEMBRE DE 2010



DEDICATORIA

A mi querida mamá, quien seguramente está en el cielo.



AGRADECIMIENTO

A Dios por las bendiciones recibidas, entre ellas el culminar esta meta.

A mi familia por el cariño y la paciencia.

Para quienes aportaron para que este trabajo se concrete.



INTRODUCCIÓN

La doble imposición internacional es producto, por un lado, de que los países en vías de desarrollo aplican, generalmente, el principio de la fuente o de territorialidad, circunscribiéndose a sus fronteras geográficas para recaudar impuestos, pues son países importadores de capital, y de que los países desarrollados al ser exportadores de capital se van por la imposición sobre todas las rentas de las personas naturales, sin importar el lugar de origen de las mismas.

Por otro lado, se produce también la doble imposición como consecuencia de las medidas adoptadas por las Administraciones Tributarias, frente a los modelos de negocios implementados por los grupos multinacionales que se basan en objetivos comerciales y fiscales, como son la implementación de medidas unilaterales con las que se busca que se cumpla el principio de plena competencia, entre las que están las normas tributarias sobre precios de transferencia y la ejecución de procesos de fiscalización de las operaciones internacionales entre vinculados.

La aplicación de estas medidas causan una doble tributación de las empresas que operan internacionalmente, pues el ajuste de precios de transferencia que se aplica en un país no necesariamente es reconocido por el otro país (ajuste correlativo), situación que no ha podido ser solucionada con los Convenios para evitar la doble imposición (CDI's), y que ha conllevado a que no exista seguridad jurídica para los contribuyentes, mismos que terminan pagando un alto porcentaje de impuesto a la renta. Entonces, se ocasionan "*problemas de gestión y problemas fiscales*" a los grupos económicos, "*debido a sus efectos directos en los beneficios de ambas partes y en sus rentas gravables en todos los países involucrados en las operaciones.*"¹, lo que a su vez se traduce en

¹ <http://www.china-briefing.com/article/precios-de-transferencia-en-china-625.html>. PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN CHINA. 2009.(fecha consulta: 19 de enero de 2010)



“problemas de gestión y problemas fiscales” para las Administraciones Tributarias.

En general, la doble tributación persiste, pese a la aplicación de los mecanismos unilaterales, cuando el grupo económico ha deslocalizado rentas a países de baja o nula tributación, y si consideramos que los paraísos fiscales no facilitan información, se puede concluir en que es una desventaja y una tarea nada fácil para las Administraciones Tributarias, frente a la necesidad de combatir las maniobras elusivas de los grupos multinacionales.

Surge entonces la necesidad de que los Estados establezcan mecanismos que le permitan al contribuyente conocer con anticipación los parámetros que debe considerar al momento de pactar precios en sus operaciones con empresas relacionadas, y así ver garantizada su seguridad jurídica, sin afectar el nivel de inversiones ni el nivel de recaudación de impuestos de los países involucrados, y más bien contribuir para que se de una distribución más equitativa de éstos, de tal manera que el perjuicio a las rentas de un estado sea el menor posible. Los procedimientos más efectivos son los negociados entre contribuyentes y Administraciones Tributarias, pues de esta manera se tiene un alto grado de seguridad de que se cumpla razonablemente la normativa de precios de transferencia. A través de estos mecanismos se establece el método a emplear y el rango dentro del que debe enmarcarse el precio o el margen de la empresa probada para que la Administración Tributaria no realice ajustes por precios de transferencia.

La celebración de CDI's entre los países involucrados, es propuesta por la Organización para el Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), a través del modelo de CDI emitido, a través del cual se define qué Estado tiene la potestad sobre las rentas y qué Estado debe renunciar a gravar, o se impone una tarifa máxima, y el impuesto pagado pasa a ser considerado en el otro estado como crédito tributario o como deducción. Dentro de este modelo de CDI consta el artículo 25 en el que se establece el “procedimiento amistoso” que consiste en que si una empresa de uno de los estados que firma el CDI,



considera que no se está aplicando el mismo conforme a lo establecido en sus cláusulas, puede someter el caso a su autoridad competente, para que ésta negocie un acuerdo amistoso con el otro Estado, sin que ello implique que el Estado tiene la obligación de resolverlo, pues *“... la existencia de una normativa en vigor, en particular de CDTs es condición necesaria, pero no suficiente, para conseguir el adecuado desarrollo en este campo o, de otro modo dicho, y respecto a los CDTs, que no basta con negociarlos, hay que aplicarlos también, esto es, crear procedimientos internos (por ejemplo para formularios, para certificados de residencia o para devoluciones) y disponer de personal especializado para cuestiones como los procedimientos amistosos y los Acuerdos de Precios por Anticipado (APPs).”*²

Por otro lado, los convenios de arbitraje la Comunidad Económica Europea (CEE), considerando que el procedimiento amistoso no siempre tiene un resultado positivo, y que las controversias no son solo entre contribuyentes y Administración Tributaria, sino también se da entre Administraciones Tributarias, prevén el procedimiento de arbitraje que consiste en *“...la utilización de lo que es esencialmente un comité arbitral compuesto por personas independientes que emiten un pronunciamiento legal razonado sobre el tema en cuestión.”*³, es así que por ejemplo *“...los Estados miembros suscribieron el "Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990" ("Convenio de Arbitraje"). En España el Instrumento de ratificación del mencionado Convenio fue publicado en el Boletín Oficial del Estado de 21 de diciembre de 1994 y entró en vigor el 1 de enero de 1995.”*⁴

Este trabajo de investigación está orientado a conocer qué tipo de medidas han adoptado los países desarrollados para disminuir el riesgo de que sus

² <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx.signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS "FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA."* INT/ITD y SDS/SGC. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)

³ www.aadf.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A.P.A.)*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

⁴ www.aadf.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A.P.A.)*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



contribuyentes, en sus operaciones internacionales con empresas relacionadas, pacten precios que no cumplen el principio de plena competencia y, en el caso de que se produzca, eliminar la doble imposición.

Así, para efecto del estudio que se pretende hacer en este documento se ha denominado “mecanismos previos de precios de transferencia” a los procedimientos administrativos establecidos por las Administraciones Tributarias para que con carácter previo a la realización de las operaciones entre empresas vinculadas domiciliadas en distintas jurisdicciones tributarias internacionales, y a petición de los contribuyentes, se definan los parámetros que garanticen que los precios pactados entre entes vinculados o los márgenes de ganancia obtenidos por esas operaciones cumplan el principio de plena competencia.

Entonces, en el primer capítulo se hace una reseña de los aspectos considerados, sobre mecanismos previos de precios de transferencia, en la normativa de algunos de los países que pertenecen a la OCDE, así como de los países latinoamericanos que, como el Ecuador, están iniciándose en el tema. También se analizan las características de los mecanismos aplicados en esos países, las ventajas y desventajas de éstos, así como la información y los procedimientos establecidos para la celebración de dichos mecanismos.

Producto del análisis de los aspectos observados en la normativa y de los rescatados de la experiencia de los países que están a la vanguardia en la implementación de mecanismos previos de precios de transferencia, dentro del mismo capítulo I se identifican las mejores y más comunes prácticas en los puntos referentes a: Análisis de la aplicabilidad de mecanismos previos de precios de transferencia en el Ecuador; Análisis de la información requerida por las otras Administraciones Tributarias para aplicar los mecanismos previos de precios de transferencia; y, procedimientos para la celebración de mecanismos previos de precios de transferencia.



Finalmente, cumpliendo el objetivo principal de este trabajo de investigación, en el capítulo II, constan las siguientes propuestas: Propuesta de información mínima que deberán presentar las empresas ecuatorianas que operan con vinculados domiciliados en el exterior, para hacer la consulta previa de precios de transferencia a la Administración Tributaria ecuatoriana; Propuesta de procedimientos que debería implementar la Administración Tributaria ecuatoriana para atender la consulta previa de precios de transferencia; y, propuesta de aspectos que deberían definirse a través de la consulta previa de precios de transferencia.



CAPÍTULO I

1. ASPECTOS GENERALES

1.1. Análisis de la normativa tributaria sobre mecanismos previos de precios de transferencia.

Como se verá más adelante, cuando se haga el análisis de la normativa que rige en los países miembros y no miembros de la OCDE, respecto de los mecanismos previos de precios de transferencia que éstos aplican, los mecanismos más comunes constituyen los Acuerdos Previos de Precios de Transferencia (APP's), luego le siguen las consultas previas, por lo que, antes de proceder con el análisis de la normativa es importante que se describan éstos tipos de mecanismos.

a) Acuerdos Previos de Precios de Transferencia

Los acuerdos previos de precios de transferencia, cuyas siglas son APP (Acuerdo Previo de Precios) o APP (Agreement Pricing Advance), son propuestos por la OCDE y constan en las Directrices aprobadas en el año 1995, en las que se define a los APP como *“... un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período.”*⁵

⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE. *DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, edición en español 2003. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, bajo convenio con la OCDE. Publicación el 13 de julio de 1995.



Por otro lado, un APP es definido por otros autores como un *“pacto o convenio entre la empresa y la Administración Tributaria”*⁶, y para su firma el contribuyente formula una propuesta de valoración de las operaciones que realizará con sus empresas vinculadas, para que la Administración Tributaria lo analice y apruebe, por lo que se puede decir que *“En el APP hay una transacción entre el particular y la Administración sobre el valor/precio de transferencia, que se obligan para ambas desde su concordancia: la Administración comparte junto al contribuyente el valor/precio atribuido a la transacción, que será común, de mercado, por virtud del acuerdo.”*⁷, sin que esto signifique que haya una transacción económica, sino que la solicitud que hace el contribuyente y el acuerdo al que llegan con la Administración Tributaria está basado en un precio de mercado acordado por las dos partes.

Entonces, los APP's son contratos celebrados por las Administraciones Tributarias y los contribuyentes con los que se establecerá la metodología de precios de transferencia que le permitirá fijar los precios o los márgenes, para operaciones realizadas entre empresas relacionadas, que cumplan el principio de plena competencia, proporcionándole de esta manera seguridad al sujeto pasivo respecto de la posición de la Administración Tributaria. Con este mecanismo, éstas últimas, pueden conseguir sus fines tributarios ya que no tienen la potestad para imponer precios de mercado, aunque mediante la emisión de resoluciones puedan establecer parámetros.

b) Las Consultas Previas de Precios de Transferencia

Las consultas previas de precios de transferencia constituyen propuestas planteadas por los contribuyentes respecto de la metodología a utilizar, los comparables, los ajustes de ser el caso, etc., las mismas que son evaluadas por la Administración Tributaria, quien tiene el poder de aceptarla o rechazarla

⁶ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

⁷ <http://iefpa.org.ar/criterios.digital/monografias.pdf>. Viviana Rosa Rando. *FISCALIDAD INTERNACIONAL. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Campus Virtual IEFPA. (fecha consulta: 5 de enero de 2010)



unilateralmente, sin dar lugar a modificaciones o negociaciones sobre los aspectos en los que no está de acuerdo.

Las consultas previas se concretan mediante resoluciones que las Administraciones Tributarias emiten a solicitud de los contribuyentes sobre la aplicación de la normativa tributaria y, generalmente, tienen el carácter de vinculante, y pueden tener un tiempo definido de validez.

c) Otros mecanismos

Para solucionar divergencias en cuanto a precios de transferencia se utilizan adicionalmente otros mecanismos, así:

- Cláusula de acuerdo mutuo de los convenios para evitar la doble tributación.- Este mecanismo es utilizado por los países que no cuentan con normativa específica sobre APP's, con el fin de celebrar acuerdos bilaterales con los países con los que tienen firmado CDI, en base a la aplicación del art. 25 que se refiere a la posibilidad de llegar a un acuerdo mutuo o celebrar un procedimiento amistoso entre las Administraciones Tributarias de los Estados contratantes. En otros países, como se verá más adelante, incluso, aún cuando cuentan con normativa para celebrar APP's, es condición que para solicitar acuerdos bilaterales se verifique que se tenga firmado CDI's con los países involucrados, o que si se tiene firmado CDI's, el contribuyente debe obligatoriamente solicitar acuerdos bilaterales o justificar porqué no los solicita.
- Modificación de los márgenes presuntos (Brasil).- En los próximos párrafos, cuando se haga el análisis de la normativa brasileña, se explicará cómo, mediante norma legal en Brasil, se establecen márgenes fijos para la aplicación de ciertos métodos de precios de transferencia, y sobre éstos también se establece la posibilidad de



celebrar, con los sectores estratégicos de la economía, acuerdos de modificación de los márgenes fijos por otros presuntos.

En todo caso, para los grupos multinacionales es importante el que la normativa de los países en los que operan contemplen procedimientos para establecer anticipadamente la metodología de precios de transferencia y, más aún, que ésta sea convenida con las Administraciones Tributarias involucradas, pues solo así podrá eliminarse la doble imposición ya que, en caso contrario, el ajuste que hace la una Administración Tributaria que vio disminuida la base imponible no necesariamente va a ser aceptada y ajustada por la que se benefició con mayores tributos, entonces *“la introducción de acuerdos previos en materia de precios de transferencia constituye una medida que, inspirada en el principio de transparencia, contribuirá ampliamente a dar seguridad a los sujetos pasivos.”*⁸, lo mismo se puede decir de la implementación de mecanismos como la consulta previa de precios de transferencia o la modificación de los márgenes fijos.

Cualquiera que sea el mecanismo, implicará esfuerzos muy importantes de la Administración Tributaria, pues al inicio no contará con antecedentes ni experiencia en negociaciones con otras Administraciones Tributarias, de allí la necesidad de que *“el ámbito objetivo de los supuestos sobre los que puedan realizarse acuerdos previos debe delimitarse con criterios de acusada selectividad.”*⁹

1.1.1. Características de la normativa sobre mecanismos previos de precios de transferencia vigente en el Ecuador.

La normativa ecuatoriana sobre precios de transferencia tiene su origen en el año 2005, año en el cual mediante el Art. 2 del D.E. 2430, R.O. 494-S, 31-XII-

⁸ www.aeef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

⁹ www.aeef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



2004, en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario se establecieron las definiciones básicas, tomadas de las disposiciones de las Directrices de la OCDE, a la vez que se dispuso a ésta como referencia técnica, tal como constaba en el Art. ... (66.6) de dicha norma reglamentaria, esto porque Ecuador no es miembro de dicho organismo pero al igual de muchos países lo toman como referencia para establecer la normativa interna de precios de transferencia. Además, ya desde el año 1999 en el Art. 91(Sustituido por el Art. 4 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99) del Código Tributario vigente hasta el año 2007 se contemplaba la facultad de la Administración Tributaria de regular los precios de transferencia cuando los precios de las exportaciones (ventas al exterior) sean menores a las del mercado internacional y/o cuando los precios de las importaciones sean mayores a los que rigen en el mercado internacional.

Actualmente, en la Ley de Régimen Tributario Interno reformada con la Ley de Equidad Tributaria en diciembre del 2007 (Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007), en varios artículos no numerados, ubicados después del artículo 15, se establecen parte de los conceptos básicos sobre Precios de Transferencia que antes constaban en norma reglamentaria, así sobre: precios de transferencia y la finalidad tributaria, el principio de plena competencia y criterios de comparabilidad.

Con respecto a los mecanismos previos de precios de transferencia, en el Ecuador, a través de la Ley de Régimen Tributario Interno reformada con la Ley de Equidad Tributaria en diciembre de 2007, se establece en uno de los artículos no numerados antes mencionados, concretamente en el Art. ... (4) que *“La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes...”* y, sobre este tema, en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante reforma publicada el 15 de mayo de 2008, se dispone en el Art. 88.- *“Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas.”*



Tanto en la norma legal como en la reglamentaria se establece que la consulta previa de precios de transferencia tendrá el carácter de vinculante, y que tendrá efecto para las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha de aprobación de la consulta, pudiendo regir para el ejercicio fiscal en curso y los tres siguiente, e incluso para el anterior si es que no ha fenecido el plazo para la presentación de la declaración de impuesto a la renta.

Por otro lado, se deja planteada la posibilidad de hacer modificaciones cuando se verifique que variaron las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la consulta, así como el que de ser necesario sea la Administración Tributaria la que busque firmar acuerdos con otras Administraciones Tributarias para la determinación conjunta de los parámetros bajo los que se enmarcará la consulta.

Como puede verse, las disposiciones legales y reglamentarias referentes a la consulta previa de precios de transferencia, no son muy explícitas en cuanto a la información que debe presentarse, ni en cuanto al procedimiento para su resolución; en cuanto a este último se indica que se establecerá mediante resolución, por lo que a la fecha existe la necesidad de que se defina tanto lo referente a la información como al procedimiento, pues incluso, si nos remitimos artículo 135 del Código Tributario, tenemos que, sobre las consultas tributarias en general se establecen aspectos que no son suficientes para emitir una absolución sobre precios de transferencia, pues solo habla de: qué contribuyentes pueden consultar, que las consultas son sobre el régimen jurídico tributario aplicable, que la absolución será vinculante para la Administración Tributaria, y que éstas tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados.

Así también, en el artículo 136 del Código Tributario, se indica que los requisitos que debe contener la solicitud formal que presente el interesado en hacer una “consulta” constan:



- ✓ Nombre de la autoridad administrativa ante quien va dirigida la consulta;
- ✓ Datos de identificación de quien solicita, número del RUC (registro único de contribuyentes) o de la cédula de identidad; domicilio, el habitual y el que señale para notificaciones; y, las firmas de quien solicita o del representante o procurador, y la del abogado que lo patrocine.
- ✓ Descripción clara y completa de los antecedentes y circunstancias sobre el caso consultado.
- ✓ La opinión del consultante, señalando las disposiciones legales o reglamentarias a las que se acoge.
- ✓ Documentos o informaciones necesarias para que la Administración Tributaria se forme un criterio completo del caso.

En el Art. ... (4) de la Ley de Régimen Tributario Interno, se establece que la consulta previa de precios de transferencia será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas en un plazo de dos años y, si nos remitimos al Código Tributario encontramos que en el Art. 138, a más de indicar que es vinculante señala que *“(...) los consultantes, no podrán interponer reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva su consulta, ni la administración tributaria podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo el caso de que las informaciones o documentos que sustentaren la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviniera a disposición legal expresa. Sin perjuicio de ello los contribuyentes podrán ejercer sus derechos contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados de acuerdo con los criterios expuestos en la absolución de la consulta.”*

Adicionalmente, la normativa ecuatoriana plantea que los contribuyentes deberán proporcionar la información que la Administración Tributaria requiera para realizar el análisis, y que la absolución es sobre criterios respecto de la metodología que deben utilizar los contribuyentes para aplicar el principio de plena competencia, mismos que regirán para el año en curso, el anterior y los tres siguientes. Sin embargo, el contribuyente no podrá opinar, menos aún



impugnar los términos en que se absuelva la consulta y, además, el contar con una absolución a su consulta no le exime del cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de ser objeto de determinaciones (fiscalizaciones).

Se debe dejar sentado que los artículos antes referidos sobre la “consulta tributaria”, que constan en el Código Tributario ecuatoriano, ya existía antes de que se incluyera en la Ley de Régimen Tributario Interno la disposición que plantea la consulta previa de precios de transferencia, por lo que es de entenderse que los lineamientos no son los apropiados para este mecanismo.

1.1.2. Características de la normativa sobre mecanismos previos de precios de transferencia descrita en las Directrices de la OCDE, y en las legislaciones de otras Administraciones Tributarias.

1.1.2.1 Directrices de la OCDE

Se debe indicar que la OCDE emite el primer informe de Directrices sobre precios de transferencia en el año 1979¹⁰, desde entonces, los países miembros de la OCDE, han estado constantemente revisando y evaluando las Directrices, y son las Directrices revisadas y publicadas en 1995, las que desde el año 2005 son la referencia técnica adoptada en la normativa ecuatoriana mediante el Art. 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario (antes Art. 85). Es esta norma internacional, que en su Capítulo IV de “Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia”, en el literal F, establece como mecanismo a los “acuerdos previos sobre precios de transferencia”, así en el subtítulo i) referente a “Definición y características de los acuerdos previos sobre precios de transferencia” indica:

¹⁰ http://aduananews.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=208:importacion-valor-de-mercaderia-aduana-vs-dgi&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54. Dr. Fernando Marcelo Pierrri. *DISPARIDAD DE CRITERIO EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE – POSIBLE SOLUCIÓN ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS*. Doctrinas - Archivo doctrinas. Importación - Valor de mercadería – Aduana vs D.G.I. Miércoles, 01 de Octubre de 2003. (fecha consulta: 31 de agosto de 2010)



4.124 Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APP) es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período. Un APP se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más Administraciones tributarias. Los APP tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales --de naturaleza administrativa, judicial y de tratados -- de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar.”

Según se indica en las Directrices de la OCDE, hay que tener cuidado con el nivel de especificidad del APP (APA), “..., es preciso ser muy prudente si el APP va más allá de la metodología, de sus modalidades de aplicación y de las hipótesis fundamentales, dado que las conclusiones más específicas se fundan en predicciones de eventos futuros.”¹¹, y las Administraciones Tributarias tienen que tener cuidado de que en el APP se incluyan predicciones confiables pues de ello depende la fiabilidad del APP.

Para que la negociación de APP´s tenga éxito es importante que las empresas asociadas cooperen con las Administraciones Tributarias planteando el método que consideran apropiado y proporcionando toda la información y la documentación que sustente su propuesta, así: “... los datos referentes al sector, a los mercados y países a los que se extenderá el acuerdo. Además, las empresas asociadas podrán identificar las operaciones en el mercado libre

¹¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE. *DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, edición en español 2003. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, bajo convenio con la OCDE. Publicación el 13 de julio de 1995.



que son comparables o similares a sus operaciones, desde el punto de vista de las actividades económicas ejercidas y de las condiciones de precios de transferencia; por ejemplo, los costes económicos y los riesgos incurridos, etc., y efectuar un análisis funcional tal como se describe en el Capítulo I del presente Informe.”¹².

En la celebración de APP's bilaterales las empresas asociadas pueden intervenir en la negociación con las autoridades competentes de los países participantes en los que residen, con los que se haya celebrado CDI's; por otro lado, dichas Administraciones Tributarias deberán garantizar a las empresas asociadas que no se harán ajustes por precios de transferencia mientras se cumpla el APP. En el APP se deberá establecer cláusulas respecto de las causas para su modificación, revisión o anulación, tales como: el fraude, errores en la información presentada durante la negociación del APP, inobservancia de las condiciones establecidas en el APP por parte del contribuyente; por otro lado, debe definirse el período de vigencia y, al respecto las Directrices, establecen que *“su duración estaría en función de la rama de actividad, de los productos o de las operaciones en cuestión.”* En cuanto a la cancelación o revocación del APP, es importante que la Administración Tributaria que lo plantee lo ponga en conocimiento de las otras Administraciones Tributarias involucradas.

Las Administraciones Tributarias pueden permitir que el contribuyente solicite el APP sobre todas o parte de las operaciones con vinculados, y respecto de cualquier período futuro, pudiendo acordarse de que se aplique también a períodos que no estén caducados. Conforme consta en las Directrices, las Administraciones Tributarias podrán hacer el seguimiento del cumplimiento del APP de la siguiente manera:

¹² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE. *DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, edición en español 2003. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, bajo convenio con la OCDE. Publicación el 13 de julio de 1995.



- a) Que el contribuyente presente *“un informe anual demostrando la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el APP y mostrando la relevancia de las hipótesis fundamentales.”*; o,
- b) Mediante la realización de auditorías regulares sin cuestionar la validez del método, sino limitándose a la verificación de: los datos iniciales sobre los que se ha fundado la propuesta del APP, el cumplimiento de los términos y condiciones del APP, la fiabilidad y precisión de las informaciones consignadas en el APP y en los informes anuales mencionados en el literal a), y la aplicación sistemática del método establecido.

La OCDE recomienda:

- Tener cuidado con el nivel de especificidad del APP, y con incluir solo las predicciones que sean confiables.
- Incluir las salvaguardias apropiadas y suficientes para evitar inconvenientes.
- Dotar al APP de la flexibilidad apropiada.
- Que las Administraciones Tributarias hagan un seguimiento apropiado a la aplicación del APP.
- Que los países analicen la aplicación de los APP's a nivel mundial y que promuevan la unificación de procedimientos para la revisión y firma de APP's, para que sea más fácil para los Estados involucrados aceptar el APP y los parámetros planteados en éste, más aún cuando tendrían acceso a las mismas informaciones. Esto sería conveniente tanto para las Administraciones Tributarias como para los contribuyentes.
- De preferencia, celebrar convenios bilaterales o multilaterales dentro del ámbito de la cláusula de procedimiento amistoso establecido en el Art. 9 de los convenios para evitar la doble tributación firmados entre los Estados involucrados, cláusula que incluso sería suficiente en el caso de que no exista normativa interna en uno o más de los países involucrados entre los que si existe un CDI. Esta opción les proporcionará a las empresas vinculadas mayor seguridad jurídica pues existe menos riesgo de que el APP no cumpla el principio de plena competencia, así como de que pese a



la firma del APP se genere doble imposición por la no aceptación del ajuste correlativo por parte de la otra Administración Tributaria involucrada.

- Para evitar que el procedimiento para la firma del APP tenga un efecto discriminatorio, como consecuencia de los altos costos que implica, se debe pensar en la posibilidad de establecer procedimientos simplificados para contribuyentes de menores recursos, debiendo la Administración Tributaria asignar equitativamente recursos, tanto para grandes como para pequeños contribuyentes.

1.1.2.2 Normativa y experiencia de otras Administraciones Tributarias

En las normas tributarias de los otros países, miembros o no miembros de la OCDE, constan disposiciones relativas a mecanismos previos de precios de transferencia, por lo que al ser de relevancia para el análisis que se pretende hacer en este documento, se estudiarán a continuación:

1. Países miembros de la OCDE

Considerando que la OCDE es la organización que está encargada de coordinar los estudios e investigaciones que se llevan a cabo, concretamente sobre los precios de transferencia y sus efectos a nivel mundial, es de suponer que los países con mayor experiencia en precios de transferencia, y que están a la vanguardia en la aplicación, en este caso concreto de estudio, de los mecanismos previos de precios de transferencia, son los países miembros de la OCDE, siendo actualmente los siguientes:

- De Europa: Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía, desde el año 1961; se une luego Finlandia (1969), República Checa (1995), Hungría y Polonia (1996), República Eslovaca (2000).



- Del Pacífico: Japón (1964), Australia (1971), Nueva Zelandia (1973) y República de Corea (1996).
- De América del Norte: Canadá y Estados Unidos (1961), México (1994).
- De América del Sur: El 7 de mayo 2010, Chile se convirtió en el primer país de América del Sur a unirse a la OCDE.

Como reseña se debe mencionar que los compromisos de los países miembros son:

- *“Promover la utilización eficiente de sus recursos económicos;*
- *En el terreno científico y técnico, promover el desarrollo de sus recursos, fomentar la investigación y favorecer la formación profesional;*
- *Perseguir políticas diseñadas para lograr el crecimiento económico y la estabilidad financiera interna y externa y para evitar que aparezcan situaciones que pudieran poner en peligro su economía o la de otros países;*
- *Continuar los esfuerzos por reducir o suprimir los obstáculos a los intercambios de bienes y de servicios y a los pagos corrientes y mantener y extender la liberalización de los movimientos de capital.”¹³*

Con respecto a la aplicación de APP´s, de los países miembros de la OCDE, *“los países que mayor experiencia tienen en este ámbito tanto respecto a normativa aplicable como respecto a experiencia operativa son: Canadá, Japón, Australia y Estados Unidos”¹⁴*, esto hasta el año 1997, pudiendo entenderse que son los países que van a la vanguardia en la aplicación de APP´s, por lo que el análisis se enfocará en estos países y, adicionalmente, se

¹³ http://www.oecd.org/document/21/0,3343,es_36288966_36288120_36441429_1_1_1_1,00.html

¹⁴ www.ief.es/publicaciones/FiscInternac/Opiniones/Revisión_RodriguezOrdanza.pdf José Antonio Rodríguez Ondarza. UNA REVISIÓN GLOBAL DE LA APLICACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES PARA ESPAÑA. Universidad Complutense de Madrid. P.T. N° 14/98. (fecha consulta: 7 de enero de 2010)



revisará la normativa y experiencia de países de la Unión Europea como: Francia, Italia, Alemania, España, Portugal, entre otros.

a) Estados Unidos

El Servicio de Rentas Internas (IRS) de Estados Unidos desde el año 1986¹⁵ cuenta con una guía de precios de transferencia, pues en ese año se elaboró el primer documento en la que se establecieron algunos criterios respecto de los métodos y su aplicabilidad, que difieren de los establecidos en las Directrices de la OCDE, lo que ha dificultado el que se elimine la doble imposición internacional entre los países miembros de la OCDE y, como consecuencia de esta situación y de que su normativa no establece la prelación de métodos, es que en el año 1991 se incluye en la normativa tributaria de Estados Unidos la posibilidad de celebrar APP's a través del procedimiento tributario (revenue procedure) No. 91-22, mismo que ha sido varias veces reformado, para de esta manera minimizar los costos de cumplimiento en que incurren los contribuyentes para sustentar, a través de un informe, que sus operaciones cumplen el principio de plena competencia y, así también, busca disminuir los desembolsos por sanciones impuestas por el incumplimiento o por errores en la información.

En la Guía de APP's del IRS, misma que está basada en lo que se establece en la sección 482 del Código de Rentas Internas (IRC), en su Reglamento, y en el Procedimiento Tributario No. 2006-9, publicado el 9 de enero de 2006 por el IRS, y que constituye la última actualización, se mencionan los aspectos relevantes que se deben considerar para la negociación de un APP.

Dentro de la sección 2 del mencionado procedimiento tributario se indica que el APP se caracteriza por ser un acuerdo entre el contribuyente y el IRS, en el

¹⁵ http://aduananews.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=208:importacion-valor-de-mercaderia-aduana-vs-dgi&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54. Dr. Fernando Marcelo Pierrri. *DISPARIDAD DE CRITERIO EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE – POSIBLE SOLUCIÓN ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS*. Doctrinas - Archivo doctrinas. Importación - Valor de mercadería – Aduana vs D.G.I. Miércoles, 01 de Octubre de 2003. (fecha consulta: 31 de agosto de 2010)



que las partes establecen, antes de que se efectúen las transacciones controladas, el mejor método de precios de transferencia (Transfer Price method - TPM) de conformidad con lo dispuesto en el sección 482 del Código y del Reglamento. Entonces, los APP's tienen por objeto complementar los mecanismos tradicionales, judiciales o administrativos existentes para resolver los problemas de precios de transferencia.

En Estados Unidos los contribuyentes pueden solicitar APP's bilaterales, multilaterales o unilaterales. Un APP unilateral implica sólo un acuerdo entre el contribuyente y el IRS, por lo que, para garantizar la eliminación de la doble imposición que se produzca por la firma de un APP, éste debe celebrarse, en lo posible, sobre una base bilateral o multilateral, a través de la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo establecido en los convenios para evitar la doble imposición de impuesto a la renta.

Según consta en el Procedimiento Tributario No. 2006-9 del IRS, el objetivo del programa de APP implementado por el IRS es *"... la resolución rápida, adecuada y justa de las solicitudes y renovaciones de APP en consonancia con los principios de la Administración Tributaria."*¹⁶, y para ello existen políticas que son entre otras las siguientes:

- ✓ Los contribuyentes deben iniciar formalmente el proceso de APP, y a partir de entonces, el proceso implica deliberaciones entre los contribuyentes, uno o más empresas vinculadas, una o más Administraciones Tributarias y el IRS.
- ✓ Si la solicitud de APP o su contenido es contrario a los principios de la Administración Tributaria, el programa de APP se reserva el derecho de no aceptar dicha solicitud de APP, sea al inicio o una vez terminada su revisión.
- ✓ Por lo general, un APP se centra a las operaciones propuestas, sin embargo el programa de APP podrá exigir que se incluyan otras

¹⁶ www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-9.pdf Internal Revenue Service (I.R.S.). Rev. Proc. 2006-9. 2006-2 I.R.B. REVENUE PROCEDURE. Released: December 19, 2005. Published: January 9, 2006. Internal Revenue Code Section 482: Allocation of income and deductions among Taxpayers. (fecha consulta: 27 de Julio de 2010)



operaciones, si considera que el método de precios de transferencia propuesto por el contribuyente no es apropiado para la parte de las operaciones propuestas.

- ✓ La participación del contribuyente en el proceso de APP es totalmente voluntaria, en algunos casos, el IRS será el que se conduzca la discusión con los contribuyentes de las ventajas de un APP.
- ✓ El contribuyente propone un método de precios de transferencia y proporciona datos para demostrar que éste es el más adecuado, conforme lo establece la sección 482 y los reglamentos.
- ✓ La Administración Tributaria, a través de un equipo de APP, evalúa la solicitud de APP, esto es, todos los datos relevantes y la información presentada con la solicitud inicial y la requerida posteriormente.
- ✓ En el caso de que se solicite APP's bilaterales o multilaterales, el contribuyente deberá entregar al IRS a más de la solicitud de APP, otra para que se negocie el acuerdo mutuo entre las autoridades competentes.
- ✓ En el caso de una solicitud de APP bilateral o multilateral, el programa de APP preparará una propuesta en la que recomienda la posición negociadora de la autoridad competente de EEUU, misma que servirá de base para el debate con la correspondiente autoridad competente extranjera o autoridades, en virtud del artículo de acuerdo mutuo del CDI de impuesto a la renta. Previamente el equipo de APP le informa al contribuyente para que éste tenga la oportunidad para presentar observaciones.
- ✓ Si las autoridades competentes de EEUU y la extranjera llegan a un acuerdo mutuo, el contribuyente y el IRS podrán ejecutar uno o más acuerdos coherentes con las cláusulas de acuerdo mutuo.
- ✓ El IRS puede autorizar la aplicación retroactiva de APP's, siempre que sea posible, sobre la base de la coherencia de los hechos, la ley y los registros disponibles para los años anteriores, pero esto no aplica a las peticiones de APP unilateral.
- ✓ La presentación de una solicitud de APP no suspende ningún examen u otro tipo de procedimiento en ejecución, pero el programa de APP



coordinará sus actividades con las de otros procedimientos del IRS para evitar la duplicidad de solicitudes de información al contribuyente, para así mejorar la eficiencia y minimizar los costos de cumplimiento de los contribuyentes.

El contribuyente, en su solicitud de APP, debe proponer un plazo para su vigencia, sin perjuicio de que se determine un plazo distinto dependiendo el caso, este plazo deberá ser de al menos 5 años, pudiendo ser menor si el contribuyente tiene justificaciones. El programa de APP busca que se aplique al menos tres años hacia el futuro, en todo caso, es recomendable que la autoridad competente o autoridades estén dispuestas a negociar.

El plazo para presentar la solicitud de APP es el mismo establecido para presentar la declaración de impuesto a la renta del año para el que se propone por primera vez un APP, o a más tardar la fecha de presentación efectiva de la declaración, en el caso de que haya prórrogas, sin embargo, la solicitud de APP se considerará presentada en la fecha en la que se requiere el pago de la cuota de utilización del programa APP, siempre que la solicitud de APP esté sustancialmente completa, y haya sido presentada al programa APP dentro de los 120 días siguientes a la fecha de presentación de la declaración de impuesto a la renta del primer año que cubre el APP; este plazo se puede ampliar sólo en circunstancias inusuales, a fin de garantizar la prospectividad del APP, conforme se establece en la sección 2.06. Si el programa de APP se ha retrasado en hacer la evaluación de una solicitud de APP, debido a la falta de respuesta o de puntualidad de los contribuyentes, el Director de APP considerará que la solicitud ha sido presentada en una fecha posterior a su presentación efectiva.

El contribuyente deberá incluir en toda solicitud de APP una declaración, bajo pena de perjurio, de que la solicitud contiene todos los elementos pertinentes, dicha declaración debe ser firmada por el contribuyente o el representante autorizado por éste, quien también deberá firmar la solicitud de APP. La



persona o personas autorizadas para firmar la declaración del contribuyente deben tener conocimiento personal de los hechos.

Por cada solicitud el contribuyente pagará una cuota, pero una vez que se haya establecido que la solicitud de APP está sustancialmente completa, y siempre que haya sido entregada dentro del plazo de presentación. Las cuotas a favor del Tesoro de Estados Unidos serán:

- Por cada solicitud de APP \$ 50.000 dólares.
- Para una renovación de APP, \$ 35.000 dólares.
- Para una pequeña empresa, \$ 22.500 dólares.
- Modificación de la solicitud de APP, \$10.000 dólares.

Para el efecto se considerará:

- Solicitud de renovación de APP, cuando no se modifica el objeto de la solicitud de APP inicialmente presentada por el contribuyente.
- Solicitud de modificación, cuando el contribuyente solicite cambios sea de una parte o de toda la solicitud, o cuando el Director del APP considere que la solicitud no cumple los criterios establecidos; en este último caso el contribuyente podrá optar por pagar la tasa o retirar la solicitud. No se debe pagar la cuota si los cambios son planteados por una autoridad competente extranjera.

El plazo para completar el programa es de 12 meses contados desde la fecha de presentación, sustancialmente completa, de la solicitud pues, si se requiere pedir posteriormente más información, se tomará más tiempo en concluirlo.

En la sección 10 del Procedimiento Tributario No. 2006-9 consta que el APP es un acuerdo vinculante para el contribuyente y el IRS, y esto implica que:

- Si el contribuyente cumple los términos y condiciones del APP, el IRS no podrá oponerse a la aplicación del método de precios de transferencia



en las operaciones cubiertas, si no se aplicarán las leyes de impuesto a la renta.

- El APP tendrá efecto legal solo con respecto al contribuyente solicitante, a los ejercicios fiscales cubiertos, y a las operaciones cubiertas por el APP.
- Salvo disposición en contrario, señalada en acuerdos escritos o reglamentos, el IRS y el contribuyente no podrán plantear las observaciones hechas de forma oral o escrita sobre la solicitud de APP, como prueba en cualquier procedimiento judicial o administrativo correspondiente a un año fiscal, transacción, o persona que no estén cubiertos por el APP; así tampoco, podrán plantear la propuesta señalada en una solicitud de APP cancelada o revocada, o cualquier observación hecha de forma oral o escrita sobre la solicitud de APP, como prueba en cualquier procedimiento judicial o administrativo que corresponda a uno de los años cubiertos por el APP.

Para cada año cubierto por el APP, el contribuyente debe presentar oportunamente el informe anual completo, describiendo las operaciones realmente efectuadas en el año y demostrando el cumplimiento de los términos y condiciones del APP, y contener la información relevante que el contribuyente haya detectado que estuvo incorrecta o incompleta, y los ajustes realizados al respecto. En el caso de que este informe contenga información incompleta o incorrecta el contribuyente lo deberá modificar en el plazo de 45 días, prorrogables, contados desde que se detecta la falencia.

El informe anual debe ser presentado en original y cuatro copias al Director del programa de APP, y en el caso de APP's bilaterales o multilaterales el IRS puede exigir al contribuyente que presente simultáneamente una copia a las autoridades tributarias de los países participantes. En este informe se debe indicar también si se ha ingresado o ingresará trámites o solicitudes para renovar, modificar o cancelar el APP. La no presentación del informe anual, de



forma completa, exacta y oportuna, puede ser motivo para la anulación o la revocación de la APP.

En cuanto al plazo del informe anual, sin perjuicio de que de común acuerdo las partes definan otras fechas de presentación, las siguientes son las establecidas como generales: 90 días después de la fecha establecida por la ley (incluyendo prórrogas) como fecha de vencimiento para presentar la declaración de impuesto a la renta para el año al que corresponde el informe; o, 90 días después de la fecha de vigencia del APP, para el caso de aplicación retroactiva.

La oficina del programa de APP se comunicará con el contribuyente para revisar el informe anual y si es necesario para aclarar o completar la información presentada en él. Este acercamiento no implica que se esté realizando o que sea el comienzo de una auditoria del año al que corresponde el informe anual del contribuyente.

Un informe anual deberá contener la siguiente declaración: *“Bajo pena de perjurio, declaro que he examinado este informe anual incluidos los documentos adjuntos, y a mi criterio el presente informe anual contiene todos los hechos pertinentes relativos a los requisitos de información del APP, y estos hechos son ciertos, correctos, y completos.”*¹⁷

Adicionalmente, dependiendo lo que sea pertinente se agregará uno de los siguientes textos:

a) *“Un ajuste para conformar la base imponible y otros temas relevantes para reflejar los resultados reportados en este documento han sido denunciados apropiadamente al personal responsable de la División del Servicio Operativo.”*

¹⁷ www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-9.pdf Internal Revenue Service (I.R.S.). Rev. Proc. 2006-9. Sección 11 del Procedimiento Tributario No. 2006-9.



b) *“Las enmiendas de la declaración de impuestos para conformar la base imponible y otros temas pertinentes con los que se reflejan los resultados han sido reportados al correspondiente Centro del Servicio de Rentas Internas.”*

El contribuyente debe presentar un informe anual por cada año cubierto por el APP, según consta en la sección 11.01, es por ello que el contribuyente debe proponer en la solicitud de APP una lista de temas que se incluirá en cada informe, debiendo tenerse en cuenta todos los enumerados en el Apéndice C del modelo de APP establecido por el programa de APP.

En cuanto a la experiencia americana en la aplicación de APP's, se tiene que en el estudio *“Adding Sustainable Value While Managing Global Transfer Pricing Risk”*¹⁸ realizado por PricewaterhouseCoopers en su conferencia global de precios de transferencia celebrada a principios del año 2007 se indica que el 21% de las empresas matrices analizadas utilizan APP's, y que el 86% volverían a hacerlo otra vez, además señala que el 51% de los entrevistados han negociado o negocian APP's con las Administraciones Tributarias.

Por otro lado, en la 11ava. Edición del informe anual del IRS publicado el 29 de marzo (Convocatoria 2010-21), respecto de las actividades llevadas a cabo en el programa de APP del año 2009¹⁹, constan los siguientes datos estadísticos:

¹⁸ <http://spanishtaxes.blogspot.com/2007/12/dos-estudios-evidencial-que-los-precios.html> Antonio. *DOS ESTUDIOS EVIDENCIAN QUE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA SON EL TEMA FISCAL MÁS DISCUTIDO*. Miércoles 26 de diciembre de 2007. (fecha consulta: 3 de agosto de 2010)

¹⁹ http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/transfer-pricing/0714731f3dfa7210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm&ei McAlonan Richard, Kerwin Chung, y Longley Kirsti. *ALERTA PRECIOS DE TRANSFERENCIA: 10-006. 11ª EDICIÓN DEL INFORME DE APP DEL IRS*. (Washington, DC). 2010. (fecha consulta: 3 de agosto de 2010)



Cuadro No. 1

INFORME IRS AÑO 2009

Descripción	AÑO 2007	AÑO 2008	Actividades APP's AÑO 2009					Crecimiento 2009 vs 2008
			Unilaterales	Bilaterales	Total	Saldo APP's	% APP's ejecutados	
Inventario APP's 2008					161	161		
(+) Solicitudes recibidas			39	88	127	288		
(-) APP's ejecutados		68	21	42	63	225		92,65%
APP's retirados solicitud	5	6			14			233,33%
Inventarios APP's	105	161	57	165	222			137,89%
Renovación APP'S			8	20	28		44,44%	
Meses para completar APP's		19,2	18,2					94,79%
Meses para completar APP's		35,9		40,6				113,09%
Meses para renovar APP's			31,4	33,6				
APPs ejecutado las multinacionales extranjeras con filiales EE.UU..							74%	
APP's negocios pequeños contribuyentes			2	3	5			
APP's reparto de costos			5	5	10			

Fuente: http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/transfer-pricing

Según se menciona el número de solicitudes de APP's constituye un record, esto es, creció con respecto a los años anteriores, lo que demuestra que cada vez más contribuyentes recurren a los APP's para obtener seguridad frente a los riesgos de una auditoría y a los requisitos de divulgación FIN 48 (FASBI-Junta de Interpretación de las Normas de Contabilidad Financiera. Contabilización de la incertidumbre en los Impuestos a la Renta)²⁰. Así tenemos en base a datos de años anteriores que se registraron: *"... 29 Acuerdos concluidos, de los cuales 6 se aplicaron retroactivamente y 10 son de carácter bilateral. Existen 30 solicitudes que han entregado informes anuales, solicitudes de renovación o modificaciones de hipótesis adoptadas. 96 contribuyentes están en el programa APP, de los cuales 47 son sociedades matrices estadounidenses y 49 corresponden a sociedades matrices extranjeras. Al menos 55 contribuyentes están en conferencias previas aportando la documentación requerida."*²¹

²⁰ Financial Accounting Standards Board Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes

²¹ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



Se debe mencionar, que considerando el éxito del programa de APP en los EEUU, es que se implementó este mecanismo en Canadá (1994), Australia (1995) y España (1995), entre otros.

b) Canadá

En mayo de 1993, Canadá publica por primera vez la normativa sobre APP's, misma que entra en vigencia desde el año 1994, y está basada en la experiencia de Estados Unidos, por ello es que los procedimientos son similares.

En la Circular No. 94-4R²² del 16 de marzo de 2001, emitida por el "*Canada Customs and Revenue Agency (CCRA)*", consta la aplicación de las Guías de APP's, misma que contempla los siguientes aspectos:

La normativa tributaria de Canadá permite la firma de acuerdos bilaterales (BAPP's), multilaterales (MAPP's) o unilaterales (APP's), y la aceptación de una solicitud de APP por primera vez o para renovación tiene un costo que será establecido para cubrir los gastos de viaje y hospedaje que deberán realizarse para concretar las visitas o inspecciones a la empresa, no habiendo cargos correspondientes a tiempo del personal. Estos costos deberán ser pagados por el contribuyente al momento de responder a la carta de aceptación de la Administración Tributaria.

El contribuyente propondrá el período de inicio y los años que se espera que cubra el APP, y la Administración Tributaria, luego del análisis de los hechos y circunstancias, definirá el período de vigencia, mismo que suele ser de tres a cinco años. Una vez que se haya aplicado el APP por el primer año, el contribuyente deberá entregar el primer informe sobre el cumplimiento del APP, mismo que incluirá una declaración jurada al respecto.

²² Circular No.:94-4R. Fecha: Marzo 16, 2001. Tema: International Transfer Pricing: Advance Pricing Arrangements (APPs). Canada Customs and Revenue Agency (CCRA).



La celebración de BAPP's o MAPP's tiene la finalidad de eliminar la doble imposición, sin embargo si el contribuyente no está de acuerdo puede retirar su solicitud, y podría celebrar un APP unilateral con la Administración Tributaria canadiense, pero el contribuyente deberá buscar la forma de eliminar la doble imposición en aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo, si no es así, la Administración Tributaria canadiense será libre de negociar con las otras Administraciones Tributarias involucradas un acuerdo para que ésta se elimine, esto igualmente en base al procedimiento de acuerdo mutuo, si el contribuyente y la parte involucrada no residente aceptan este acuerdo, éste prevalecerá sobre el APP unilateral celebrado.

El APP es vinculante para la Administración Tributaria canadiense, sin perjuicio de las salvedades establecidas en este acuerdo, de tal manera que si el contribuyente ha realizado sus operaciones enmarcadas en el APP bajo los términos establecidos en éste, la Administración no hará controles sobre precios de transferencia y no se impondrán sanciones de ninguna clase mientras el APP esté vigente.

La obligación del contribuyente con el que la Administración Tributaria ha celebrado un APP es la de presentar un informe anual sobre el cumplimiento de los términos y condiciones del APP, y debe referirse a cada uno de los aspectos establecidos en él, así como en las solicitudes de renovación o cancelación, así puede ser: el contenido, el alcance, la fecha de presentación y la articulación. En el plazo establecido en el APP deberá ser presentado a la Administración Tributaria, el mencionado informe en dos ejemplares.

Se debe aclarar que los APP's aplican a transacciones presentes o que se darán en el futuro y no aplican a períodos anteriores, sin embargo el contribuyente podrá solicitar que se le permita aplicar retrospectivamente para años no prescritos, lo que podrá darse solo si las circunstancias son similares a las existentes al momento de la celebración del APP y debe solicitarse por separado como otro trámite.



Si se encuentra en curso un proceso de fiscalización de años anteriores, puede solicitarse que el APP se aplique retrospectivamente, siempre y cuando se cumplan los requisitos antes señalados en cuanto a circunstancias y prescripción, sin que esto signifique que con la presentación de la solicitud de APP interrumpa o aplase el proceso de fiscalización, los dos mecanismos son independientes uno del otro, sin embargo, el personal responsable de éstos procesos podrán colaborar entre sí, pero no trabajar conjuntamente, además que el APP es el único que le garantiza al contribuyente que se establezca anticipadamente el método de precios de transferencia apropiado, y su aplicación para determinado número de períodos futuros. Además, aplica solo para las empresas cubiertas por el APP porque cada APP es único y basado en las circunstancias propias de cada caso.

c) Unión Europea

Los países integrantes de la Comunidad Económica Europea son²³: Francia, Italia, Alemania, Bélgica, Luxemburgo, España, Irlanda, Dinamarca, Grecia, Portugal, Austria, Polonia, República Checa, República Eslovaca, Hungría y Suecia, que son también miembros de la OCDE, y Holanda, Inglaterra, Letonia, Lituania, Estonia, Eslovenia, Chipre, Malta, Finlandia, no miembros, sin embargo es importante mencionar que la Comisión de la Comunidad Europea participa en el trabajo de la OCDE.

La Comunidad Económica Europea (CEE) ha emprendido acciones con respecto al tema de precios de transferencia en las operaciones en las que se ven involucrados los países miembros, pero no lo ha hecho aún involucrando a otros países, así respecto de la doble imposición que se genera por las operaciones realizadas por empresas que pertenecen a varios países de la comunidad, a través del “Informe Ruding” de 1992, se plantearon las consultas previas para fijar precios intraempresariales para las operaciones entre

²³

<http://www.interlatina.org/shop/otraspaginas.asp?paginanp=64&t=Pa%C3%ADses-de-la-Comunidad-Econ%C3%B3mica-Europea.htm>



vinculados; y las consultas entre Administraciones Tributarias nacionales realizadas mediante un “*procedimiento ad hoc*” previo a la realización de cualquier ajuste de beneficios, esto a través del “*desarrollo de controles simultáneos y conjuntos de empresas interrelacionadas.*”²⁴, y del desarrollo de la práctica de rulings: “*Esta práctica permite a la empresa obtener una decisión previa de la administración tributaria sobre las implicaciones fiscales de la elección económica y/o jurídica que piensa hacer.*”²⁵

En octubre del 2002, se crea “*El Foro Europeo sobre Precios de Transferencia*” y “*es el único grupo de trabajo que, bajo la protección de la Comisión, presenta una composición mixta Administraciones públicas-sector privado. (...) El Foro Conjunto sobre Precios de la Unión Europea (en adelante FCPT) tiene su origen en el informe de la Comisión Europea de 2001 Company Taxation in the Internal Market,*”²⁶ y está integrado por 35 miembros.

El FCPT desde abril de 2005 viene trabajando en los “*acuerdos previos de valoración (APP).*” Como uno de los temas que forman parte de las “*Medidas alternativas para prevenir la doble imposición*”, mecanismos que se enmarcan dentro de lo que establecen las Directrices de la OCDE, con miras a “*diseñar un modelo de APP europeo*” que constituya la base para las legislaciones de los Estados miembros. Las “*consultas previas voluntarias*” es otro mecanismo considerado por la FCPT como otra medida para evitar la doble imposición.

Estas medidas, aplicadas entre los países miembros de la CEE tienen muchas posibilidades de tener éxito pues el intercambio de información, las conversaciones y el conocimiento entre autoridades fiscales puede darse de manera fluida, lo que favorece tanto a los contribuyentes, como a las Administraciones Tributarias, sin embargo, es necesario tener cuidado de que la normativa para la aplicación de estos mecanismos no interfiera con la

²⁴ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

²⁵ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

²⁶ www.revistasice.com/cmsrevistaICE/pdfs/ICE_825_161-172. Montserrat Trapé Viladomat*. *EL FORO SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA UNIÓN EUROPEA*. Revistas ICE. Octubre de 2005. (fecha consulta: 6 de enero de 2010)



concerniente a las fiscalizaciones, pues puede suceder que se inicien paralelamente los dos tipos de procedimientos.

Con respecto al primer mecanismo, esto es, a los APP's (APA "Advance Pricing Agreements"), el 26 de febrero de 2007, en Bruselas mediante comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas dirigida al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, misma que es la tercera comunicación relativa a las actividades del FCPT en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios en la Unión Europea (UE), se introducen las Directrices para APP's. *"Los APP son acuerdos entre las administraciones fiscales de los Estados miembros que regulan la forma de gravar las transacciones futuras entre contribuyentes asociados que estén establecidos en dos o más Estados miembros."*²⁷

El FCPT ha diseñado las Directrices tomando las mejores prácticas que han sido identificadas, y en ellas se detalla el procedimiento que deberán seguir los países miembros para la celebración de APP's, con lo que se ayuda tanto a los contribuyentes como a las Administraciones Tributarias de la UE, pues con este procedimiento en el corto plazo pueden lograr la eliminación de la doble imposición y de litigios, y es por esta razón que en el informe si bien *"existe una sección consagrada a los APP unilaterales, las Directrices se centran esencialmente en los bilaterales y multilaterales, que se consideran el instrumento más eficaz para prevenir la doble imposición."*²⁸

A continuación se anotan los principales puntos de las Directrices de la UE sobre APP's²⁹:

²⁷ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126038_es.htm. Unión Europea. *Convenio 90/436/CEE. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL)*. 2007. (fecha consulta: 5 de julio de 2010)

²⁸ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126038_es.htm. Unión Europea. *Convenio 90/436/CEE. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL)*. 2007. (fecha consulta: 5 de julio de 2010)

²⁹ <http://www.kpmgabogados.es/noticia0007.asp>. Guillermo Estévez de Cominges. *COMENTARIOS AL COMUNICADO DE LA COMISIÓN EUROPEA AL CONSEJO SOBRE LOS TRABAJOS REALIZADOS POR EL FORO CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA*. Noticias: Artículo publicado en el Boletín Fiscal de KPMG Abogados. Marzo de 2007. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)



- Se establecen cuatro fases *“(i) fase de predocumentación/ solicitud informal; (ii) solicitud formal; (iii) evaluación y negociación del APP; y (iv) acuerdo formal.”*
- Se enfocan en:
 - Acuerdos bilaterales.- *“aquéllos establecidos entre las autoridades administrativas de dos Estados Miembros”*
 - Acuerdos multilaterales.- *“aquéllos en los que participan más de dos administraciones”*
- *“La decisión de solicitar un APP será del sujeto pasivo. Las Directrices sugieren un acercamiento informal.”*
- En cuanto a la información que deberá ser incluida en la solicitud formal de APP, se establece una base común.
- Las administraciones fiscales involucradas deberán revisar la solicitud, los detalles serán negociados y acordados entre las administraciones fiscales, para decidir si el tratamiento de precios de transferencia propuesto es aceptable.
- Las Administraciones Tributarias involucradas llegarán a un acuerdo formal respecto de la conclusión del APP, garantizando, tanto a ellas mismas como a los sujetos pasivos, el tratamiento dado a las transacciones.
- Se fija un plazo de 18 meses para concluir el acuerdo, considerado como tiempo adecuado para la tramitación de todas las fases de un APP, dependiendo del APP y su alcance y complejidad.
- También se abordan áreas problemáticas que frecuentemente surgen durante, o incluso antes, de la tramitación del APP, centrándose en las concernientes a la *“aplicación retrospectiva del Convenio de Doble Imposición, el umbral de los cargos exigidos por los Estados para la realización de un APP y de la complejidad del proceso, y los tipos y volúmenes de transacciones que deberían ser cubiertos por el APP.”*



Otros aspectos que se abordan en las Directrices de la UE tienen que ver con:³⁰

- La solicitud será presentada por los contribuyentes, y versarán sobre las transacciones que éste decida que sean incluidas en las solicitudes de APP.
- Las Administraciones Tributarias una vez revisadas las solicitudes podrán modificarlas o rechazarlas.
- Si las solicitudes cumplen los requisitos serán admitidas.
- Contribuyente y Administración Tributaria trabajarán conjuntamente para definir las cláusulas y condiciones del APP de común acuerdo.
- Si el contribuyente desiste de lo solicitado esto no podrá ser motivo para iniciar una fiscalización.
- Las Administraciones Tributarias podrán establecer libremente tasas por la celebración de APP's, así como establecer umbrales de complejidad para no dejar abierta la posibilidad de que toda solicitud concluya en un APP, mismos que deberán aplicarse sin discrecionalidad.

Adicionalmente, en las Directrices de la UE se hace énfasis en que los APP's están enmarcadas en el artículo 25, apartado 3, del modelo de CDI de la OCDE, mismo que permite que los países celebren APP's. *“El APP aparece pues como un marco de negociación y colaboración entre los sujetos pasivos y las autoridades fiscales de cada país. Las Directrices establecen que ambas partes deben trabajar de forma conjunta prestando la mayor cooperación mutua que les sea posible, para asegurar que el proceso de APP se conduce de forma eficiente. La Comisión de la UE considera a las Directrices en materia de APPs un valioso documento para los procesos de APP en la UE, (...)”*³¹:

³⁰ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126038_es.htm. Unión Europea. *Convenio 90/436/CEE. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL)*. 2007. (fecha consulta: 5 de julio de 2010)

³¹ <http://www.kpmgabogados.es/noticia0007.asp>. Guillermo Estévez de Cominges. *COMENTARIOS AL COMUNICADO DE LA COMISIÓN EUROPEA AL CONSEJO SOBRE LOS TRABAJOS REALIZADOS POR EL FORO CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA*. Noticias: Artículo publicado en el Boletín Fiscal de KPMG Abogados. Marzo de 2007. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)



La negociación de un APP bilateral, según la experiencia de los países de la UE, dura generalmente de 18 a 24 meses y los costos son altos, estos aspectos deben ser comparados con los existentes en los otros procesos disponibles para los contribuyentes para establecer cuál es la mejor opción, así si no se cuenta con un APP el contribuyente tendrá que defender su política de precios de transferencia dentro de una fiscalización, y si se determina un ajuste se tendrá que utilizar el procedimiento de acuerdo mutuo para eliminar la doble imposición, mismo que conllevará también mucho tiempo y costos, lo que podría evitarse con el APP bilateral pues este procedimiento combina los dos procedimientos, esto es, el acuerdo unilateral con la Administración Tributaria del país donde se paga los impuestos y el acuerdo con la otra Administración Tributaria, haciéndolo más corto, y no habrá confrontación como suele darse dentro del proceso de fiscalización; y en cuanto a la documentación lo solicitado dentro del proceso de APP no es más numeroso que lo que se pide dentro de una inspección, sobre todo, en países donde existe la obligación de presentar información sobre precios de transferencia.

Por la experiencia de varios países de la Unión Europea (UE), se conoce que la celebración de un APP tiene vigencia para tres o cinco años, pudiendo ser renovado al vencimiento, siendo menos costoso que cuando se celebran por primera vez, sobre todo si no se han modificado sustancialmente las condiciones. Según esta misma experiencia se dice que el procedimiento de APP es apropiado en los siguientes casos:

- Cuando el contribuyente modifica su organización y en consecuencia su política de precios de transferencia;
- Cuando la política de precios de transferencia aplicada por el contribuyente es compleja o se aparta en algunos aspectos de las metodologías descritas en el Directrices de la OCDE; o,
- Cuando las operaciones están significativamente cubiertas.



A continuación, se comentará la experiencia individual de algunos de los países de la Unión Europea, considerando que su normativa está basada en la normativa y las directrices dadas por este organismo.

c.1. España

c.1.a) Acuerdos Previos de Precios de Transferencia.

En el año 1995, en base al artículo 88.1 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece que *“Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho Público como Privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, (...), pudiendo en tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.”*, y en el apartado 6 del artículo 16 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades se regulan por primera vez los APP’s como el mecanismo mediante el que *“(…) los sujetos pasivos formulan una propuesta de valoración de operaciones realizadas con entidades vinculadas con el fin de que sea aprobada por la Administración Tributaria.”*³², y la *“propuesta también podrá referirse a los criterios de distribución de los gastos a que se refieren los apartados 4 y 5.”*, esto es, a gastos de investigación y desarrollo, y a servicios de apoyo.

Entonces el primer caso en que se aplica esta disposición es en los APP’S, que en efecto como su nombre lo indica es un mecanismo de carácter previo que se inicia ante la solicitud que nace del contribuyente, y que por si mismo comprende un procedimiento completo, en el que participa tanto el

³² www.aef.org.ar Córdón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001.(fecha consulta: Enero 4 de 2010)



contribuyente como la Administración Tributaria, partes entre las que se acuerdan aspectos relacionados con la valoración de las operaciones efectuadas por la empresa y sus vinculadas, “... con el fin de evitar problemas de elusión fiscal o de doble imposición.”³³

Los APP’s podrán ser bilaterales o multilaterales, pues también está normada la posibilidad de firmarlos con otras Administraciones Tributarias, y la negociación del APP puede iniciarse por solicitud:

- Del país de residencia de la casa matriz, cuando esta tenga inversiones en España a través de filiales o establecimientos permanentes, y puede ser bilateral o multilateral.
- De la empresa matriz española, por inversiones en el extranjero, por lo tanto puede ser unilateral, bilateral o multilateral.
- De empresas españolas o de países donde residen las empresas que van a emprender proyectos de inversiones, solicitud que la efectuarán antes de su ejecución.

Mediante la Ley 36/2006³⁴, se introduce la disposición adicional primera sobre “Procedimientos amistosos”, con lo que se otorga flexibilidad al régimen de APP’s o acuerdos previos de valoración, como se los conoce también, pues dispone entre otras cosas que los conflictos con Administraciones Tributarias de otros Estados se resolverán aplicando la cláusula de procedimiento amistoso prevista en los tratados internacionales. El registro de la deuda por ajustes quedará suspendido hasta que el acuerdo entre en vigencia, esto es, en el momento o período en que éste se vuelva firme, además, no podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos. Según consta en la mencionada norma legal, en el reglamento se establece el procedimiento para

³³ www.ief.es/publicaciones/FiscInternac/Opiniones/Revisión_RodriguezOrdanza.pdf José Antonio Rodríguez Ondarza. UNA REVISIÓN GLOBAL DE LA APLICACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES PARA ESPAÑA. Universidad Complutense de Madrid. P.T. N° 14/98. (fecha consulta: 7 de enero de 2010)

³⁴ Juan Carlos I, Rey de España. LEY 36/2006. MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE ISCAL. BOE núm. 286 Jueves 30 noviembre 2006.



la resolución de estos acuerdos, en todo caso, se utiliza *“El procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el citado convenio,”*³⁵

En cuanto al tiempo que les ha tomado el procedimiento para celebrar un APP, con la normativa anterior ha sido de doce meses, además se debe indicar que el contribuyente no tiene que pagar tasa alguna para que la Administración Tributaria atienda su solicitud de APP.

Con respecto a los períodos para los que aplica el APP, en el nuevo Reglamento se modifica lo anterior y se amplía el plazo de tres a cuatro años y, teniendo en cuenta el llamado "retroceso" se aplica el APP para el ejercicio fiscal al que corresponde la solicitud y para el año fiscal anterior. En cuanto a la renovación del APP, el contribuyente debe solicitarlo con seis meses de anticipación respecto del vencimiento del plazo inicial, y si las condiciones económicas no han cambiado el APP será renovado.

c.1.b) Consulta Previa de Precios de Transferencia

Por otro lado, existen otros mecanismos que la Administración Tributaria española puede emplear para facilitar el cumplimiento según lo establece la Ley 25/1995, de 20 de julio, así en su artículo 107 *“restablece la institución de la consulta vinculante. Esta institución dota de mayor certeza y seguridad jurídica al sistema tributario y permite conocer de antemano la posición de la Administración.”*³⁶

³⁵ www.revistadeloitnews.com/%5cdocs%5C0709/2007_12_26.pdf Luis Crespo Ignacio Longarte Chris Wix Deloitte - Abogados y Asesores Tributarios. *ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONTENIDOS EN EL PROYECTO DE RD POR EL QUE SE DESARROLLA LA LEY 36/2006 Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO del IS.* Deloitte news. Septiembre 12 de 2007. (fecha consulta: 12 de enero de 2010)

³⁶ www.aef.org.ar Cerdón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A.P.A.).* Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



Para el caso de los proyectos de inversión que se vayan a desarrollar en España, se pueden aplicar indistintamente los APP's o las consultas vinculantes, o de manera complementaria, conforme lo establece el art. 107.4.a) de la Ley 25/1995; sin embargo los APP's por su período de vigencia incorporan mayor seguridad jurídico-tributaria al inversor.

Conforme consta en el informe de julio de 2009³⁷ del foro de grandes empresas en el que participa la Administración Tributaria y representantes de ciertas empresas, con respecto a los criterios sobre APP's, estos acuerdos, con el fin de dar seguridad jurídica, están basados en la confianza, por lo que es compromiso de la Administración Tributaria (artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y apartado 4.157 de las Directrices de precios de transferencia de la OCDE) el utilizar la documentación proporcionada por el contribuyente para la valoración de operaciones con vinculados solo para fines del acuerdo, y devolverla en caso de que este sea rechazado o se desista de él. Igualmente, no deberá considerar el desistimiento como un indicio de riesgo para iniciar una fiscalización, y se manejarán por separado procesos de fiscalización que normalmente son de años anteriores, y procedimientos de APP's que versan sobre operaciones futuras a no ser que, si bien ambos procesos versan sobre las mismas operaciones, en estas últimas hayan cambiado el modelo de negocio y asignación de funciones.

c.2. Francia³⁸

En Francia se introdujo el procedimiento de APP en 1999, mediante las Directrices administrativas (Instrucción 4 A-8-99 de 07 de septiembre 1999) y consta en la Ley de Finanzas que fue reformada en el año 2004, actualmente está codificada en el artículo L B 80-7.

³⁷ www.agenciatributaria.es. Foro de Grandes Empresas. GRUPO DE TRABAJO: PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONCLUSIONES. Agencia Tributaria. Julio de 2009. (fecha consulta: 27 de julio de 2010)

³⁸ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



Conforme al Código de Procedimiento, se puede celebrar APP's unilaterales (desde el 1 de enero del 2005), y bilaterales o multilaterales, aunque basándose en las Directrices de la OCDE, las autoridades fiscales francesas consideran que en principio los APP's deben ser bilaterales o multilaterales. Una APP unilateral puede darse, según "*Instrucción 4 A-11-05 del 24 de junio 2005*" cuando:

- No exista ningún procedimiento de APP en el otro Estado afectado,
- Las operaciones incluidas en la solicitud de APP involucren a un elevado número de Estados,
- Las transacciones involucren asuntos específicos o cuestiones de una complejidad limitada,
- La empresa francesa que presenta la solicitud de APP es una pequeña o mediana empresa (PYME).

Un APP tiene la finalidad de permitirle al grupo económico el que confirme con la Administración Tributaria si los precios utilizados en las transacciones intragrupo cumplen el principio de plena competencia, y una vez celebrado, en la medida en que el contribuyente cumpla los términos acordados en el APP la Administración Tributaria no podrá evaluar de nuevo los precios.

Una vez aprobado el APP, el contribuyente está obligado a entregar un informe anual que demuestre que la metodología aplicada para fijar los precios utilizados para las transacciones con sus vinculadas, se ajustan a lo definido en el APP.

En cuanto a la experiencia de la Administración Tributaria de Francia se debe indicar que hasta la fecha (julio 2008) ha firmado 58 APP's y, aproximadamente, 40 solicitudes están siendo revisadas. Los sectores a los que corresponden los APP son: finanzas, farmacia, aeronáutica, automóvil, envases y bienes de consumo, y los países involucrados son: Estados Unidos de América, el Japón, el Reino Unido, Países Bajos, Bélgica, España, Alemania y Suiza.



c.3. Italia³⁹

En Italia el procedimiento de APP consta en norma legal desde el año 2003 en el *“artículo 8 del Decreto N ° 269 de 30 de septiembre 2003 convertido en Ley N ° 326 de 24 de noviembre de 2003”* y se dispone su aplicación mediante el Decreto del 23 de julio de 2004.

El APP italiano es un acuerdo entre la oficina competente de la Agencia de Ingresos y el contribuyente, y una vez firmado la Administración Tributaria no podrá realizar fiscalizaciones o controles de ningún tipo sobre las operaciones contempladas en el acuerdo.

En este acuerdo se definen aspectos como: la metodología de precios de transferencia para operaciones con empresas del exterior, el contribuyente definirá las operaciones que deben ser cubiertas por el APP, aunque la Administración Tributaria puede plantear la ampliación del alcance del APP pero el contribuyente es quien lo aprobará o no.

Este procedimiento de decisión puede asimilarse a un APP en la medida en que cubre temas de precios de transferencia, pero pueden también referirse a la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, o sobre rentas percibidas desde o hacia personas no residentes.

En cuanto al tiempo de vigencia del APP, este es exclusivamente vinculante para la Administración Tributaria durante tres ejercicios fiscales, esto es, para el ejercicio fiscal en curso, refiriéndose a aquel en el que se celebre el APP, y para los dos siguientes; y, no tienen efecto retroactivo. Por otro lado, el carácter vinculante cesará si los supuestos jurídicos en los que se basó el acuerdo cambiaron. Respecto de la renovación del APP, el contribuyente puede solicitarla pero con tres meses de anticipación a la fecha de expiración

³⁹ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



del acuerdo, y la Administración Tributaria deberá responder 15 días antes de la fecha de expiración del acuerdo, pudiendo antes de ello proceder a solicitar la documentación, datos e información, e incluso a realizar nuevas reuniones y/o visitas al contribuyente.

Al momento de firmar el APP se deciden cuáles son las obligaciones de los contribuyentes, lo común es que los contribuyentes deberán poner a disposición de la Administración Tributaria toda la documentación e información pertinente, algunos de forma periódica y otros, previa solicitud. También se acuerdan visitas periódicas de funcionarios de la Administración Tributaria a las oficinas del contribuyente.

Para la presentación de una solicitud de APP los contribuyentes no tienen que pagar una tasa a la Administración Tributaria.

c. 4. Alemania⁴⁰

En Alemania, el procedimiento de APP fue introducido por las Directrices de Administración del 5 de octubre del 2006 (BMF, IV-B 1341-38/06 4-S), y lo principal es que sólo se celebran en el marco de un tratado de doble imposición, basándose en el artículo 25 del modelo de CDI de la OCDE que trata sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, por lo tanto, el APP es de carácter bilateral. Por otro lado, en base al Párrafo 2 de la sección 89 del Código Fiscal (Abgabenordnung) Alemán General, un APP también puede ser unilateral, pero según las directrices administrativas sólo se celebran cuando no hay un tratado de doble imposición.

El APP le permite al contribuyente el confirmar si el método de precios de transferencia aplicado a ciertas transacciones cumple el principio de plena

⁴⁰ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



competencia, también se utilizarán otros criterios previo a la confirmación, pues un rango de precios de transferencia solo puede acordarse si se cuenta con datos de precios de terceros que sean confiables y suficientes. En todo caso, es el contribuyente el que solicita un APP y, por lo tanto, quien define el contenido del mismo, así puede estar limitada, por ejemplo, a operaciones específicas o líneas de productos, a cierto grupo de empresas, etc.; sin embargo, la Administración Tributaria (autoridades fiscales) podrán solicitar información y documentos adicionales en cualquier momento del procedimiento.

Con respecto a los períodos que cubre el APP, en Alemania, generalmente, es de tres a cinco años, pero podrá ampliarse con la realización de un procedimiento simplificado posterior al procedimiento de APP original. En todo caso, la solicitud oficial de APP tiene que ser presentada a más tardar durante el ejercicio económico que se quiere cubrir por primera vez, no se acepta la aplicación en períodos anteriores. El plazo de declaración de impuestos es generalmente hasta el 31 de mayo del año siguiente, y si las declaraciones han sido preparadas por un asesor fiscal, la fecha límite es hasta el 30 de septiembre del año siguiente; sin embargo, para el caso de APP's bilaterales, las autoridades competentes de los dos países pueden ponerse de acuerdo sobre un punto de partida diferente, así también, la aplicación con carácter retroactivo puede acordarse dependiendo el caso. Por otro lado, en Alemania el APP puede ser renovado, y si las circunstancias consideradas para la firma del APP no se han modificado sustancialmente, el procedimiento para la renovación será más sencillo.

Una vez firmado el APP, el contribuyente tiene que entregar un informe de cumplimiento anual que demuestre que los hechos y las circunstancias no han cambiado, y las hipótesis básicas descritas en el APP se han cumplido. El contenido exacto del informe anual se define en la APP.

De acuerdo con la sección. 178^a del Código Fiscal General alemán (Abgabenordnung), los contribuyentes tienen que pagar una cuota para



presentar una solicitud de APP, misma que está en función a lo que se solicita y al tamaño de la empresa, así:

Cuadro No. 2

TIPO DE TASA	En euros	
	GRANDES	PEQUEÑAS
Tasa básica	20,000.00	10,000.00
Tasa renovación	30,000.00	7,500.00
Tasa adicional por cambio solicitud	10,000.00	5,000.00

Estas tasas pueden disminuirse en atención a una solicitud del contribuyente si, producto de una evaluación del caso concreto, se concluye que el monto no es justo.

En cuanto al tiempo promedio de duración del procedimiento de APP, este no se ha establecido pues esta herramienta es nueva en Alemania, debe tenerse en cuenta que las Directrices de Administración se publicaron en Octubre de 2006, entonces al momento se está adquiriendo experiencia, en todo caso el tiempo depende de la complejidad y de lo que se requiera para evaluar la solicitud. Por esta misma razón la Administración Tributaria no publica regularmente estadísticas sobre el programa de APP, pero se sabe que sólo grandes grupos económicos alemanes han presentado solicitudes de APP hasta la fecha (Julio 2008).



c.5. Portugal⁴¹

La normativa para APP en Portugal se ajusta a la de la Comunidad Económica Europea (UE), planteada por el Foro a través de las Directrices para APP, publicado en el año 2007.

En el Artículo 128-A del Código del Impuesto sobre Sociedades, mediante Decreto nº 620-A/2008, de 16 de julio, se regula el proceso para solicitar un APP., y describe los pasos y procedimientos para la negociación a llevarse a cabo entre los contribuyentes y las autoridades fiscales portuguesas.

Los tipos de acuerdos son unilaterales, bilaterales y multilaterales, éstos últimos son posibles si la parte vinculada es residente en un país con el que Portugal ha celebrado un tratado para evitar la doble imposición del impuesto sobre la renta, pues se aplica el procedimiento de acuerdo mutuo. Por otro lado, los APP's son aplicables para máximo de tres años, renovable al final de ese término, no son retrospectivos.

Se establece plazo para la celebración de APP's, así en el caso de APP's unilaterales es de 180 días a partir de la fecha de aceptación por parte de las autoridades fiscales, de la solicitud formal, y para los bilaterales y multilaterales un período de 360 días.

El acuerdo debe incluir los siguientes datos, como mínimo:

- Datos de las empresas y las transacciones incluidas en el acuerdo;
- Una descripción del método de precios de transferencia acordado y otra información como: la lista de los comparables y el rango de plena competencia esperado;

⁴¹ Joaquim Sousa. Presentación: *CASE-STUDY ON ADVANCE AGREEMENTS (APPs). PORTUGUESE LEGAL FRAMEWORK*. Dirección General de Impuestos. Dirección de Servicios de Inspección Tributaria. Taller CIAT-OECD sobre "Precios de Transferencia e Intercambio de Información Tributaria", 24 - 27 de agosto de 2010. Quito, Ecuador.



- Una lista de las hipótesis básicas de la metodología aplicada en la que se basa la aplicabilidad del acuerdo;
- Hechos y circunstancias que pueden producir la revisión, caducidad o revocación del acuerdo;
- Las obligaciones de los contribuyentes, incluida la preparación de un informe anual para demostrar el cumplimiento del APP;
- Que la documentación quedará en poder de los contribuyentes.
- Los plazos para informar de cualquier cambio importante a las autoridades fiscales;
- Las exención para los ajustes correlativos, para la(s) transacción(s) cubierta(s) por un APP bilaterales y multilaterales APP (artículo 9, no. 3);
- Qué circunstancias causan la revisión o la disolución del acuerdo;
- El plazo de validez y la fecha de entrada en vigor de la APP;
- El carácter vinculante del acuerdo para las autoridades fiscales,
- Una cláusula de confidencialidad.

La aceptación de la propuesta de la APP demandará del contribuyente el pago de una cuota de presentación, que corresponderá a la facturación promedio del contribuyente en los tres años anteriores o, para empresas de nueva creación, en base a las estimaciones para el próximo período de 12 meses. La tasa mencionada puede fluctuar entre 3.150 euros a 35.000 euros, dependiendo del volumen de negocios del contribuyente. Estos gastos se reducirán en un 50% en los casos de renovación o revisión del acuerdo.

Por otro lado, la conclusión de un APP no le exime al contribuyente de la obligación de cumplir con las normas locales de entrega de documentación sobre precios de transferencia, en todo caso la información proporcionada para el procedimiento de APP puede ser considerada como un "anticipo" de la documentación anual que debe presentar, pero no le exime al contribuyente de preparar el registro de la documentación anual, así como de preparar el informe anual para confirmar la adecuación de los métodos utilizados, mismo que deberá ser presentado, ante las autoridades competentes, seis meses después



de la finalización del ejercicio fiscal. El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la terminación de la APP y permitirá a las autoridades fiscales el hacer los ajustes que consideren necesarios para reflejar un precio de libre competencia.

d) Japón

Es el primer país (1987) en contar con normativa legal sobre APP's, y se denomina "SISTEMA DE PRE-CONFIRMACIÓN (P.C.S.)", es un procedimiento unilateral cuya vinculación alcanza únicamente al contribuyente y al fisco japonés. En contraste, y al contrario de los APP's no puede ser de carácter bilateral, esto es, incluir a otros países.

El contribuyente propone el método de ajuste de precios de transferencia y presenta la documentación necesaria para demostrar la razonabilidad de éste, de acuerdo a las circunstancias, y que los resultados obtenidos están dentro de los establecidos con dicho método.

La respuesta de la Administración Tributaria no es legalmente vinculante, sin embargo ésta lo respeta y no hace ajustes de precios de transferencia mientras el contribuyente cumpla con la aplicación del método aprobado. A petición del contribuyente, y aplicando la normativa sobre procedimientos amistosos establecida en los convenios para evitar la doble tributación, se puede involucrar a las otras Administraciones Tributarias afectadas, para de esta manera eliminar la doble imposición.

e) Australia

Los procedimientos para la firma de APP's son similares a los de Estados Unidos, y es conjuntamente con este país que firman el primer APP bilateral a nivel mundial, para ello Australia cuenta con normativa para la firma de APP's



bilaterales con países con los que tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición, siendo requisito que las dos Administraciones Tributarias cuenten y tengan acceso a la misma información, que el método propuesto cumpla el principio de plena competencia y que refleje adecuadamente los resultados, que exista suficiente documentación que lo justifique, y que se los ajustes sean razonables y mínimos.

El APP cubre generalmente de 3 a 5 años, y estará sujeto a revisión si las circunstancias consideradas al momento de la firma del APP cambian. Pueden ser de tipo unilateral, bilateral o multilateral; éstos dos últimos se celebran dentro del ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, de la cláusula de procedimiento de acuerdo mutuo o amistoso que consta en el Art. 25 del modelo de CDI de la OCDE, y se llaman MAP⁴² (Mutual Agreement Procedure) y la OCDE los denomina APP's.

Tanto empresas grandes como pequeñas (PYME) pueden solicitar MAP's, pero en la práctica son generalmente utilizadas solo por las grandes empresas con ingresos mayores a USD 250 millones, así en el período 2007-2008 las dos terceras partes fueron grandes empresas, que tenían operaciones de ventas y compras con empresas vinculadas de productos como: de consumo, médicos, productos para empresas, tecnologías de información de software y hardware, de negocios y servicios de gestión, metales y minerales. Por otro lado, el tipo de empresas que los solicitaron fueron: aquellas cuyas negociaciones se llevaron a cabo por: establecimientos permanentes, distribuidores, proveedores de servicios, empresas maquiladoras, productores.

La Administración Tributaria de Australia prevé que el plazo para concluir el procedimiento de APP es aproximadamente de 12 meses, sin embargo esto mucho dependerá de la disponibilidad de la información, de la cooperación entre las partes (incluye autoridad fiscal extranjera), y de los recursos que dispone la Administración Tributaria para llevar a cabo el proceso. De los datos

⁴² <http://www.ag.gov.au/cca> www.ato.gov.au/download.asp?file=/content/.../LCM00172804APP.pdf GUIA PARA LAS EMPRESAS CON RELACIONES INTERNACIONALES. Publicado por la Oficina de Impuestos de Australia. Canberra. Noviembre 2008. (fecha publicación: 7 de septiembre de 2010)



que se tiene, en el período 2007-2008 el tiempo promedio utilizado para concluir procesos de APP multilaterales fue de 11 meses y en el período 2006-2007 de 13 meses, en cambio en los APP's unilaterales 8 meses, en ambos períodos, y en los bilaterales de 16 y 17 meses, respectivamente. Para la renovación de APP's se tomó un 30% (2006-2007) menos del tiempo normal, y para APP's para PYME's un 60% menos del tiempo (45% en 2006-07).

Durante el período 2007-08, los APP's bilaterales se completaron con Canadá, Japón, Nueva Zelanda y los Estados Unidos (USA). Durante la vigencia del programa de APP en Australia, el número de acuerdos bilaterales y multilaterales ha sido equivalente aproximadamente al 43% del total de APP's completados, como se muestra en el siguiente cuadro:⁴³

Cuadro No. 3:

CARGA DE TRABAJO DE APP's

Etapas	jun-07	jun-08	Observaciones
Discusión preliminar	18	22	
Pre aceptación solicitud	3	20	
Proceso revisión solicitud APP	41	23	Incluye 18 y 23 bilaterales

A continuación se muestran los APP's completados en los años 2007 y 2008 por tipos de transacciones, pudiendo observarse que cubren transacciones de bienes corporales, de intangibles y de servicios:

⁴³ <http://www.ag.gov.au/cca> www.ato.gov.au/download.asp?file=/content/.../LCM00172804APP.pdf GUIA PARA LAS EMPRESAS CON RELACIONES INTERNACIONALES. Publicado por la Oficina de Impuestos de Australia. Canberra. Noviembre 2008. (fecha publicación: 7 de septiembre de 2010)



Cuadro No. 4:

APP's COMPLETADOS POR TIPO DE COMERCIO

Tipo de transacción	Transacciones primarias	Todas las transacciones
Negociaciones de bienes materiales	36	36
Propiedad inmaterial	3	5
Servicios	9	18
Total completados	48	

Estas tres grandes categorías de transacciones comprenden:

- Las ventas y compras de bienes a través de: vendedores, distribuidores y fabricantes.
- Las ventas de commodities y productos semielaborados.
- Concesión de licencias de propiedad intelectual.
- Servicios: financieros, investigación y desarrollo gestión y otros servicios de apoyo.

f) México

La Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC) de México, dependencia del Servicio de Administración Tributaria (SAT), está conformada por la Administración Central de Fiscalización Internacional, la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia y la Administración Central de Normatividad Internacional; y, sin lugar a dudas, conforma el equipo más grande y especializado en materia de operaciones internacionales de América Latina. Ello se justifica si tomamos en cuenta que es miembro de la OCDE desde el año 1994, y participa activamente, así es uno de los pocos países que ha sido examinado por la OCDE (1997) en cuanto a la implementación de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, y



además en su normativa interna se incorpora gran parte de la doctrina de la OCDE⁴⁴

En cuanto a mecanismos previos de precios de transferencia, en la legislación mexicana se encuentran los siguientes:

f.1. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia:

En México se introdujo en el año 1997 las normas de la OCDE de 1995, referentes a precios de transferencia, normas que contemplan la posibilidad de firmar APP's, luego en el año 2000 se incluye la obligación de presentar la declaración informativa de transacciones entre partes relacionadas residentes en el exterior. Para el sector de las maquilas, en el año 2003, México optó por el camino de los APP's en vez de las fiscalizaciones, es así que lo instrumentó y motivó a los contribuyentes a solicitar la firma de APP's bilaterales o unilaterales para eliminar la doble imposición y dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.⁴⁵, basándose para ello en la cláusula de acuerdo mutuo, contenida en el Art. 25 del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE.

En todo caso, México se enfocó en la especialización en el ámbito de la fiscalidad internacional, en un principio concretándose en el régimen de maquiladoras, tema que era absolutamente prioritario en el pasado reciente, y al respecto el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) luego de su evaluación hace la siguiente recomendación: *“Continuar con la política iniciada de puertos seguros (“safe harbour”) frente al anterior esquema, de solicitud de APPs, no descuidando un seguimiento adecuado para tener la seguridad de*

⁴⁴ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signtpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.” INT/ITD y SDS/SGC.* Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)

⁴⁵ www.ciat.org. Gabriel Oliver. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT Conferencia Técnica. *ASPECTOS CLAVES EN LAS ACCIONES DE CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.* Secretaría de Hacienda y Crédito Público México. Lisboa, Portugal. 29 septiembre al 2 de octubre de 2003. (fecha consulta: 22 de febrero de 2010) *“(…) el enfoque práctico que se adoptó inicialmente para controlar precios se transferencia se basó en fomentar el acercamiento con los contribuyentes vía APP en vez de recurrir a esfuerzos de fiscalización, para lograr una mejor relación costo – beneficio.”.*



adaptar los parámetros de aquellos a los cambios que experimenta la industria sin absorber la casi totalidad de recursos disponibles.”⁴⁶

Por otro lado, la OCDE luego de la evaluación que hiciera a la implementación de la normativa de precios de transferencia en México señala que “... ha desarrollado un programa impresionante para las maquiladoras con el cuál se ha dado la oportunidad de elegir entre las reglas de puerto seguro o los Acuerdos de Precios Avanzados. A causa del tamaño y de la importancia de la industria maquiladora para la economía mexicana, las autoridades mexicanas han asignado recursos considerables al programa de APP.”⁴⁷, así a través de las disposiciones 95-99 se establecieron dos opciones: safe harbour (5% sobre el valor de los activos nacionales y de residentes en el extranjero) o un APP basado en la normativa de consultas del art. 34-A del Código Fiscal de la Federación. Este mecanismo, reconocido como APP permite aplicar una metodología con un porcentaje de margen de utilidad considerando únicamente los costos y gastos incurridos en la actividad de maquila y tomando en cuenta únicamente los activos nacionales. En octubre de 1999 se celebró un acuerdo intergubernamental entre los EEUU y México, el cual reconoce que debe existir un retorno adicional por los activos extranjeros utilizados en México, en el cual se incluye como opción la firma de un APP en el que se contemple los activos nacionales y los activos e inventarios extranjeros.

Por otro lado, en un informe del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) elaborado entre septiembre y octubre del 2003 se señala que México ha firmado 1200 APP’s unilaterales, de los cuales la mayoría fue con maquiladoras (sector automotriz, eléctrico y electrónico) y otros sobre operaciones que involucran regalías, telecomunicaciones, distribución especializada, manufacturas diversas, etc. Con respecto a los APP’s firmados con la participación de otras Administraciones Tributarias “...se han podido

⁴⁶ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.” INT/ITD y SDS/SGC.* Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)

⁴⁷ <http://www.ocde.org>. OCDE. *LA REVISIÓN DE LA OCDE SOBRE LOS SISTEMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO CONCLUYÓ CON UNA EVALUACIÓN POSITIVA.* OCDE. 2004. (fecha consulta: 4 de enero de 2010)



*acordar bilateralmente más de 130 casos desde el inicio del programa y hasta la fecha.*⁴⁸

f.2. Consulta Previa de Precios de Transferencia

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 34-A dispone que *“Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.”*

En México, conforme lo señalan en documentos de estudios realizados en este país, por el BID y el CIAT, también se tramitan consultas previas que corresponden a un sistema de *“confirmación de criterios”*, que podrá ser utilizado tanto por personas físicas como personas morales, mediante la presentación de la solicitud ante la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, mismo que se caracterizará por ser un escrito libre con la información general señalada para el efecto.

Para el BID, las consultas que son absueltas por la *“Administración Tributaria Internacional”* de México, si bien tienen efectos similares a los APP's, carecen de la flexibilidad, transparencia y ausencia de controversia propia de los APP's, esto porque *“Legalmente no es un acuerdo sino una aceptación de un criterio propuesto por el contribuyente.”* El cual puede ser impugnado, por lo que recomienda: *“Reservar la figura de la “confirmación de criterios” para supuestos de calificación y desarrollar en paralelo un modelo de APP mucho más acorde*

⁴⁸ www.ciat.org. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT Conferencia Técnica. “ASPECTOS VC CLAVES EN LAS ACCIONES DE CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”. Secretaría de Hacienda y Crédito Público México. Lisboa, Portugal. 29 septiembre al 2 de octubre de 2003. Gabriel Oliver.



con los estándares internacionales,...”, adicionalmente, recomienda el fomento “de los mecanismos de prevención de la doble tributación, evitando que la aplicación de estos instrumentos derive en una fiscalización.”⁴⁹

Entonces, dentro de la normativa de precios de transferencia de México se establecen disposiciones para presentar la consulta previa de precios de transferencia, procedimiento que es reconocido como APP porque los procedimientos son similares, aunque la diferencia radica en que en la consulta no se negocia con el contribuyente, y esta normativa ha sido aplicada principalmente para la industria maquiladora de exportación, misma que incluye *“la posibilidad de obtener resoluciones particulares de precios de transferencia (generalmente conocidas como “APPs”), por medio de las cuales el contribuyente obtiene una confirmación de criterio referente a la metodología aplicada en una o más operaciones con partes relacionadas, hasta por un periodo de cinco años. En México, el APP es un procedimiento que ha sido usado en su mayoría por la industria maquiladora.”⁵⁰*

Por otro lado, se menciona la poca utilización de las consultas referentes a “confirmación de criterios” por falta de confianza de los contribuyentes e interés de la Administración Tributaria, en su caso porque el criterio puede ser impugnado, volviéndose en un mecanismo que tendría el contribuyente para tener una apreciación previa de los actos administrativos sobre un tema particular que se consulta, situación que se da por el grado de cultura tributaria del país, razón por la que el criterio de la Administración Tributaria puede ser sesgado. En general, sobre las consultas previas de precios de transferencia o

⁴⁹ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.” INT/ITD y SDS/SGC.* Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)

⁵⁰ **Precios de Transferencia en México.** R. González Orta/J. Mesta. Martes, 28 de Diciembre de 2004 2004-12-28 19:20:49.0
http://www.deloitte.com/view/es_MX/mx/article/df0d8d21091fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm



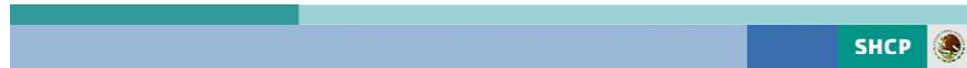
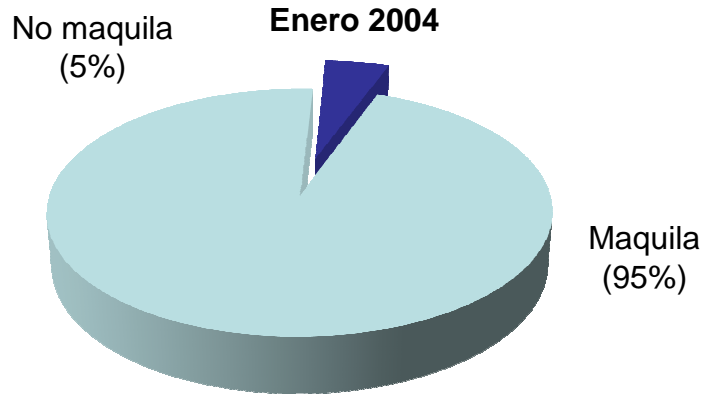
la de “confirmación de criterios”, el BID recomienda que las consultas no sean impugnables y que deberían ser vinculantes para la Administración Tributaria.

Los APP’s se concretan por medio de resoluciones y tendrán vigencia para “... *el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten.*”, y mientras se cumplan los requisitos en ellos establecidos para garantizar que las operaciones involucradas se realizan a precios que hubieran pactado partes independientes. En el caso de que el APP haya sido resultado de un procedimiento amistoso establecido en los convenios internacionales firmados por México, la vigencia podrá ser mayor. Es importante mencionar que México ha replicado las normas de los acuerdos bilaterales firmados con otras Administraciones Tributarias, al negociar y definir los términos de los APP’s unilaterales, ajustándolos a cada caso en particular.

A continuación se adjuntan unos gráficos expuestos por el Dr. Sergio Pérez Cruz del SAT, experto de auditoria de precios de transferencia, en el Taller organizado conjuntamente por el CIAT y la OCDE sobre “Precios de Transferencia e Intercambio de Información Tributaria”, realizado del 24 al 27 de agosto de 2010 en Quito, Ecuador, respecto de las estadísticas sobre los APP’s celebrados por el Servicio de Administración Tributaria de México.

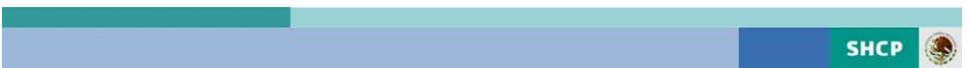
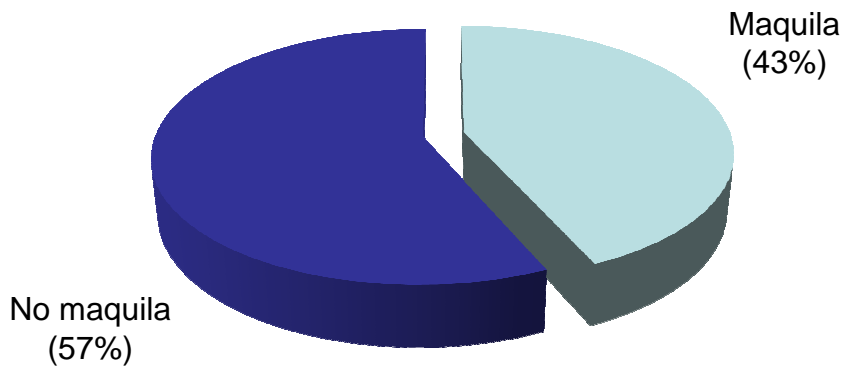


APAs



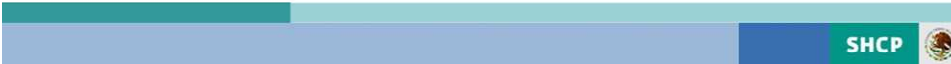
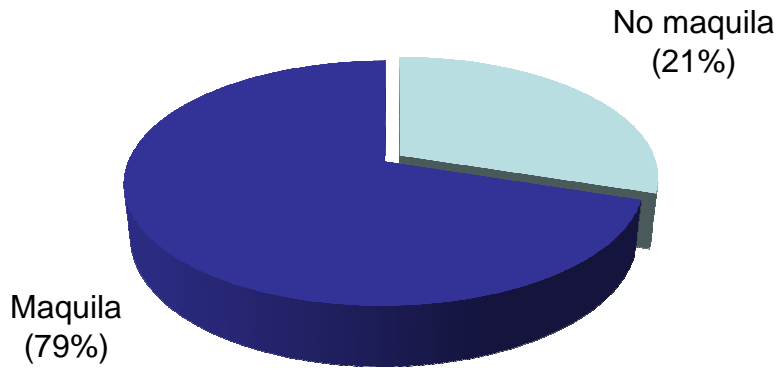
APAs

Diciembre 2009

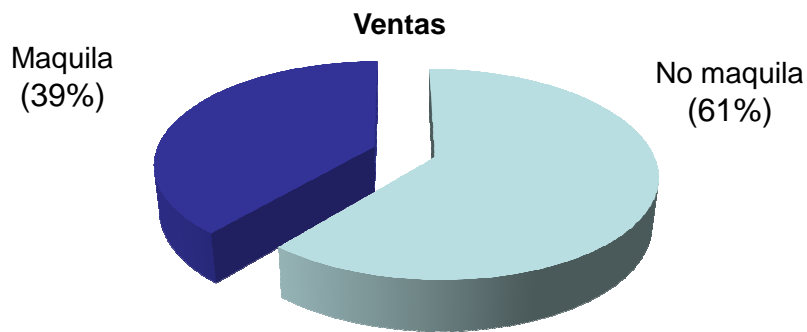




APAs Bilaterales Enero 2004



APAs Bilaterales Diciembre 2009



Fuente: Presentación SAFE HARBOR PARA EMPRESAS IMMEX (MAQUILADORAS). Taller CIAT-OECD sobre “Precios de Transferencia e Intercambio de Información Tributaria”, 24 - 27 de agosto de 2010. Quito, Ecuador.



2. Países Latinoamericanos no miembros de la OCDE

Como consecuencia de que los países latinoamericanos recién en los últimos años han ido introduciendo en su normativa lo referente a precios de transferencia, es lógico que sus experiencias en cuanto a mecanismos previos de precios de transferencia sea limitada y en la generalidad de casos nula, pues incluso en algunos no se cuenta con normativa para su implementación.

En el siguiente cuadro resumen correspondiente a un estudio realizado por el CIAT se puede ver a breves rasgos el nivel de avance en cuanto a normativa e implementación de mecanismos previos de precios de transferencia en los países de América Latina.

Cuadro No. 5:

APAs en América Latina											
	Contempla APA	Base jurídica		Naturaleza			Vigencia	Prórroga	Retro	Plazo Resol	Confid
		Normas domésticas	CDI	UNI	BI	MLT					
Argentina	N/A										
Brasil	OMF 222/08										
Chile	N/A										
Colombia	X	X			X		3ol+3			3 meses	
Ecuador	X	x			X		3-5		X	2 años	X
El Salvador	N/A										
México	X (Maquila)	X		X	X	X	3-5	X	X	6 meses	
Rep. Dom.	X	x			X		1,5	3		N/L	
Panamá	N/A										
Perú	X	X			X		3ol-3	X	X	12 meses	
Uruguay	X	X		N/L	N/L	N/L	3	N/L		N/L	X
Venezuela	X	x		X	X					15 meses	

Fuente: Presentación Isaác Gonzalo Arias Esteban, Gerente de Cooperación Internacional Dirección de Asistencia y Cooperación Internacional del CIAT. Taller CIAT-OECD sobre "Precios de Transferencia e Intercambio de Información Tributaria", 24 - 27 de agosto de 2010. Quito, Ecuador.

Descripción abreviaturas:

CDI: Convenio para evitar la doble tributación (cláusula de acuerdo mutuo)

UNI: unilateral

BI: bilateral

MLT: multilateral

N/A: no aplica

Retro: retroactivo

Plazo Resol: plazo resolución

Confid: confidencial



A continuación, solo con la finalidad de dar a conocer el nivel de desarrollo, en cuanto a mecanismos previos de precios de transferencia, que han alcanzado algunos países latinoamericanos, se hace una reseña de la normativa de países que, si bien no pertenecen a la OCDE, han implementado mecanismos previos de precios de transferencia.

a) Argentina

Conforme se ha investigado “... la legislación interna argentina NO admite la celebración de “Acuerdos Anticipados de Precios”⁵¹, sin embargo, del análisis de la normativa internacional se tiene que en Argentina, para garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los países exportadores de capitales, aplica la cláusula de acuerdo mutuo o amistoso contemplada en los CDI’s internacionales suscritos, (art.25 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992), a través de la consulta a la otra Administración Tributaria. Entonces, este artículo constituye la base jurídica para la firma de APP’s bilaterales o multilaterales con los países donde están ubicadas las empresas con las que los contribuyentes realizan las operaciones vinculadas. Por lo tanto, “Se concluye que los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia constituyen un clima propicio para la radicación de capitales⁵² en Argentina.

En el Art. 15 de la Ley de Impuesto a la Ganancia (LIG) se dispone que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) para verificar la aplicación de los precios previamente convenidos pedirá se presenten declaraciones juradas semestrales especiales, pudiendo también realizar inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias de los países con los que se haya celebrado un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información.

⁵¹ http://www.fiscalex.com.ar/ampliar_art.php?id=3018. CP Susana Rizzo. *PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN ARGENTINA ACTUAL*. FISCALEX. 2005. (fecha consulta: 5 de febrero de 2010)

⁵² http://aduananews.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=208:importacion-valor-de-mercaderia-aduana-vs-dgi&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54. Dr. Fernando Marcelo Pierri. *DISPARIDAD DE CRITERIO EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE – POSIBLE SOLUCIÓN ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS*. Doctrinas - Archivo doctrinas. Importación - Valor de mercadería – Aduana vs D.G.I. Miércoles, 01 de Octubre de 2003. (fecha consulta: 31 de agosto de 2010)



b) Brasil

Como aspectos de la normativa de Precios de Transferencia de Brasil se puede mencionar que:

- Sigue el principio de plena competencia internacional, establecido en los lineamientos de precios de transferencia de la OCDE, aunque difiere en cuanto al método.
- El principio de arm's length es adoptado directamente en el método "CUP" e indirectamente, como moderador de los márgenes fijos, en los métodos comparativos indirectos, esto es, a través de los métodos de Costo Adicionado (MCA o CPL) y de Precio de Reventa (MPR o PRL) en su sistema principal.

b.1. Consulta Tributaria para modificación de márgenes presuntos

En Brasil mediante la Ley nº 9.430/96 vigente desde el año 1997 se establece la normativa de precios de transferencia que consistió en fijar varios porcentajes de márgenes de ganancia presumidas para las operaciones de importación y exportación (*"determinación de valores máximos de costo de mercaderías, bienes y servicios, y de valores mínimos de ingresos por mercancías para exportación a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias."*)⁵³, y en la misma norma se dispone que el Ministro de Hacienda, en situaciones excepcionales, podrá modificar los porcentajes de márgenes de ganancia fijados en la misma, esto porque, generalmente, cada sector tiene un comportamiento diferente, dependiendo la operación y, seguramente, sus márgenes de ganancia pueden diferir de aquellos constantes en la norma.

Entonces, la determinación de valores máximos consiste en establecer porcentajes presuntos para los márgenes de los métodos transaccionales no directamente comparativos (MPR y MCA), lo que constituye una ventaja tanto

⁵³ http://aduananews.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=208:importacion-valor-de-mercaderia-aduana-vs-dgi&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54. Dr. Fernando Marcelo Pierrri. *DISPARIDAD DE CRITERIO EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE – POSIBLE SOLUCIÓN ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS*. Doctrinas - Archivo doctrinas. Importación - Valor de mercadería – Aduana vs D.G.I. Miércoles, 01 de Octubre de 2003. (fecha consulta: 31 de agosto de 2010)



para el contribuyente como para la Administración Tributaria, pues se trata de una medida que apunta a dar objetividad a los cálculos de ajuste de precios de transferencia, y en ningún momento esta medida prevalece en detrimento de los márgenes que el mercado practica.

El control de los precios practicados se lo hace aplicando el sistema principal que consiste en el método de precio comparable no controlado (CUP o PIC) o mediante la fijación de márgenes presuntos no absolutos para los métodos comparativos indirectos que no prevalecen sobre los precios y márgenes de mercado. Se trata de un sistema mediante el que el contribuyente tiene la opción de hacer conjuntamente con las autoridades tributarias el análisis de los criterios de comparabilidad de la OCDE para establecer los precios y márgenes de ganancia para los cálculos que se practiquen, esto en el ámbito de los APP, o de sujetarse a los porcentajes generales presumidos, independientemente de cualquier tipo de comprobación posterior.

Por otra parte, este tipo de legislación establece un orden racional entre la prioridad de los métodos comparativos objetivos, basados en el precio público, y la libre elección entre los métodos transaccionales subjetivos con márgenes generales prefijados, y no deja a la libre elección subjetiva del mejor método, que sea razonable para la operación, de entre todos los métodos propuestos por la OCDE.

En el art. 30 de Instrucción Formativa (IN) No. 38/97 se establecen los porcentajes aplicables a los métodos PRL (MPR), CPL (MCA), PVA (Método de precio de Venta al por mayor en el país de destino menos la ganancia), PVV (método de precio de venta al por menor en el de destino menos la ganancia) y CAP (método de costo de adquisición o producción más impuestos y ganancias), que se aplicarán cuando en las transacciones de exportación de servicios, bienes o propiedades con empresas vinculadas del extranjero, el precio de venta promedio, sea menor a un 90% del precio de venta promedio en el mercado brasileño, durante el mismo período, y de acuerdo a condiciones



de pago similares. “Los métodos PIC y PVEx fueron excluidos de la posibilidad de ser métodos comparativos.”^{54 55}

Por otro lado, en base a la antes mencionada Ley nº 9.430, el 24/09/2008, a través de la Port. nº222, que reforma la norma reglamentaria, el Ministerio de Hacienda de la Reserva Federal de Brasil establece el procedimiento para solicitar la modificación de los porcentajes y márgenes de ganancia de las empresas que operan con vinculados, a efectos de garantizar que los precios pactados cumplan el principio de plena competencia.

El procedimiento de solicitud de modificación de márgenes o porcentajes establecidos en la Ley nº 9.430 debe:

- Ser dirigida a la Reserva Federal.
- Ser planteada por el contribuyente, persona jurídica o ente económico.
- Indicar el código de clasificación fiscal de los bienes respecto de los que solicita el cambio de márgenes. Se debe utilizar la “Nomenclatura Común del Mercosur (NCM)”.⁵⁶
- Indicar los criterios técnicos.
- Detallar las investigaciones y estudios realizados.
- Fundamentar el pedido.

El mecanismo de modificación de porcentajes puede aplicarse en atención a la solicitud de la empresa interesada, o de un grupo representativo de empresas, o a solicitud del ente representante de la cámara, asociación o sector de la economía, y serán efectuados con carácter general, sectorial o específico, también pueden modificarse los porcentajes de oficio. Las solicitudes de cambios de porcentajes, realizadas por un sector económico o una empresa, formarán procesos bajo la forma de consulta, conforme lo dispone la Instrucción Normativa No. 02, de 9-01-07 (procesos de consulta relativos a los

⁵⁴ Lino Jato S/C Ltda.-Price Waterhouse. Precios de Transferencia. Editora Atlas S.A. Brasil, 1998.

⁵⁵ PVEx: método de precio de venta en exportaciones y PIC: métodos de precios independientes comparables.

⁵⁶ Barbosa, Müssnich Aragão. *DECISIONES DEL STJ CREAN PRECEDENTES IMPORTANTES PARA CONTRATOS BANCARIOS*. No. 2 7 de Edición especial de Octubre a Diciembre 2008.



tributos de contribuyentes administrados por la SRF-Secretaria Reserva Federal). La SRF es responsable de analizar los motivos para modificar los márgenes aquí tratados, debiendo, en cada caso, ser presentada la propuesta de solución al Ministro de Hacienda.

Negado el pedido del contribuyente, será registrado o despachado contra el respectivo proceso, pero si la decisión es a favor del solicitante, en todo o en parte, será formalizada por medio de una Ordenanza Ministerial, a ser publicada en el Diario Oficial del Año.

La solicitud de modificación de márgenes tiene incidencia similar a los APP's, concretamente, con los que se llevan a cabo en Estados Unidos, pero es distinto a la consulta sobre la normativa tributaria, y tiene desventajas frente al APP pues este último mecanismo tiene un campo más amplio de aplicación, no solo a los márgenes como la solicitud de rectificación de márgenes, y su celebración y aplicación puede involucrar a otros países que tengan firmado un convenio de doble tributación con Estados Unidos, mientras que el mecanismo de márgenes se aplica dentro del ámbito brasileño. Este procedimiento es optativo para el contribuyente y le sirve para evitarse futuros procesos de fiscalización, y la solicitud para iniciarlo debe seguir las normas generales para la consulta, misma que está normada en la legislación actual.

Las consultas relacionadas con los precios de transferencia serán resueltas por la Coordinación General del Sistema de Tributación, según consta en el Art. 41 de la IN No. 38/97. La Consulta Previa con respecto al Análisis de Comparabilidad es realizada a la Administración Tributaria mediante la solicitud de una empresa interesada o de una entidad representativa de algún sector de la economía, en la que se podrá tener en cuenta el establecimiento del precio parámetro, el uso de márgenes diversos de los presuntos, la homologación de métodos de ganancia, etc. Entonces, con el objetivo de evitar o eliminar la doble tributación, es posible la homologación de precios parámetro utilizados en el exterior, mediante la determinación conjunta de éste con las autoridades tributarias extranjeras.



c) Colombia

El Acuerdo Anticipado de Precios (APP) es un convenio celebrado entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y los contribuyentes nacionales o extranjeros, mediante el cual se definen los criterios para establecer los montos de contraprestación y márgenes de utilidad de las operaciones realizadas con vinculados económicos, así como el método a aplicar, los comparables, los ajustes razonables. *“La confiabilidad de cualquier pronóstico usado en los acuerdos depende tanto de la naturaleza del pronóstico como de los supuestos críticos sobre los cuales se fundamentó.”⁵⁷*

La firma de estos acuerdos no limita la actuación de la DIAN a través de su función de fiscalización, quien podrá dar por terminado el acuerdo si verifica que no han cumplido los criterios establecidos en él.

En el decreto 4349 del año 2004 se establece que la solicitud de APP debe incluir:

- Datos del contribuyente solicitante.
- Datos de sus vinculados cubiertos por el APP.
- Descripción de actividades del solicitante y sus vinculados,
- Estructura organizacional, composición del capital
- Contratos o acuerdos existentes con los vinculados.
- Descripción del contenido del APP.
- Detalles de las operaciones que quedarían cubiertas por del APP.
- Descripción de los supuestos críticos y su justificación.
- Explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta.

⁵⁷ http://www.kpmg.com.co/publicaciones/consultorio/Cons_06/Ene_30_06.htm. Consultorio Tributario 2006. TRÁMITES A SEGUIR PARA FIRMAR ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. Enero 30 de 2006. (fecha consulta: 6 de enero de 2010)



Según consta en la legislación colombiana, con decreto 4349 del año 2004 los procedimientos son los siguientes:

- i. La solicitud.- misma que debe hacerse ante la DIAN *“dentro de los tres primeros meses del ejercicio gravable para el cual se solicita su aplicación,”*⁵⁸
- ii. Pronunciamiento DIAN.- en un plazo de nueve meses desde la presentación de la solicitud, realizará la revisión de la propuesta, solicitará información adicional y que se hagan las modificaciones y aclaraciones indispensables antes de dar una respuesta aceptando o rechazando la solicitud, y si se diera esto último, se podrá en el plazo de 15 días desde su notificación, presentarse el recurso de reposición, mismo que deberá ser atendido por la Administración Tributaria en un plazo de dos meses.

El contenido del APP comprende: el detalle de las transacciones cubiertas, la descripción de comparables seleccionadas, la metodología de precios de transferencia a ser utilizada, montos de contraprestación los ajustes, los supuestos críticos en función de la ocurrencia de eventos futuros, y los márgenes de utilidad de las operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas.

En el caso de que se modifiquen significativamente los supuestos considerados en el momento de la firma del acuerdo (precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad), se procederá a ajustar el APP, y puede ser por iniciativa del contribuyente, quien tiene dos meses desde la ocurrencia de los hechos y la DIAN tendrá dos meses para aprobarla, *“en cuyo caso, surtiría efectos en el período gravable en el cual se solicitó la modificación y hasta la terminación del período de vigencia del acuerdo inicial”*⁵⁹ o rechazarla, en este caso dentro de

⁵⁸ http://www.kpmg.com.co/publicaciones/consultorio/Cons_06/Ene_30_06.htm. Consultorio Tributario 2006. *TRÁMITES A SEGUIR PARA FIRMAR ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Enero 30 de 2006. (fecha consulta: 6 de enero de 2010) de 2006.

⁵⁹ http://www.kpmg.com.co/publicaciones/consultorio/Cons_06/Ene_30_06.htm. Consultorio Tributario 2006. *TRÁMITES A SEGUIR PARA FIRMAR ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Enero 30 de 2006. (fecha consulta: 6 de enero de 2010)



los 15 días a su notificación el contribuyente puede interponer recurso de reposición para el cual la DIAN tendrá dos meses para resolverlo.

La vigencia del APP será para el período gravable en que se solicite y hasta por los tres períodos gravables siguientes, según se convenga, y según consta en la norma reglamentaria se aceptará los valores de las operaciones cuando reflejen la realidad económica y la correcta aplicación del Acuerdo.

La terminación de los APP puede darse por:

- Incumplimiento de alguna de las condiciones pactadas en el APP por parte del contribuyente.
- No presentación por parte del contribuyente de la solicitud de modificación, existiendo variaciones significativas en los supuestos considerados al momento de la firma del APP.
- Por revocatoria que la decide la DIAN cuando durante la negociación o suscripción del APP o su vigencia, el contribuyente suministró información que no corresponde con la realidad. En este caso quedaría sin efecto a partir de la fecha de su suscripción.
- Por mutuo acuerdo de ambas partes, lo que puede darse en cualquier momento de la vigencia del APP. Esto se sentará en un acta sobre la cual no procede recurso alguno.

En los dos primeros casos la terminación sería a partir de la notificación de la resolución de cancelación y en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la misma.

Las obligaciones de los contribuyentes que hayan celebrado un APP con la DIAN es la de presentar, conjuntamente con la declaración informativa, un informe sobre el Cumplimiento de los Términos y Condiciones del Acuerdo respecto del mismo período, mismo que deberá contener:

- Tipos de operación a los que ha sido aplicado el Acuerdo.



- Precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad transados en las operaciones descritas en el punto anterior en aplicación del Acuerdo.
- Tipos de operaciones adicionales a las contempladas en el APP, efectuados en el período y que son similares a las tratadas en el APP; se incluyen también precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad relativos a esas operaciones y diferencias existentes.

d) Perú

Desde el 1 de enero de 2006, mediante el “D.S.190-2005-EF”⁶⁰, Perú cuenta con normativa reglamentaria sobre Precios de Transferencia en la que, entre otras cosas, se regula a los APP’s, mecanismo que se encuentra planteado en el literal f del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

En la norma legal antes citada, se establece que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) podrá celebrar APP’s *“Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.”*, y que en estos *“se determinará el precio de las diferentes transacciones que realicen con sus partes vinculadas, en base a los métodos y criterios establecidos por este artículo y el reglamento.”*

En el Artículo 118 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, norma referida al inicio, se señala como características de los APP las siguientes:

- Son convenios de derecho civil, celebrados entre la Administración Tributaria y los contribuyentes domiciliados.
- Tienen por objeto definir el precio, monto de contraprestación y/o margen de utilidad, así como la metodología que sustenta tales valores que el contribuyente utilizará para la determinación de sus precios en

⁶⁰ www.leyesdelperu.com Tania Quishpé Mansilla. *PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ENTENDIENDO EL NUEVO REGLAMENTO*. Revista Jurídica: Suplemento de Análisis Legal. Deloitte & Touche. 28 de Marzo de 2006. (fecha consulta: 4 de enero de 2010)



operaciones futuras que realice con partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

- No pueden ser modificados o dejados sin efecto en forma unilateral, salvo en ciertos casos.
- Respecto al plazo de vigencia de los APP's se establece que rigen para el ejercicio fiscal en curso en el que hayan sido aprobados y durante los tres ejercicios fiscales posteriores.

La solicitud de APP según la normativa peruana debe contemplar:

- La propuesta sobre la valoración de las operaciones efectuadas con partes vinculadas, pudiendo referirse a una o más transacciones individualmente consideradas, suscrita por las partes vinculadas que participen en la operación,
- El compromiso de que las transacciones se realizarán a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en transacciones comparables.

En el Artículo 118 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se establecen los siguientes procedimientos:

- i. Presentación de la propuesta.- planteada por los contribuyentes a la Administración Tributaria, en forma previa a la realización de las operaciones.
- ii. Resolución de la SUNAT estableciendo las condiciones, forma y plazo para presentar la documentación de sustento de la propuesta, o para solicitar modificaciones.
- iii. Aceptación o rechazo de la propuesta por parte de la Administración Tributaria.
- iv. Emisión de un informe técnico del análisis que condujo a las conclusiones de aprobación o descarte.

El plazo para aprobar o rechazar la propuesta es de doce meses, contados a partir de su presentación, pudiendo interrumpirse el mismo por el tiempo que se



tome el contribuyente para la entrega de la información complementaria solicitada por el SUNAT.

La Administración Tributaria, unilateralmente, dejará sin efecto los APP's cuando se pruebe que alguna de las partes vinculadas o sus representantes, por el ejercicio de estas funciones tiene una sentencia en contra por delitos tributarios o aduaneros en el período de validez del APP; o, por incumplimiento de los términos y condiciones del APP, desde la fecha que éste se produjo.

El APP podrá modificarse si se verifica que cambiaron las condiciones económicas consideradas al momento de su aprobación, por lo que las condiciones y plazos para la presentación de la propuesta de modificación son iguales que para la original; se somete a iguales requisitos para la aprobación o desestimación y, en el caso de que sea rechazada la modificación quedará vigente el APP anterior o se lo dejará sin efecto si así lo prefiere el contribuyente.

La firma de un APP no limita la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, pero respecto de las operaciones tratadas en el acuerdo, y mientras se cumplan los términos del APP, la SUNAT no podrá objetar su valoración.

Los APP's, así como el informe técnico sobre la que se sustenta la aprobación o rechazo de las propuestas, la modificación o declaración sin efecto de los acuerdos, no serán objeto de impugnación. Se deja a salvo la aplicación de los recursos aplicables a los actos de determinación de la obligación tributaria.

1.1.3. Semejanzas y diferencias de la normativa ecuatoriana en relación a la normativa analizada de los otros países.

Como ya se indicó las primeras directrices sobre precios de transferencia fueron emitidas por la OCDE, y en éstas se describe el tratamiento de los APP's que es el principal mecanismo previo de precios de transferencia que se aplica a nivel mundial, de allí que, es de entender que, los países miembros de



la OCDE, que son los que participan en las reuniones de discusión y definición de criterios, en este caso sobre precios de transferencia, sean los que más conocimientos y experiencia tienen en la firma de APP's, así podemos mencionar a Estados Unidos, Canadá, Japón, Australia, España, México, entre otros.

Entonces, los países miembros de este organismo aplican como norma lo establecido en las directrices de la OCDE, en las que se plantean como alternativa para eliminar la doble imposición la firma de los APP's, ya que constituye *“un acuerdo que, en relación con transacciones a realizar en un futuro entre empresas vinculadas, predetermina un conjunto de criterios que son considerados aceptables y que tienen como finalidad la fijación de precios de transferencia para las transacciones objeto del acuerdo, con vigencia de tiempo predeterminado y preestablecido”*.⁶¹, mientras que en los países no miembros que, por tanto, no se sujetan a las Directrices de la OCDE, aun cuando algunos, como es el caso de Ecuador, las tomen como referencia técnica, se aplican diferentes procedimientos, que podría decirse son versiones de los APP's, tales como la posibilidad de hacer la consulta previa de precios de transferencia a la Administración Tributaria, planteada en la normativa ecuatoriana, o el acuerdo de modificación de los márgenes presuntivos aplicados por la Reserva Federal de Brasil; y, complementariamente, se establecen puertos seguros (safe harbours) para definir qué contribuyentes no tendrán la obligación de aplicar la normativa de precios de transferencia.

Entonces, es evidente que la principal razón de las diferencias entre la normativa ecuatoriana y la de los países miembros de la OCDE, especialmente, sobre mecanismos previos de precios de transferencia está dada por el mayor nivel de desarrollo que tienen los países que pertenecen a la OCDE, que conlleva a que por la cobertura de mercados y, consecuentemente, la exportación de capitales, hayan tenido hace mucho tiempo que ir resolviendo situaciones como las relacionadas con los precios de transferencia y la doble

⁶¹ <http://iefpa.org.ar/criterios.digital/monografias.pdf>. Viviana Rosa Rando. *FISCALIDAD INTERNACIONAL. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Campus Virtual IEFPA. (fecha consulta: 5 de enero de 2010)



imposición, situaciones que recién en el Ecuador en los últimos años están cobrando importancia.

Esta situación es común para el Ecuador y los países latinoamericanos, e incluso entre éstos existen diferencias y es porque *“Los diferentes Estados de América Latina no se encuentran en un mismo grado de desarrollo en tributación internacional. (...)”*⁶² y es que el nivel de desarrollo en este campo depende de *“el grado de desarrollo general de la Administración tributaria, el desarrollo de la normativa en esta materia (número de CDTs en vigor, legislación de PPTT, etc.), el grado de apertura comercial, el nivel de integración económica y comercial real con otros países en la respectiva zona de integración, etc. (...)”*⁶³

En el estudio realizado por el BID se excluye a México de entre los países latinoamericanos, al hablar del grado de desarrollo en precios de transferencia, y se refiere a que México es un caso especial, pues en materia de Precios de Transferencia, México muestra un *“(...) claro liderazgo, no sólo regional; incluso se coloca por encima de la media de los países OCDE.”*⁶⁴, y que esto se debe posiblemente a que este país a logrado un alto grado de integración con *“(...) economías OCDE (las más avanzadas en este terreno y aquellas con mayor cantidad de empresas transnacionales).”*, además de que ha firmado CDT's con una gran cantidad de países desarrollados, sin embargo indica *“(...) respecto a los CDTs, que no basta con negociarlos, hay que aplicarlos también, esto es, crear procedimientos internos (por ejemplo para formularios, para certificados de residencia o para devoluciones) y disponer de personal*

⁶² <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.”* INT/ITD y SDS/SGC. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)

⁶³ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.”* INT/ITD y SDS/SGC. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)

⁶⁴ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.”* INT/ITD y SDS/SGC. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)



especializado para cuestiones como los procedimientos amistosos y los Acuerdos de Precios por Anticipado (APPs).⁶⁵

Entonces, según el mismo informe del BID de fecha abril del 2007, se diferencian dos grupos de Administraciones Tributarias en Latinoamérica, considerando el desarrollo en la materia de Precios de Transferencia (PT), así: *“Aquellas con un desarrollo importante entendiendo por tales los que ya tienen las herramientas legales y han desarrollado y diversificado las funciones relacionadas con el contribuyente-IED. (...) se incluiría aquí a México, Brasil, Argentina y probablemente Chile. (...) Aquellas con un desarrollo muy reciente de este campo,(...)”*⁶⁶ dentro de este segundo grupo se mencionan a Venezuela, Perú, Ecuador y Colombia, y respecto de los avances se indica que ya disponen de normativa, pero que ésta posiblemente es incompleta o tiene deficiencias técnicas, y que si bien han evidenciado la necesidad de hacer fiscalizaciones no cuentan con personal calificado. Al respecto, se debe mencionar que en éstos últimos tres años estos países han realizado un gran esfuerzo por seguir el camino trazado por los países de la OCDE y los latinoamericanos que están a la vanguardia, conforme se puede ver en el análisis de la normativa vigente de Ecuador, Perú y Colombia, sin embargo, justamente el objetivo de este trabajo es el de proporcionar, sobre el tema concreto de mecanismos previos de precios de transferencia, la información apropiada para que en el Ecuador se den los pasos necesarios para el desarrollo de los procedimientos para disminuir la doble imposición.

Una vez que se ha dejado sentadas las razones de las diferencias entre los países de la OCDE y los países latinoamericanos que no pertenecen a dicho organismo, en cuanto al avance en el tema de precios de transferencia, tanto en el ámbito normativo como técnico, podremos entender las diferencias en

⁶⁵ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.”* INT/ITD y SDS/SGC. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)

⁶⁶ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.”* INT/ITD y SDS/SGC. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)



cuanto a la normativa relativa a mecanismos previos de precios de transferencia.

Como se indicó al analizar la normativa sobre precios de transferencia en el Ecuador se dijo que con la última reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno dada en diciembre del 2007, recién se plantea la posibilidad de que el contribuyente haga la consulta previa de precios de transferencia a la Administración Tributaria; además, del análisis se evidenció que hasta la fecha no se ha definido un procedimiento concreto, ni el contenido mínimo de la consulta, menos aún, qué información deberá ser presentada, se menciona sí pero algo muy general, esto concretamente en la Ley de Régimen Tributario Interno que señala en su Art. ... (4) “..., *presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente...*” y en el Art. 88 del Reglamento, cuando dice que “*Dicha consulta se acompañará de una propuesta que se fundamentarán en la valoración acorde al principio de plena competencia.*”, adicionalmente, con respecto a la información que ciertos contribuyentes tienen la obligación de entregar anualmente a la Administración Tributaria se indica que, la resolución favorable de la consulta no exime al contribuyente de cumplir con la obligación de presentar el informe integral de precios de transferencia y el anexo.

En cambio, del análisis de la normativa de los países miembros de la OCDE, se evidencia que, de los mecanismos previos de precios de transferencia, el que prima es el APP, aunque algunos países también prevén la posibilidad de hacer la consulta previa de precios de transferencia, tal es el caso de México, aunque en los estudios realizados se haga referencia a APP. Sobre el APP, tanto en Estados Unidos, Canadá, España y otros países que lo aplican, así como México con respecto a las consultas, tienen claramente definidos aspectos como: el procedimiento para presentar la solicitud de APP, el contenido de la solicitud, el procedimiento de revisión de la solicitud, los plazos para la ejecución de estos procedimientos, los plazos de vigencia de los APP, las obligaciones del contribuyente, los tipos de APP's que pueden celebrarse, las razones para la modificación, revocatoria o cancelación de los APP's,



procedimientos para la renovación del APP, etc., mientras que “(...) *las demás AATT latinoamericanas tienen mucha tarea por delante, y además a corto plazo, pues tanto los EE.UU. como la UE están firmando acuerdos comerciales con países o bloques de países latinoamericanos...*”⁶⁷

En todo caso, se podría decir que, como es normal, el Ecuador, al igual que otros países en desarrollo, ha tratado de recoger las mejores prácticas de los países que van a la delantera en temas tributarios, y que siendo conservador, dado el bajo nivel de desarrollo en el campo de precios de transferencia, producto de que apenas en el año 2005 introduce normas al respecto, en el año 2008 se atreve a dejar planteada la posibilidad de la consulta, mecanismo mediante el que la Administración Tributaria haría el análisis de forma unilateral, para luego emitir una resolución que en el Ecuador tendría el carácter de vinculante.

Por otro lado, del análisis se desprende también que hay países que basándose también en las buenas prácticas de los países desarrollados, implementan mecanismos que son producto de sus propias iniciativas, así tenemos:

- Los acuerdos de modificación de los márgenes presuntos que es un mecanismo previo de precios de transferencia que es una iniciativa de Brasil, y es aplicable a la versión propia de este país de los métodos tradicionales indirectos de precios de transferencia basados en márgenes brutos.

Finalmente, nos encontramos también con que otros países celebran APP's pese a que no cuentan con normativa específica para la implementación de este tipo de mecanismos previos de precios de transferencia, y que lo hacen

⁶⁷ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS "FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA."* INT/ITD y SDS/SGC. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)



basados en la clausula de acuerdo mutuo que consta en el Art. 25 de los CDI's que han firmado con otros países.

En todo caso, lo importante al establecer la normativa de mecanismos previos de precios de transferencia, es que se vele por:

- ✓ El principio de seguridad jurídica en favor de ambas partes, a través de normar el carácter vinculante para la Administración Tributaria, de tal manera que se vea en la obligación de respetar lo establecido en el acuerdo y no iniciar procesos de fiscalización en tanto, el contribuyente por su lado aplique correctamente y cumpla lo acordado, además de que no podrá impugnar dicho acto.
- ✓ Principio de igualdad de los contribuyentes, aplicando para otros sujetos pasivos que se encuentran en situaciones similares el mismo criterio aplicado en el APP, sea dentro de un acto de fiscalización o en el marco de otro APP.

1.2. Análisis de la aplicabilidad de mecanismos previos de precios de transferencia en el Ecuador

1.2.1. Principales mecanismos previos de precios de transferencia aplicados por las otras Administraciones Tributarias. Tipos, características, ventajas y desventajas.

De la información analizada en los puntos anteriores, se desprende que los principales mecanismos previos de precios de transferencia son los APP's y las consultas previas, a continuación un cuadro en el que se puede ver que éstos son los mecanismos generalizados a nivel mundial.



Cuadro No. 6:

TIPOS DE MECANISMOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A NIVEL MUNDIAL

Tipo de Mecanismo	Subtipo	Referencia	EEU	Canadá	Unión Europea	España	Francia	Italia	Alemania	Portugal	Japón	Australia	México	Argentina	Brasil	Colombia	Perú
APP's	Unilaterales	Existe normativa específica	x	x	x	x	x	x	x	x		x				x	x
	Bilaterales y multilaterales	Art. 25 CDT's (acuerdo mutuo)	x	x	x	x	x		x	x		x	x	x			
Consulta Tributaria	Previa de Precios Transferencia	Existe normativa específica			x	x							x		x		
	Confirmación de criterios												x				
	Modificación márgenes	Existe normativa específica													x		
	Sistema de preconfirmación										x						
Consulta a otra Adm. Tributaria		Art. 25 CDT's (acuerdo mutuo)			x							x		x			

a) Los Acuerdos Previos de Precios de Transferencia (APP's)

i. Características:

Son los más comúnmente utilizados a nivel mundial, esto porque están normados en gran parte de los países que tienen legislación específica sobre Precios de Transferencia, se caracterizan porque la negociación de un APP debe ser solicitada voluntariamente por el contribuyente, pero pueden intervenir una o varias empresas asociadas, así como una o varias Administraciones Tributarias, todo esto, con el fin de que la Administración Tributaria del país al que pertenece la empresa analizada, resuelva anticipadamente sobre la metodología de precios de transferencia. Entonces los APP's son:

- De carácter optativo, pues es el contribuyente el que decide si lo solicita o no, así mismo puede desistir de continuar con el procedimiento, antes de que se haya firmado y sea vinculante, mientras que la Administración Tributaria tiene la obligación de iniciarlo salvo que su rechazo se funde en razones necesariamente regladas, esto para no dejarlo sujeto a la discrecionalidad.



- Tiene el carácter de vinculante para ambas partes una vez que se lo haya firmado, quienes se someten a la voluntad que emana del acuerdo.
- Es de tipo amistoso pues participan ambas partes y tiene la finalidad de garantizar la seguridad jurídica, por ello es que las dos partes ganan con este acuerdo, no hay un vencedor y un perdedor.
- Es de carácter confidencial, en cuanto a la información proporcionada por el contribuyente para que se lleve a cabo el proceso, a efectos de su protección frente a terceros.
- Tiene el carácter de preparativo, pues es previo al acto de autoliquidación o declaración, pero no lo sustituye.

Se caracterizan por la economicidad y celeridad en la ejecución del procedimiento, en contraposición con los procesos judiciales que duran años y son costosos para ambas partes. Entonces, como “(...) los APA, generan un proceso complejo y costoso de materializar, (...)”⁶⁸, es importante que el plazo de resolución no sea ni muy corto ni demasiado amplio.

Por otro lado, para firmar un APP se debe tener en cuenta:

- ✓ La probabilidad de que la transacción se lleve a efecto,
- ✓ Que si el contribuyente pertenece a una gran industria porque entonces las conclusiones que se alcancen pueden extenderse a las otras empresas del grupo.
- ✓ Si el otro país involucrado tiene en vigor un CDI con el país de residencia de la empresa solicitante, y a su vez ese país está interesado en realizar un APP bilateral.

⁶⁸ www.aef.org.ar Córdón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



- ✓ Que no se requiere que el APP sea muy detallado pues “... *la fiabilidad de una predicción depende de los hechos y las circunstancias de cada caso concreto.*”⁶⁹.

ii. Tipos de APP's.

Dependiendo de la normativa de cada país se aplican o no todos los tipos de APP's, sin embargo se mencionan todos a continuación:

a) Acuerdos unilaterales.- son celebrados entre un contribuyente y una Administración Tributaria, no participan otras Administraciones Tributarias, por ello puede verse afectada la deuda tributaria de las empresas asociadas bajo otras jurisdicciones fiscales, lo que hace importante que se les notifique para que tomen sus acciones al respecto.

Como se menciona en las Directrices de la OCDE, “(...) *un APP unilateral puede tener una incidencia en la responsabilidad tributaria de empresas asociadas situadas en otra Administración tributaria.*”, por ello la mayoría de las Administraciones Tributarias no admiten la firma de APP's unilaterales, y las que las consideran saben que es importante que la otra Administración Tributaria afectada sea informada sobre el acuerdo firmado, pues en caso de que tenga interés en participar se debería buscar la firma de un acuerdo bilateral.

b) Acuerdos bilaterales o multilaterales.- en estos acuerdos participan dos o más estados, mismos que se encuentran bilateralmente vinculados, tal como lo establecen las Directrices de la OCDE “(...) *un APP sólo puede firmarse con la Autoridad competente de un Estado con el que se tiene un Convenio, en el marco del procedimiento amistoso.*”, y con ellos se crean derechos para él o los contribuyentes involucrados. Este tipo de acuerdos tienen aceptación en la mayoría de los países pues proporcionan mayores posibilidades de que se

⁶⁹ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



elimine la doble imposición y mayor seguridad a los contribuyentes y Administraciones Tributarias involucradas.

Los APP's bilaterales permiten la distribución de rentas, costos, ganancias, y *"(...) puede resultar también útil en la resolución de las cuestiones que plantea el artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre problemas de imputación y operaciones de establecimientos permanentes y de sucursales."*⁷⁰

Los APP's bilaterales y multilaterales están basados en la cláusula de mutuo acuerdo o procedimiento amistoso que consta en el artículo 25 del modelo de CDI de la OCDE, y que consta previsto en los tratados de doble imposición firmados por muchos países. Al igual que los acuerdos unilaterales, estos procedimientos son iniciados por el contribuyente, y es él quien define el alcance del acuerdo, pero no participa en las negociaciones, pues éstas se dan entre las Administraciones Tributarias.

En Canadá, mediante la Circular No. 94-4R⁷¹ del 16 de marzo de 2001, emitida por el *"Canada Customs and Revenue Agency (CCRA)"*, se permite la firma de acuerdos bilaterales (BAPP's), multilaterales (MAPP's) o unilaterales (APP's). La Administración Tributaria canadiense de preferencia acepta PABA's y MAPP's, y si se solicita APP's unilaterales, aún cuando las operaciones sean con empresas domiciliadas en países con los que Canadá tiene firmado CDI's, el contribuyente tendrá que justificarlo, posteriormente la Administración Tributaria podrá buscar eliminar la doble imposición mediante acuerdos con las otras Administraciones Tributarias.

⁷⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE. *DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, edición en español 2003. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, bajo convenio con la OCDE. Publicación el 13 de julio de 1995.

⁷¹ Circular No.:94-4R. Fecha: Marzo 16, 2001. Tema: International Transfer Pricing: Advance Pricing Arrangements (APPs). Canada Customs and Revenue Agency (CCRA).



iii. Ventajas y Desventajas de los APP's

Ventajas:

- ✓ Seguridad jurídica para los contribuyentes que firman APP's, así lo manifiesta el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la revisión al Informe, de junio de 1995: *"Un programa APP puede ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre aumentando la predecibilidad del tratamiento fiscal en transacciones internacionales. ..."*⁷². Entonces, también es acertado decir que el APP "se caracteriza por ser un mecanismo de seguridad y garantía jurídica y económica tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria."⁷³ Esto por el hecho de que los APP's tienen vigencia para varios períodos, y porque pueden ser renegociados, lo que le da a los contribuyentes la posibilidad de prever sus responsabilidades tributarias y hacer que las circunstancias sean favorables para la inversión.

En la sección 2 del Procedimiento Tributario No. 2006-9 del Internal Revenue Service (IRS) de Estados Unidos, también se menciona este particular, agregando que se disminuyen los costos de cumplimiento si se respeta la metodología definida en el APP.

Entonces, todos los países que los aplican coinciden en que son beneficiosos porque incrementan la seguridad jurídica de las empresas que los firman, garantizándole al contribuyente que el Fisco no realizará ajustes durante los años de vigencia del mismo, siendo necesario para ello que se respeten los términos del acuerdo.

⁷² www.aef.org.ar Cordon Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A.P.A.)*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

⁷³ www.ief.es/publicaciones/FiscInternac/Opiniones/Revisión_RodriguezOrdanza.pdf José Antonio Rodríguez Ondarza. *UNA REVISIÓN GLOBAL DE LA APLICACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES PARA ESPAÑA*. Universidad Complutense de Madrid. P.T. N° 14/98. (fecha consulta: 7 de enero de 2010)



- ✓ En el Procedimiento Tributario No. 2006-9 del IRS de Estados Unidos se señala que el proceso de APP aumenta la eficiencia de la Administración Tributaria ya que fomenta el que los contribuyentes se acerquen a presentar a la Administración Tributaria todos los documentos de hechos relevantes para un adecuado análisis de los precios de transferencia con el fin de lograr un acuerdo mutuo dentro de un ambiente de apertura y cooperación.
- ✓ Según se plantea en la OCDE se excluye a contribuyentes con APP de controles sobre subcapitalización.
- ✓ Facilitan las relaciones entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, y promueven la cooperación y la realización de las consultas entre ellos. *“Este tipo de acuerdos permitirían un menor conflicto entre fisco-contribuyente ...”*⁷⁴ logrando incluso que *“exista un libre flujo de información entre las partes involucradas con el propósito de obtener un resultado racionalmente correcto y práctico.”*⁷⁵, esto porque es necesario que tanto Administraciones Tributarias y contribuyentes intercambien información y se consulten sobre aspectos relativos a la operación analizada, *“colaborando en una relación y contexto en donde no actúen como adversarios. La oportunidad para comunicar puntos de vista en una atmósfera de no confrontación; confrontación que normalmente ocurre cuando se está efectuando una auditoría a los precios de transferencia.”*⁷⁶ y de esta manera las primeras obtienen gran cantidad de información. Esta ventaja también se menciona en las Directrices de la OCDE.

⁷⁴ <http://iefpa.org.ar/criterios.digital/monografias.pdf>. Viviana Rosa Rando. *FISCALIDAD INTERNACIONAL. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Campus Virtual IEFPA. (fecha consulta: 5 de enero de 2010)

⁷⁵ <http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/apa.htm>. C. P. y M. I. Gustavo Ángel Terán Zacarías. Asesor Fiscal Independiente. *LOS APA's EN EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. 2003. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)

⁷⁶ <http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/apa.htm>. C. P. y M. I. Gustavo Ángel Terán Zacarías. Asesor Fiscal Independiente. *LOS APA's EN EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. 2003. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)



- ✓ Se anticipa a los procesos de control y se minimizan gastos y tiempos que en estos casos suelen ser largos y costos pues una vez firmados los APP's el control se limita a verificar el cumplimiento de éste. Entonces, se genera una economía de medios y de tiempo al evitar las auditorías costosas pues se busca que los APP's *“Proporcionen una orientación precisa para el contribuyente promoviendo el cumplimiento voluntario.”*⁷⁷ Entonces el tiempo que tome la negociación de un APP, será una inversión que se verá compensada con la disminución del tiempo en procesos posteriores de control que beneficiará tanto a contribuyentes como a Administraciones Tributarias, aunque el ahorro neto de tiempo puede no ser positivo en el caso de Administraciones Tributarias que no cuentan con personal para efectuar inspecciones.
- ✓ Les garantiza su situación fiscal y reduce el riesgo de una futura fiscalización.
- ✓ En los APP's bilaterales y multilaterales, en los que intervienen dos o más Administraciones Tributarias, ante todo se da un buen nivel de intercambio de información, lo que *“se traduce igualmente en relaciones más estrechas entre los países parte en un Convenio en lo que se refiere a la fijación de precios de transferencia”*⁷⁸, y con ello se elimina la doble imposición jurídica, pues lo que hacen es distribuir equitativamente la renta, lo que no ocurre en los convenios unilaterales en los que solo interviene una Administración Tributaria, y el ajuste que esta realice puede no ser aceptado por la otra Administración Tributaria involucrada en la transacción porque puede considerar que la metodología aplicada no cumple con el principio de plena competencia.

⁷⁷ <http://iefpa.org.ar/criterios.digital/monografias.pdf>. Viviana Rosa Rando. *FISCALIDAD INTERNACIONAL. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Campus Virtual IEFPA. (fecha consulta: 5 de enero de 2010)

⁷⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE. *DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, edición en español 2003. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, bajo convenio con la OCDE. Publicación el 13 de julio de 1995.



- ✓ Los APP's son útiles para *“complementar los procedimientos administrativos, judiciales y negociadores tradicionales para resolver problemas relativos a precios de transferencia.”*⁷⁹, cuando estos son de difícil aplicación o fallan.
- ✓ A criterio de la OCDE, promueve la especialización de las Administraciones Tributarias y de sus técnicos, pues al primar la cooperación éstos están en posibilidades de conocer y comprender operaciones internacionales complejas, profundizando en el conocimiento de los sectores económicos, y otros elementos técnicos y circunstancias reales del comercio mundial y su incidencia fiscal, con lo que disponen de información suficiente y de los mecanismos para replicarlos para asesorar y controlar otras empresas del mismo sector al que pertenecen las empresas con las que ya se han firmado APP's.
- ✓ En el largo plazo, permite a las autoridades fiscales conocer más la filosofía inherente a las negociaciones del APP, y a los contribuyentes el conocer la posición de las autoridades fiscales frente a complejas transacciones controladas.
- ✓ Los contribuyentes mediante la firma de los APP's conocen los parámetros que deben cumplir para estar enmarcados dentro del rango de plena competencia, y tienen la garantía de que estos no serán modificados por cierto tiempo, lo que puede ser utilizado como ventaja para prever sus ingresos y costos y optimizar sus inversiones.
- ✓ Lo más importante es que se elimina la litigiosidad mientras las partes cumplan con lo acordado. Así se conoce que *“El número de casos litigiosos en los tribunales sobre estas cuestiones está disminuyendo en los países que los han introducido.”*⁸⁰ Entonces, se produce una

⁷⁹ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

⁸⁰ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



reducción de las controversias entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias.

- ✓ Para no entorpecer las revisiones que realiza la Administración Tributaria y lograr que ésta acepte las condiciones del APP propuesto, el contribuyente tiene que cumplir con las obligaciones que se generen y proporcionar la información que se le solicite relativas a los precios de transferencia.
- ✓ Una mayor seguridad en la determinación de los ingresos fiscales que realiza la Administración Tributaria.
- ✓ Si hay seguridad jurídica redunda en aumento de la Inversión Extranjera.

Desventajas:

- ✓ Requiere de un gran esfuerzo de las Administraciones Tributarias pues deben mantener relaciones con otros países.
- ✓ Puede no llegarse a un acuerdo entre Administraciones Tributarias respecto de las conclusiones de los APP´s unilaterales.⁸¹
- ✓ Puede resultar más difícil hacer el seguimiento del APP.
- ✓ Su ejecución requiere de recursos humanos altamente calificados en precios de transferencia y en negociación, lo que conlleva a que la Administración Tributaria se vea obligada a utilizar recursos que corresponden a otras Áreas, y pueden no ser suficientes para concluir un APP en el tiempo que demanda la actividad empresarial para cumplir con sus compromisos comerciales. Adicionalmente, como se indica en las Directrices de la OCDE *“Las Administraciones tributarias necesitan*

⁸¹ <http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/apa.htm>. C. P. y M. I. Gustavo Ángel Terán Zacarías. Asesor Fiscal Independiente. *LOS APA´s EN EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. 2003. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)



tiempo para formar expertos en campos especializados, con el fin de atender solicitudes impredecibles de APP por parte de los contribuyentes en esas áreas.”

- ✓ Los contribuyentes que solicitan la firma de un APP generalmente son aquellos que tienen un alto nivel de cumplimiento tributario, por lo que es muy probable que no se incremente la recaudación.
- ✓ Que las empresas que opten por los APP´s sean contribuyentes grandes a los que frecuentemente les estén realizando controles, lo que haría que sea altamente probable que la Administración Tributaria esté destinando recursos y esfuerzos a analizar APP´s de contribuyentes que son cumplidos, y no en controles a aquellos que son incumplidos.⁸²
- ✓ Que la Administración Tributaria tienda a aplicar lo acordado en un APP que involucra a dos empresas relacionadas, a otra empresa que opera con relacionados pero cuyos hechos y circunstancias difieren del caso original. Por lo tanto, es importante tener presente que los resultados de un APP no son representativos de todos los mercados, y no caer en el error de concluir un APP basado en acuerdos precedentes.
- ✓ Que los hechos y circunstancias en base a los que se firma el APP aún no han sucedido por lo que estos pueden cambiar en el período en el que se aplique el APP, por lo que existe la probabilidad de los precios que se establezcan al momento de la aplicación del APP ya no sean de plena competencia en la fecha en el que se realiza la operación.
- ✓ Para el contribuyente que solicita la firma del APP, será una tarea bastante complicada el obtener información suficiente y apropiada correspondiente al grupo económico, pues a veces incluso es inaccesible. La dificultad estará en función del nivel que ocupe en el

⁸² <http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/apa.htm>. C. P. y M. I. Gustavo Ángel Terán Zacarías. Asesor Fiscal Independiente. *LOS APA´s EN EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. 2003. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)



grupo, así ésta será menor si es la matriz porque las otras empresas del grupo deben reportarle sus operaciones.

- ✓ Por otro lado, las Administraciones Tributarias deben reconocer que es limitada la información pública existente para la aplicación apropiada de precios de transferencia, e incluso que en el caso de paraísos fiscales es inaccesible, ocasionando mayores costos de cumplimiento al contribuyente por lo que se debería minimizar la documentación que se solicita al contribuyente. Las administraciones fiscales deben de tener presente que existe poca información pública sobre competidores y comparables, y que el análisis de mercado no podrá ser a profundidad.
- ✓ Los altos costos que implica la firma de APP es una limitante para las empresas pequeñas; y, que son las casas matrices las que manejan las políticas de precios del grupo; esto último constituye una desventaja para las Administraciones Tributarias de los países que son importadores de capitales, como es el caso de los latinoamericanos.
- ✓ La firma de un APP no exonera al contribuyente de posteriores controles, si bien pueden ser menores pues generalmente están orientados a verificar el cumplimiento de lo acordado, no los elimina e incluso pueden ser sometidos a un control general. También será objeto de revisiones para verificar si las circunstancias no han variado y si el método sigue siendo apropiado.
- ✓ En el caso de que no se llegue a firmar el APP, porque el contribuyente retira su petición de APP o ésta es rechazada⁸³, hay el riesgo de que la información entregada a la Administración Tributaria pueda ser utilizada por esta en procesos de control, o como indicio para seleccionar a la empresa para negociar un acuerdo para el futuro o para iniciar fiscalizaciones de los años anteriores para comprobar la adecuación del

⁸³ <http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/apa.htm>. C. P. y M. I. Gustavo Ángel Terán Zacarías. Asesor Fiscal Independiente. *LOS APA's EN EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. 2003. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)



método de fijación de precios de transferencia. Por ello es importante que se garantice el uso no abusivo de dicha información, estableciendo esto en la normativa tributaria.

- ✓ Para el sector al que pertenece la empresa que solicita la firma del APP existe el riesgo de que se divulguen secretos comerciales o industriales, esto porque las Administraciones Tributarias requieren datos específicos sobre un sector o un contribuyente para verificar la razonabilidad de las predicciones, lo que no ocurre dentro de una auditoria de precios de transferencia; de allí la importancia de que la Administración Tributaria garantice la confidencialidad de la información entregada por el contribuyente, e incluso que se le solicite autorización para enviarla a otros países. En el caso de APP's bilaterales es importante que existan y se apliquen reglas de confidencialidad en los estados involucrados.
- ✓ Por los recursos que este mecanismo involucra, no se estaría dando la misma oportunidad a todos los contribuyentes, pues las empresas pequeñas posiblemente no estén en posibilidad de acceder a estos medios, lo que se iría en contra del principio tributario de equidad.
- ✓ El que se inicie las negociaciones de un APP y que se concluya que el resultado no es favorable, luego de ya haber invertido recursos en su revisión y negociación.
- ✓ Si el APP es unilateral, no se eliminará la doble imposición porque la otra Administración Tributaria involucrada no aceptará realizar el ajuste correlativo de un APP que no esté conforme, esto porque seguramente no aceptará los mayores costos y/o menores ingresos que se registrarán para la empresa relacionada, por el contribuyente que buscará acomodar sus precios para que cumplan el principio de plena competencia y así su Administración Tributaria acepte la firma del APP.



- ✓ Como consecuencia de lo anterior, los APP unilaterales no eliminan la incertidumbre y no incrementan la seguridad jurídica.
- ✓ Que el APP esté basado en predicciones no fiables de la evolución del mercado.
- ✓ Que el programa de APP sea rígido, cuando lo recomendable es que sea flexible para que refleje apropiadamente las condiciones de plena competencia.
- ✓ Que el APP no sea apropiadamente administrado durante su puesta en práctica.
- ✓ Los contribuyentes se ven en la obligación de cumplir con las exigencias y requerimientos de las Administraciones Tributarias, respecto de los precios de transferencia relacionados con el APP planteado.
- ✓ Las Administraciones Tributarias suelen enfocarse en las solicitudes de APP que sean más relevantes para sus fines y, adicionalmente, buscan que la información y los análisis sean apropiadamente representativos de un sector, esto por el nivel de especialización que demandan los APP's, así como por los costos altos.
- ✓ La duda sobre la confiabilidad de los APP's, esto es, de que los supuestos no sean apropiados.
- ✓ Posibilidad de que los contribuyentes hayan influenciado sobre la Administración Tributaria para que se culmine el proceso de APP en poco tiempo, considerando los objetivos del negocio.⁸⁴
- ✓ La Administración Tributaria no cuenta con los recursos necesarios

⁸⁴ <http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/apa.htm>. C. P. y M. I. Gustavo Ángel Terán Zacarías. Asesor Fiscal Independiente. *LOS APA's EN EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. 2003. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)



- ✓ La falta de experiencia de la Administración Tributaria en esta materia.
- ✓ El Contribuyente en algunos países debe pagar honorarios altos para cumplir con la presentación de la propuesta e información para sustentar la solicitud de APP.
- ✓ El riesgo para el contribuyente de que no logre completar la APP.
- ✓ En el caso de acuerdos bilaterales y multilaterales, el plazo para la celebración de un APP también puede ser un obstáculo a tener en cuenta, porque los procedimientos de mutuo acuerdo de los convenios fiscales firmados, en algunos países, como es el caso de Portugal, no prevén el arbitraje obligatorio, o la obligación de llegar a un acuerdo entre las autoridades competentes de cada Estado.

b) La Consulta Previa de Precios de Transferencia.

Es el siguiente mecanismo más utilizado, en algunos países de manera paralela o alternativa, en la normativa Mexicana consta este mecanismo y es administrado como un APP, con la variante de que ésta puede ser impugnada por el contribuyente, en todo caso a tenido mucho éxito; también se tiene el “sistema de pre-confirmación” establecido en la normativa de Japón. En definitiva, a más del Ecuador, la presentación de consultas previas de precios de transferencia está prevista en la normativa de la Unión Europea y, más concretamente, en la de España, así también consta en la de México, Japón y Brasil.

Todos los mecanismos señalados anteriormente, esto es, APP’s, consultas previas y controles simultáneos, conforme lo manifiesta la Administración Tributaria de Canadá, garantizarían el incremento de la seguridad para las empresas, y en el caso de los países de la CEE que tienen procedimientos de arbitraje, los APP y las consultas previas complementarían a lo definido en el



Convenio de Arbitraje del 23 de julio de 1990 que garantiza una eliminación a posteriori de la doble imposición.⁸⁵

c. Diferencias entre APP y consulta previa de precios de transferencia

Considerando que algunos autores y expertos en la materia de precios de transferencia engloban dentro de los APP's a las consultas previas, se considera adecuado empezar estableciendo las diferencias entre APP's y consulta previa, a partir del análisis de las definiciones de estos los conceptos de acuerdo y consulta:

Así, desde el punto de vista conceptual, si consideramos las definiciones dadas en el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas⁸⁶ tenemos:

Acuerdo.- *“Resolución tomada por unanimidad o por mayoría de votos sobre cualquier asunto por tribunales, corporaciones o juntas. (...) Además de significar resolución, el acuerdo es el concierto de dos voluntades o inteligencia de personas que llevan a un mismo fin. (...) ACUERDO DE CARÁCTER INTERNACIONAL. Es tanto el tratado obligatorio, por haberlo concertado representantes autorizados de dos o más uniones internacionales, pendientes entonces, para su eficacia, de la ratificación por los parlamentos o gobiernos de dos o más Estados. (...) ACUERDO NORMATIVO. En el derecho laboral, todo pacto colectivo, base de trabajo, convenio plurilateral de condiciones laborales entre patronos y obreros o empleados. (...)”* (Énfasis añadido)

Consulta.- *“La pregunta que se hace a uno o varios abogados, o el examen de una cuestión de Derecho por parte de éstos, que emiten su opinión sobre el punto o puntos propuestos. También se denomina así el dictamen que dan por*

⁸⁵ <http://www.kpmgabogados.es/noticia0007.asp>. Guillermo Estévez de Cominges. *COMENTARIOS AL COMUNICADO DE LA COMISIÓN EUROPEA AL CONSEJO SOBRE LOS TRABAJOS REALIZADOS POR EL FORO CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA*. Noticias: Artículo publicado en el Boletín Fiscal de KPMG Abogados. Marzo de 2007. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010)

⁸⁶ Guillermo Cabanellas. *DICCIONARIO DE DERECHO USUAL*. 11ª. Edición. Editorial Heliasta S.R.L. Viamonte 1730. Buenos Aires, República Argentina.



escrito puntualizando y afirmando su opinión, y la propia conferencia de los abogados sobre el punto cuya aclaración se les propone. Dictamen o informe que dan ciertos tribunales o Consejos cuando se requiere de ellos asesoramiento en determinado asunto.” (Énfasis añadido)

Consultar.- “(...) *Aconsejarse de otro; pedir su dictamen o parecer. Emitir su opinión por escrito los magistrados, tribunales u otros cuerpos, sobre algún asunto que requiere la resolución del gobierno. (...)*” (Énfasis añadido)

Entonces, desde el punto de vista legal la diferencia radica en que en el acuerdo hay una concordancia de voluntades de quienes están involucrados y van a someterse al mismo, mientras que la consulta es la opinión que emite la una parte sobre un tema planteado por la otra parte interesada sobre la cual ésta última puede o no discrepar.

Por otro lado, considerando las definiciones técnicas que le dan los expertos en precios de transferencia, en las obras consultadas sobre estos mecanismos previos tenemos lo siguiente:

- ✓ En cuanto al APP, se dice que es un acuerdo de naturaleza contractual, en la que las dos partes buscan llegar a comprometer voluntades, a través del diálogo, el análisis conjunto y la definición de parámetros comunes y generan un acuerdo al que se obligan mutuamente.
- ✓ Hay que dejar claro que, si bien, según el código civil, en un acuerdo se transan condiciones, en los acuerdos sobre precios de transferencia no se hace concesiones, esto es, no se da algo a cambio de algo, sino lo que se hace es aceptar una propuesta luego de evaluar si es razonable con el fin de garantizar seguridad jurídica a los contribuyentes, esto a pesar de que la Administración Tributaria “... *tiene potestad legal de adoptar por sí misma la resolución, pero prefiere concertar con los destinatarios su contenido o sus condiciones de aplicación o algunos*



*aspectos de su tramitación o inclusive sustituirla por un verdadero acuerdo.*⁸⁷

- ✓ En la consulta en cambio, no hay un acuerdo de carácter contractual, pues una de las partes emite una propuesta para que la otra la acepte o la rechace, es más, no hay un acuerdo pues no comparecen ambas partes aunque si se le permite al contribuyente conocer previo a las operaciones el criterio de la Administración Tributaria, y se consigue una mayor colaboración de los contribuyentes, sin embargo si bien suele ser vinculante para la Administración Tributaria, porque constituye el efecto de su poder interpretativo, no vincula al obligado tributario.

- ✓ Los APP's unilaterales o bilaterales valoran elementos de hecho, y con un alto grado de profundidad; cubren varias o todas las operaciones internacionales efectuadas en un determinado período de tiempo, mientras que las Resoluciones Administrativas emitidas en respuesta a las Consultas interpretan aspectos legales, respecto de los datos presentados por el contribuyente, no se cuestionan los hechos y se aplica a una operación concreta.

A continuación se analizan las diferencias entre los APP's y las consultas según lo establecido en el Ley 25/1995 de España:

- ✓ La consulta puede involucrar todos los elementos determinantes de la obligación tributaria (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, tipos, cuota, deducciones, etc.), *“mientras que los APAs son un medio para fijar criterios de valoración en relación sólo a los precios de transferencia.”*⁸⁸, respecto de un problema concreto de carácter económico.

⁸⁷ www.aaef.org.ar Córdón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

⁸⁸ www.aaef.org.ar Córdón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



- ✓ La consulta “... puede tener carácter previo o posterior a la realización de la situación que se consulta (art. 107.2 y 4)”, mientras que el APP se formula con carácter previo.
- ✓ La Administración Tributaria resuelve las consultas vinculantes en base a la información escrita suministrada por el contribuyente consultante (art. 107.1), y para los APP “analiza más información, hay un proceso de intercambio de la misma así como una negociación, con aceptación final o no de la propuesta.”⁸⁹
- ✓ “Los APAs sólo pueden solicitarlo los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y las consultas pueden ser planteadas por los sujetos pasivos y demás obligados tributarios (art. 107.1), los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como las federaciones que agrupen a organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados (art. 107.3); las empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración competente y con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa (art. 107.5.a)). Las entidades de crédito y las de seguros en relación con el régimen fiscal de los activos financieros y de los seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión, siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a su difusión o divulgación (art. 107.5.b)).”⁹⁰
- ✓ Ante las contestaciones a las consultas no puede interponerse recurso alguno (art. 107.7), mientras que contra los APP’s si, sobre todo en

⁸⁹ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)

⁹⁰ www.aef.org.ar Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA* (A.P.A.). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



España, pues es un acto administrativo previo producido en el marco del procedimiento de gestión tributaria.

- ✓ Las consultas son vinculantes en determinadas circunstancias, según lo dispone el artículo 107.4. de la Ley 25/1995, en tanto que un APP una vez aceptado tiene el carácter de vinculante para la Administración Tributaria.

Entonces, los procedimientos, para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y una justa distribución de tributos entre los países, pueden ser de diferentes tipos, así los APP's, que pueden ser de orden unilateral, bilateral o multilateral, entre estados, o entre estados y contribuyentes; las consultas previas; la modificación de los márgenes fijos por presuntos, etc. Se debe reconocer que si no existe la posibilidad de aplicar alguno de estos mecanismos existe la incertidumbre respecto de qué precio es de libre concurrencia para una Administración Tributaria, pues no existe una regla de valoración única. Por lo tanto, es importante evaluar la conveniencia o no de que las Administraciones Tributarias, a través de la normativa adecuada, promuevan la firma de acuerdos o la presentación de consultas, pues *“entre las empresas cunda la generalizada percepción de que la AT no desea ni una comunicación ni mucho menos una colaboración con el contribuyente”*⁹¹

En todo caso, todos los mecanismos son *“actos administrativos previos, encuadrables dentro del procedimiento general de gestión tributaria, (...) Por ello, tales resoluciones pueden ser objeto de revisiones de oficio o de recurso por el interesado.”*⁹²

⁹¹ <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?signpregunta.docnum=974065>. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.”* INT/ITD y SDS/SGC. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010)

⁹² www.aef.org.ar Córdón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A.P.A.)*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



1.2.2. Mecanismos previos de precios de transferencia que son factibles de aplicar en el Ecuador.

a) La Consulta Previa de Precios de Transferencia

Si consideramos la normativa vigente en el Ecuador, de acuerdo a lo que se analizó en el numeral 1.1.1, el único mecanismo vigente actualmente es la Consulta Previa de precios de transferencia, e incluso para la aplicación de ésta la normativa no es suficiente, especialmente, la relativa a la información que requiere la Administración Tributaria para realizar el análisis apropiado y el procedimiento para resolver la consulta.

Adicionalmente, al respecto de la consulta previa de precios de transferencia se puede decir que ésta no se ha puesto en práctica, pese a que la posibilidad está planteada desde el año 2008 en el Ecuador, debido a:

- ✓ Escaso o nulo conocimiento de los contribuyentes de las técnicas de precios de transferencia.
- ✓ Complejidad de los procedimientos y técnicas de precios de transferencia que deben aplicarse para establecer el nivel de cumplimiento, por parte de las empresas, del principio de plena competencia.
- ✓ Falta de definición de los procedimientos e información para que los contribuyentes presenten la consulta previa de precios de transferencia en operaciones internacionales a la Administración Tributaria.
- ✓ La decisión de solicitar un APP recae sobre el contribuyente, que debe sopesar los beneficios de una mayor seguridad contra el tiempo y el costo potencial de la negociación con las autoridades fiscales. Dadas las particularidades de este procedimiento, esta decisión debe hacerse sobre una base caso por caso y teniendo en cuenta la naturaleza y la importancia de la transacción controlada bajo análisis.
- ✓ Que no se ha evidenciado interés por parte de los contribuyentes.



- ✓ En el Ecuador la consulta es vinculante para la Administración Tributaria y para el contribuyente, y si bien este último a través de la consulta puede plantear el método de precios de transferencia y hasta los rangos de márgenes de plena competencia, es la Administración Tributaria la que decide en última instancia si éstos deben aplicarse o se inclina por definir otro método y otros rangos de márgenes para el caso consultado, no pudiendo el contribuyente impugnar este criterio.
- ✓ El ajuste que resulte de aplicar los métodos de precios de transferencia dispuestos por la Administración Tributaria mediante la resolución emitida en respuesta a la consulta, afectará a la base imponible del contribuyente residente en el Ecuador, con lo que se produciría una doble imposición sobre las ganancias no registradas en el Ecuador, misma que no sería ajustada a favor de la empresa relacionada domiciliada en el extranjero por la otra Administración Tributaria, pues la consulta es un mecanismo unilateral, y como consecuencia la base gravada global del grupo económico se vería alterada.
- ✓ El plazo que tiene la Administración Tributaria para la emisión de la Resolución con la respuesta a la consulta es de dos años, tiempo que es mayor al de la práctica internacional, además, de que no va de acuerdo con los plazos tributarios para la presentación de declaraciones sustitutivas que es de un año y de la caducidad de la facultad determinadora que es de 3 años.

Además, es probable que la razón de la falta de acogida de esta alternativa por parte de los contribuyentes radique justamente en que la consulta es un mecanismo en el que la Administración Tributaria decide unilateralmente si la propuesta planteada por el contribuyente es viable o no, y si con los métodos de valoración se cumple el principio de plena competencia, a diferencia del APP que es un mecanismo mediante el cual las dos partes, partiendo de una propuesta del contribuyente, van realizando cambios que llevarán a definir los términos más apropiados para las dos partes, en base a los que se establecerán los precios de transferencia de la empresa en un período determinado.



b) Los Acuerdos Previos de Precios de Transferencia

Como ya se indicó, los beneficios complementarios que proporcionan a las Administraciones Tributarias y a los contribuyentes los APP's en resumen son, entre otras:

- ✓ Mayor seguridad para todas las partes.
- ✓ Reducir los costos de cumplimiento.
- ✓ Reducir el riesgo de auditoría y sanción.
- ✓ Facilitar el cumplimiento.
- ✓ Simplificar los procesos de control.

Como puede verse, las razones por las que es importante que un país cuente con el mecanismo de APP son varias y son en esencia favorables para ambas partes, sin embargo, actualmente en la normativa ecuatoriana no se contempla la posibilidad de celebrar APP's. Además, se tendría que analizar qué tipo de APP's está el Ecuador en capacidad de desarrollar, esto es, unilaterales, bilaterales y/o multilaterales, considerando tanto los recursos económicos y técnicos con los que cuenta, tanto para el proceso de ejecución del procedimiento APP, como para las actividades de negociación con el contribuyente y las Administraciones Tributarias involucradas en las operaciones cubiertas por el APP.

Hay que considerar que si bien puede ser factible la celebración de APP's unilaterales, con éstos, aunque se lograría un consenso con el contribuyente, no se eliminaría la doble tributación que se produciría por el ajuste establecido en el APP, igual que sucede con la consulta previa. Por otro lado, se puede decir que el Ecuador no está preparado para celebrar APP's bilaterales o multilaterales pues éstos deben enmarcarse dentro de lo que dispone la cláusula de acuerdo mutuo (Art. 25) de los CDT's, y el Ecuador tiene firmados escasos doce CDI's bilaterales y un CDI multilateral con la Comunidad Andina (CAN), y no ha desarrollado procedimientos de intercambio de información o de cooperación con las Administraciones Tributarias de dichos países por lo que le



tomaría algunos años poner en marcha estos procedimientos, y firmar CDT's con los países con los que mantiene relaciones comerciales significativas.

En todo caso, se debe dejar sentado que las normas jurídicas mínimas requeridas para celebrar APP's son:

- a) Los acuerdos bilaterales tienen como fundamento al modelo de CDI de la OCDE para evitar la doble tributación, concretamente el Art. 25 que se refiere al "Procedimiento amistoso". Por otro lado, al Art. 26 correspondiente a "Intercambio de información". En el primero se plantea la necesidad de que se consulten entre Administraciones Tributarias en el caso de que surjan dudas o discrepancias en la aplicación de los CDI's, y en el segundo, se plantea la posibilidad de que la una Administración Tributaria solicite información a la otra con el objeto de aplicar el CDI.

Según la OCDE al exponer sobre *"las reglas jurídicas y administrativas que regulan los acuerdos previos sobre precios de transferencia"* señala que considerando que en estos intervienen dos o más estados que previamente han firmado CDI's, es evidente que los APP's deben ser celebrados dentro del ámbito del procedimiento amistoso, mismo que menciona que las Administraciones deben colaborar para resolver las dudas o dificultades que se presenten en la aplicación de los CDI's, y que podrán consultarse entre éstas para resolver controversias o aspectos no contemplados en los mismos, todo porque la finalidad es de eliminar o minimizar la doble imposición. En las Directrices de la OCDE también se menciona que *"Se podría pues considerar que los APP están autorizados por el párrafo 3 del artículo 25, ya que los supuestos específicos de precios de transferencia sometidos a un APP no están de otra manera contemplados en el Convenio. El artículo 26, relativo al intercambio de información, podría igualmente facilitar los APP, ya que dispone la cooperación entre Autoridades competentes bajo la forma de intercambio de información."*



- b) En la normativa interna de los países miembros de la OCDE se contempla “... disposiciones que permiten a los contribuyentes obtener resoluciones específicas a sus consultas con diferentes finalidades. Aun si esas resoluciones no han sido concebidas específicamente para los APP, su campo de aplicación es a menudo suficientemente amplio para cubrirlos.”, y es que para celebrar acuerdos unilaterales, es importante que los países incluyan en su legislación interna normativa relativa a los APP’s o consultas, sin embargo, esto “no impide la aplicación de los mismos fundamentándose en el procedimiento de mutuo acuerdo del Convenio para evitar la doble imposición.”⁹³, si es que las otras Administraciones involucradas pertenecen a países con los que se tiene firmados CDI’s que contengan la cláusula de “procedimiento amistoso”, esto porque los convenios internacionales priman sobre las leyes internas, pues según lo señala la OCDE “En la medida en que los Convenios de doble imposición tienen una mayor jerarquía sobre el derecho interno, la ausencia de base jurídica en derecho interno para autorizar un APP no impediría la aplicación del mismo sobre la base de un procedimiento amistoso.”, por lo que, en caso de producirse doble imposición o existir dificultades para la aplicación de los CDI’s, los estados involucrados están obligados a celebrar un acuerdo para solucionar la situación.
- c) Finalmente, en la normativa interna, esto es en la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento, si se quiere que la resolución no sea impugnada, debe establecerse la posibilidad de celebrar APP’s e incluirse las normas que sean necesarias para definir aspectos como: quienes pueden presentar la solicitud, fechas de presentación, número de períodos a cubrir, el carácter de la aplicación prospectiva y/o retrospectiva, el tipo de operaciones, las fases que contempla el procedimiento, quiénes pueden representar al contribuyente y bajo qué requisitos, las obligaciones del contribuyente y/o responsables, el tiempo de duración del procedimiento, la información mínima requerida, la forma de presentación de la información, los aspectos

⁹³ www.aef.org.ar Córdón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A.P.A.)*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010)



que podrán ser negociados, el contenido del acuerdo, los motivos por los que se rechazará tanto la solicitud como la propuesta de APP, las causas para la baja, cancelación y revocatoria del APP, los requisitos y procedimientos para la renovación del APP, entre otros temas.

1.3. Análisis de la información requerida por las otras Administraciones Tributarias para aplicar los mecanismos previos de precios de transferencia.

1.3.1. Tipo y características de información

Al igual que lo que se indicó en el punto anterior, en esta parte también el propósito es proporcionar a la Administración Tributaria ecuatoriana la información, tomada de los organismos y países con mayor experiencia, principalmente, en celebrar APP's, que servirá de base para el planteamiento de la propuesta sobre información mínima que deberían presentar los contribuyentes con la consulta previa de precios de transferencia, planteamiento que se lo hace a través de este trabajo con el interés de que sea considerado por la Administración Tributaria ecuatoriana y por los contribuyentes para agilizar el procedimiento de la consulta.

a) Acuerdos Previos de Precios de Transferencia

A continuación se describe la información que es considerada en la práctica internacional como necesaria para llevar a cabo el proceso de APP.

a.1) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Entre la información y documentación planteada por la OCDE para que sea presentada para sustentar la propuesta del contribuyente se tiene:



- Los datos referentes al sector, a los mercados y países a los que se extenderá el acuerdo.
- De las empresas asociadas.
- De las empresas que realizan operaciones que son comparables o similares a sus operaciones.
- De las actividades económicas ejercidas.
- De las condiciones de los precios de transferencia.
- El análisis funcional.
- Información sobre los costes económicos y los riesgos incurridos, etc.

a.2) Estados Unidos

Conforme consta en la sección 4 del Procedimiento Tributario 2006-9 las solicitudes de APP deben contener:

- Índice de los contenidos.
- Nombres, direcciones, números de teléfono y fax de los contribuyentes, números de identificación fiscal, si procede, el código SIC (Standar Industrial Classification) y el código SCIAN (Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte).
- Las declaraciones de impuesto a la renta más recientes de las organizaciones, oficinas o empresas con las que se realizan las operaciones que se incluyen en el APP, y/o de la parte que ejerce el control, si no lo es el contribuyente, así como descripción de su participación en las operaciones reguladas.
- Código de control de la actividad o industria de los contribuyentes en la Administración Tributaria.
- Un poder otorgado por parte del representante de la empresa (formulario 2848), debidamente firmado, con el que autoriza a una persona para que represente al contribuyente en relación con la solicitud, por los tres períodos fiscales futuros cubiertos por el APP. Si el contribuyente o el representante autorizado del contribuyente incluyen a cualquier otra



persona para ayudar en el proceso de la solicitud de APP, debe entregar otra autorización por escrito.

- Datos históricos de las operaciones de la empresa a nivel mundial, estructura organizativa, accionistas, capital, contratos financieros, principales actividades del sector, los lugares donde las empresas operan y las ramas de actividad, así como las principales transacciones entre las partes vinculadas cubiertas en la propuesta.
- De las operaciones cubiertas por la solicitud de APP, la descripción, valor estimado en dólares para cada año, comparación entre las operaciones propuestas y las otras transacciones controladas que no se propone sean cubiertas.
- Una declaración respecto de la participación del contribuyente en las transacciones de compra y reventa, y si la solicitud de APP incluye ambos tipos de operaciones.
- Análisis de los criterios de comparabilidad, aplicado a cada participante en las operaciones cubiertas por la propuesta, detallando: Las funciones y las actividades económicas realizadas, los activos empleados, los costos incurridos, los riesgos asumidos, las cláusulas contractuales, las condiciones económicas, y el reconocimiento de las transacciones relevantes.
- Copia del contrato escrito en el que se establezcan los términos contractuales de las operaciones incluidas, aclarando si se trata de cuentas por cobrar o por pagar, y si existen discrepancias significativas entre lo establecido en dicho contrato y el fondo económico de las operaciones incluidas hasta la fecha como parte del APP.
- Datos financieros y fiscales representativos de las operaciones cubiertas por la propuesta de APP, correspondientes a los últimos tres ejercicios fiscales o más años cubiertos.
- Otros datos y documentos que sustenten el método de precios de transferencia propuesto, entre ellos se puede incluir los siguientes:
 - ✓ Declaración de Información de Personas de EEUU relacionadas con empresas extranjeras, (formulario 5471);



- ✓ Planilla de información de las corporaciones de EEUU o de corporaciones extranjeras que tienen un 25% o más de propiedad en una industria de EEUU o en una empresa extranjera, (formulario 5472);
- ✓ Informes anuales presentados a los accionistas;
- ✓ Otros documentos de las empresas de EEUU y del exterior, como solicitudes del gobierno, como los informes de la SEC;
- ✓ Precios fijados, políticas de distribución, concesión de licencias o acuerdos;
- ✓ Comercialización y estudios financieros;
- ✓ Procedimientos contables aplicados en la empresa, presupuestos, informes de rentabilidad, proyecciones, planes de negocio, y líneas de productos o segmentos de negocios a nivel mundial.
- ✓ La moneda funcional de las transacciones cubiertas por la propuesta de APP y sus respectivos riesgos de cambio de divisas.
- ✓ Información sobre el período fiscal para cada parte involucrada en las operaciones cubiertas por la propuesta.
- ✓ Una descripción de los métodos relevantes de contabilidad financiera aplicados por las empresas y que tienen una repercusión en el método de precios de transferencia propuesto.
- ✓ Una explicación de las diferencias contables pertinentes financieras y fiscales entre los EEUU y los países extranjeros.
- ✓ Información sobre: disposiciones legales pertinentes, tratados fiscales, decisiones de los tribunales, reglamentos, resoluciones, procedimientos de renta relacionados con la aplicación del método de precios de transferencia propuesto en el APP. Si el contribuyente solicita aplicación retroactiva se debe indicar si el año ha caducado en los EEUU o en los países extranjeros, de lo contrario en qué fechas se cumplen los períodos de prescripción.
- ✓ Descripción de todas las declaraciones realizadas, previas y actuales al examen, en apelaciones, juicios, o ante la autoridad competente, con respecto al método de precios de transferencia



propuesto, incluida una explicación del contribuyente y la posición del Gobierno y cualquier resolución al respecto.

- ✓ En el caso de que se esté solicitando la aplicación retroactiva sobre años que existen trámites pendientes de resolver o se encuentran en etapa de apelación, el contribuyente deberá incluir en la propuesta de APP una renuncia a su derecho a estar presente durante las comunicaciones entre la Oficina de Apelaciones y el equipo de APP.
- ✓ Se debe hacer mención de los APP's con sentencias de las Administraciones Tributarias extranjeras, relativas a las transacciones cubiertas por la propuesta y, si lo solicita el programa de APP, las copias de esas resoluciones.
- ✓ Análisis económico de la industria sobre: prácticas de fijación de precios, funciones económicas realizadas en los mercados, y áreas geográficas cubiertas por la solicitud de APP.
- ✓ Información sobre la competencia del contribuyente, las transacciones no controladas, las líneas de negocio o los tipos de empresas comparables.
- ✓ Explicación del método de precios de transferencia propuesto y de por qué es el mejor, incluyendo cualquier ajuste aplicado para hacer comparables los resultados.
- ✓ Explicación detallada de la investigación efectuada y los criterios utilizados para identificar y seleccionar empresas comparables independientes, la lista de potenciales comparables y las razones de su aceptación o rechazo. El contribuyente podrá solicitar un APP incluso aunque no existan los precios o empresas comparables no controladas, en estos casos, el contribuyente deberá demostrar que el método de precios de transferencia propuesto cumple con los requisitos de la sección 482.
- ✓ Datos financieros detallados de los comparables independientes seleccionados, en formato impreso y electrónico. Si se aplica el método de precio comparable no controlado (CUP) la información debe ser sobre precios comparables. Adjuntar los datos



financieros y fiscales de los tres años anteriores al año en que se realizan las transacciones cubiertas, con indicación de la fuente de los datos. Si el período no es el apropiado, el contribuyente deberá facilitar datos del período adecuado y explicar por qué el período fue elegido.

- ✓ Si una solicitud de APP incluye un acuerdo de reparto de costes ("CSA") el contribuyente deberá presentar los documentos que se señalan en la sección 4.04.
- ✓ Descripción de todos los supuestos críticos pertinentes, esto es, de hechos que sean relevantes para el método de precios de transferencia propuesto, ya sea en relación con el contribuyente, un tercero, una industria o negocio y las condiciones económicas.

El contribuyente debe entregar los documentos en fotocopias y no originales pues todo lo presentado con la solicitud de APP pasa a formar parte del expediente del APP y no se devolverá. Las copias deben estar correctamente etiquetadas, indexadas, y haciendo referencia a la solicitud; si son voluminosos se deberá describir el contenido de esos documentos y confirmar que están disponibles, y los documentos e información que estén disponibles en formato electrónico deben presentarse en un CD-ROM o disquete, junto con la solicitud. Todos los documentos presentados en una lengua extranjera deben ir acompañados de una traducción exacta al inglés, además, de la solicitud de APP y del material complementario el contribuyente debe presentar el original y ocho copias.

Si el contribuyente propone un acuerdo entre las autoridades competentes, el contribuyente deberá indicar si alguna de las empresas vinculadas, con las que realiza operaciones y están cubiertas por la propuesta, son residentes de un país con el que EEUU tiene firmado un tratado; y, si la solicitud es de APP unilateral e implica operaciones con una entidad domiciliada en un país con el que hay vigente un tratado, el contribuyente deberá explicar porqué no solicitó un APP bilateral. Si el contribuyente solicita un APP bilateral o multilateral, el



contribuyente deberá incluir, en documentos separados, la información descrita en la sección 4.05 (a) y (b) y en la sección 4.05 (n), o en sus reformas.

En la sección 13, se establece que la información solicitada al contribuyente relacionada con el APP, es confidencial, además como el APP no es un acto de determinación, no está disponible a la inspección pública.

Los informes anuales preparados por la Secretaría son para la revelación pública, pues estos contienen información estadística sobre todos los APP's, sin identificar a los contribuyentes o sus secretos comerciales o información comercial o financiera reservada o confidencial. En el programa de APP, los informes anuales, así como cualquier información real que reposa en los archivos, es sujeta de intercambio de información en aplicación de los CDI's de impuesto a la renta o de los acuerdos de intercambio de información, de conformidad con los términos de éstos. En los casos en que el intercambio de información sea discrecional, se podrá intercambiar información en la medida que sea compatible con la Administración Tributaria y las prácticas pertinentes de la autoridad competente extranjera.

a.3) Canadá

La documentación que deberá entregar el contribuyente conjuntamente con la propuesta es sobre el funcionamiento de su empresa: historia, organización, naturaleza y ámbito de sus operaciones, estructura financiera, etc., adicionalmente, sobre el análisis funcional, medidas de rentabilidad, estudios económicos, tendencias generales de la industria, información disponible de los competidores, etc., en definitiva, debe ser de interés del contribuyente asegurarse de que la Administración Tributaria cuente con toda la información necesaria para hacer una evaluación correcta de la propuesta de APP.

Los documentos presentados durante el proceso de revisión del APP son custodiados por la Administración Tributaria de Canadá sea que se cancele o



se concluya el APP, por lo que no se deben entregar los documentos originales, es más, la información que forma parte de la propuesta y la adicional solicitada por la Administración Tributaria deberá ser entregada en 3 copias, y la propuesta de APP en un medio magnético aceptable, además deben ser adecuadamente etiquetados y certificados, y si la información es voluminosa se entrega una certificación de que los documentos existen, indicando la ubicación de los mismos.

La información solicitada deberá ser entregada en un plazo apropiado, mismo que puede ser acordado con el contribuyente, sin embargo, si no se entrega a tiempo puede afectar al plazo de conclusión del APP, incluso se puede solicitar al contribuyente que se retire o que se cancele la solicitud de APP. Para acelerar la fase de negociación es importante que las otras autoridades fiscales cuenten con la misma información y al mismo tiempo. Adicionalmente, se dispone que la información sea entregada en idioma inglés o francés.

La solicitud de APP debe contener varias hipótesis sobre el método de precios de transferencia propuesto, y la explicación clara y motivada de las razones por las que el método de precios de transferencia propuesto es apropiado.

Recibida la solicitud de APP, los técnicos de la Administración Tributaria realizarán el análisis pudiendo requerir más información o realizar visitas a la empresa e incluso realizar reuniones con el contribuyente y con las otras Administraciones Tributarias, para obtener más información.

Toda la información proporcionada por el contribuyente y obtenida de terceros con el objeto de llevar a cabo el proceso de APP tendrá la calidad de confidencial y como tal no será divulgada ni en procesos judiciales ni de forma alguna, la Administración Tributaria sin embargo, deja especificado que solo proporcionará datos estadísticos de los APP's celebrados.



a.4) Unión Europea

En cuanto al contenido de la solicitud formal, se debe indicar que la documentación de la solicitud será definida en la fase preliminar “(i) fase de predocumentación/ solicitud informal”⁹⁴, de cada caso como parte de la negociación y no deberá ser excesivamente onerosa, en todo caso, el contribuyente deberá facilitar en su solicitud formal toda la información y documentación que se haya definido como pertinente y necesaria para una adecuada evaluación de la metodología a aplicar para el cálculo del precio de libre competencia.

La información sugerida que debe presentarse es la que a continuación se indica, sin embargo dependiendo de cada caso, las Administraciones Tributarias podrán solicitar información complementaria y los contribuyentes deberán presentarla:

- Datos que van en las solicitudes formales de APP bilaterales y multilaterales, es sobre información histórica y datos nuevos que permitan tomar las mejores decisiones sobre el futuro.
- El nombre y dirección de todas las empresas asociadas (y establecimientos permanentes) que vayan a participar en el APP.
- El organigrama del grupo económico o empresas relacionadas que estén involucradas en la transacción.
- Análisis de las tendencias de la industria y del mercado
- Estudios financieros o de mercado sobre el sector
- Explicación general de la estrategia empresarial a aplicarse en el período cubierto por el APP, y en los anteriores, si ésta ha cambiado. Utilizar proyecciones, presupuestos de gestión, información sobre las estrategias de competencia, comercialización, producción o Investigación y Desarrollo, etc.

⁹⁴ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126038_es.htm. Unión Europea. *Convenio 90/436/CEE . ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL)*. 2007. (fecha consulta: 5 de julio de 2010)



- Períodos a ser cubiertos por el APP.
- Análisis funcional de las partes involucradas y de las transacciones cubiertas.
- El motivo por el que el contribuyente considere idóneo un APP para esas transacciones concretas.
- Las hipótesis básicas que sean inherentes al APP.
- Metodología propuesta, motivos para su elección, demostración de aplicación y medida en que se cumple el principio de libre competencia, incluido los ajustes basado en el análisis de los cinco factores de comparabilidad de la OCDE.
- Listado de los APP que hayan celebrado las empresas asociadas que participen en el acuerdo, sobre las transacciones involucradas.
- Información financiera de los tres años anteriores al acuerdo, de las empresas participantes en el APP.
- Análisis de las *“líneas de productos/servicios que quieran incluirse en el APP, indicando los márgenes brutos y netos de esos productos o servicios y los costes a ellos asociados.”*
- *“Una lista de los acuerdos jurídicos que hayan celebrado, en su caso, las empresas asociadas y que afecten a las transacciones contempladas en el APP (por ejemplo, acuerdos de licencia, de compra, de distribución, de servicios de I+D, etc.).”*
- *“Datos sobre la situación fiscal que haya presentado durante el período de retroactividad cada una de las empresas que participen en el acuerdo (por ejemplo, declaración fiscal aprobada, presentada pero aún no aprobada, presentada y sujeta a verificación, etc.), así como información sobre cualquier procedimiento de APP multilateral que siga en curso y un análisis de los plazos legales que rijan en cada jurisdicción para determinar si es posible aplicar el ajuste a los ejercicios examinados.”*
- Análisis funcional de la empresa multinacional y de las que participen en el acuerdo, descripción del mercado, la posición de la empresa en ese mercado, tipo de clientes, clase de productos, riesgos que asuma la entidad, activos empleados (tipo y volumen), derechos de propiedad intelectual, la entidad que sea titular del derecho, forma en que se



adquirió la titularidad, forma en que se utilice el derecho y el valor que agregue al negocio.

a.5) España

La información que suele solicitar la Administración Tributaria española tiene que ver con: la estructura corporativa del grupo, el análisis del negocio (actividad de la compañía española, las actividades del grupo, el proceso, hechos involucrados en la transacción), normativa, descripción económica de las operaciones involucradas; análisis funcional (bienes empleados, funciones, activos y riesgos), análisis comparativos sobre: valores comparables acordados por terceros para transacciones comerciales similares, el método usado para obtener dichas comparables, metodología utilizada para calcular el valor de mercado (se recomienda que se utilicen dos diferentes métodos).

a.6) Francia⁹⁵

En las Directrices administrativas del 7 de septiembre de 1999 (A-4 8-99), se puede encontrar un detalle de la documentación que debe presentarse que generalmente consiste en:

- Estructura corporativa del grupo.
- Presentación del grupo: actividad, organigrama, operaciones principales de las empresas que se cubran con la solicitud de la APP.
- Lista de los competidores del grupo.
- Declaraciones de impuestos, informe de auditoria y de comisarios, informes de gestión, etc. de los tres últimos ejercicios fiscales, respecto de las empresas cubiertas por el APP.

⁹⁵ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



- Análisis funcional de las empresas a las cubre el APP.
- Estudio económico que apoya la propuesta sobre la metodología de fijación de precios de transferencia.

En Francia existe un procedimiento simplificado de APP para las PYME y en la “Instrucción 4 A-13-06 de 28 de noviembre de 2006” se detallan los documentos requeridos que, adicionalmente, a los antes indicados, incluye las justificaciones presentadas por la empresa y la información referencial sobre las bases de datos públicas de las PYME.

La información entregada a la Administración Tributaria francesa por el contribuyente, terceros o Administraciones Tributarias de los otros países, tiene el carácter de confidencial y solo podrá ser revelada a las otras autoridades fiscales interesadas, en el marco de un acuerdo bilateral o multilateral. Una vez concluido un proceso de APP, la información podrá ser entregada a un equipo que esté llevando a cabo una auditoria al contribuyente, salvo que con éste se acuerde lo contrario.

En la solicitud de APP, el contribuyente plantea el alcance del APP, esto es, transacciones, actividades, funciones, productos, etc., sin embargo la Administración Tributaria podrá ampliar el alcance, y el contribuyente puede aceptarlo o rechazarlo, en cuyo caso pondrá fin a la solicitud de APP.

a.7) Italia⁹⁶

Para la presentación oficial de la solicitud de APP no se ha definido la información básica que debe adjuntar, sin embargo la Administración Tributaria puede solicitar información adicional durante el procedimiento de APP. En cualquier caso, la información proporcionada será tratada con carácter de

⁹⁶ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



confidencial, pero en base a la normativa de la UE, se podrá entregar una copia del acuerdo a las autoridades fiscales competentes de los países en que residan las otras empresas relacionadas con las que el contribuyente llevó a cabo las operaciones incluidas en el APP, pero solo con fines informativos puesto que el APP es unilateral.

a.8) Alemania⁹⁷

Para la presentación oficial de la solicitud de APP se debe entregar a la o las Administraciones Tributarias una lista de documentos, misma que se puede encontrar en las Directrices de Administración de 5 de octubre de 2006, y variará dependiendo el caso, en todo caso esta incluye lo siguiente:

- Estructura corporativa del grupo.
- Descripción de la organización y estructura operativa.
- Explicación de las operaciones que se contemplan en el APP.
- Contratos.
- Explicación de las funciones llevadas a cabo y riesgos asumidos.
- Descripción de los bienes materiales y/o activos intangibles necesarios para el negocio intragrupo.
- Descripción del mercado y sus competidores, así como de las estrategias de negocio seleccionadas.
- Descripción y evaluación de la cadena de valor de producción y la correspondiente contribución de las entidades del grupo a esta cadena.
- Aspectos fiscales que inciden en las operaciones a ser cubiertas por el APP.
- Estudio económico que respalda la metodología propuesta.

⁹⁷ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



Para el caso de pequeñas empresas (PYME) podrá acordarse exenciones o simplificar la información, así también durante el procedimiento de APP, podrá solicitarse información adicional. También hay que señalar que la información proporcionada a la Administración Tributaria alemana es tratada como confidencial y solo es divulgada a las autoridades competentes, que forman parte de la APP, sean éstas de los Estados federados, o de otro país si es que el APP es bilateral; también la información es proporcionada a la oficina local de impuestos de la cual forma parte el servicio de auditoría de impuestos.

a.9) Portugal⁹⁸

Conforme lo establecen mediante Decreto, se debe presentar la siguiente información:

- Identificación de las transacciones controladas en análisis, así como la naturaleza de las relaciones especiales.
- Descripción de las empresas vinculadas que participan en las transacciones controladas
- Descripción de la perspectiva económica, financiera y legal.
- Identificación y explicación del método seleccionado para la aplicación de precios de transferencia para las transacciones controladas, análisis económico y motivación para su selección.
- Identificación de las bases de datos utilizadas para el análisis económico
- Identificación de los comparables internos / externos seleccionados. Descripción detallada de los criterios de selección y los ajustes realizados.
- Rangos de precios de mercado.
- Indicación de la metodología de reparto de los beneficios y pérdidas.
- El período cubierto por la APP.

⁹⁸ Joaquim Sousa. Presentación: *CASE-STUDY ON ADVANCE AGREEMENTS (APAs). PORTUGUESE LEGAL FRAMEWORK*. Dirección General de Impuestos. Dirección de Servicios de Inspección Tributaria. Taller CIAT-OECD sobre "Precios de Transferencia e Intercambio de Información Tributaria", 24 - 27 de agosto de 2010. Quito, Ecuador.



- Descripción de los APP unilaterales o multilaterales firmados con otros países por ambas partes.
- Identificación de las autoridades fiscales competentes de la parte contratante en el exterior.
- La confirmación de la presentación paralela de la propuesta de APP en ambas jurisdicciones.
- Declaración del compromiso para colaborar con las autoridades portuguesas de impuestos, para el suministro de información adicional requerida, así como el acceso a la base de datos utilizada.
- Estructura de accionistas incluidos en las empresas bajo análisis.
- Funciones de la industria y las tendencias del mercado que pueden influir en la actividad del contribuyente.
- Estrategia de negocio para los próximos años (incluye los planes estratégicos para cada área (compras, producción, marketing, I + D), los presupuestos y los informes sobre los competidores y, si no coincide con los años anteriores, la identificación de los responsables de la estrategia de gestión comercial.
- El análisis funcional y el riesgo de las partes contratantes.
- El análisis detallado de los estudios de comparabilidad (incluidas las medidas de evaluación comparativa).
- Datos generales e hipótesis acerca de la metodología de fijación de precios propuesto.
- Demostración del método propuesto.
- La documentación relativa a operaciones controladas bajo análisis.
Transacciones controladas que están excluidas de la propuesta de APP.
- Acuerdos potencialmente comparables a un acuerdo con partes independientes.
- Los estados financieros de los tres años anteriores para las partes bajo análisis, así como cualquier otro documento que puede proporcionar algún apoyo a los precios propuestos para las transacciones controladas.
- Declaración de renuncia a los ajustes correspondientes de conformidad con el artículo 9 del Decreto.



Se puede solicitar por escrito información adicional durante el proceso de APP.

b) Consultas Previas de Precios de Transferencia

En el campo de las consultas previas de precios de transferencia, solo México especifica el tipo y características de información que requiere que sea presentada por los contribuyentes para la absolución de las consultas y esto se debe a que este mecanismo es el que ha sido explotado por México, y aunque no lo es, todos se refieren a él como un APP. A continuación se hace referencia a lo establecido en su normativa sobre la información.

b.1) México

En el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta consta que para la resolución de la consulta previa de precios de transferencia el contribuyente debe presentar la información, datos y documentación necesaria.

Por otro lado, en el Art. 34-A del Código Fiscal de la Federación, se habla de que las autoridades fiscales podrán emitir resoluciones en atención a las consultas previas de precios de transferencia que hagan los interesados, proceso para el que se tiene que el contribuyente deben adjuntar lo siguiente:⁹⁹

- Identificación del contribuyente: nombre, razón social, domicilio fiscal, clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), número de identificación fiscal si es empresa extranjera, país de residencia, sucursales en territorio nacional.
- Detalle de las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente.

⁹⁹ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro_t/101_11736.html



- Copia del registro de acciones nominativas realizado ante el ente de control.
- Detalle de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero, que tengan una relación comercial con el contribuyente.
- Descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran el grupo, si forma parte de un grupo multinacional, detallar el lugar o lugares donde realizan las actividades.
- Descripción de todas las operaciones intragrupo celebradas.
- Organigrama que refleje la tenencia accionaria de las empresas del grupo.
- Copia de los estados financieros, o copia del dictamen y de los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.
- Detalle de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y por sus relacionados residentes en México o en el extranjero con los que tengan negocios.
- Copia de las declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta (ISR) del contribuyente, de los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los tres ejercicios inmediatos anteriores.
- Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y sus empresas relacionadas, residentes en México o en el extranjero.
- Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero que son sus relacionadas, con las que realicen negocios.
- Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero.
- Información específica sobre:
 - ✓ Las transacciones u operaciones a las que se refiere la consulta.
 - ✓ Descripción de las funciones o actividades de cada una de las partes.
 - ✓ Descripción de los activos y riesgos por cada una de las partes.



- ✓ El método o métodos propuestos por el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones involucradas en la consulta.
 - ✓ Los criterios y demás sustentos que demuestren que el método es aplicable.
 - ✓ Información financiera y fiscal de los ejercicios sobre los que se consulta, con los resultados de aplicar el o los métodos propuestos.
 - ✓ Información sobre operaciones o empresas comparables.
 - ✓ Detalle de los ajustes razonables efectuados.
 - ✓ Indicar si las personas relacionadas residentes en el extranjero, están siendo sometidas a fiscalización por precios de transferencia en sus países, o si se encuentran en curso un proceso administrativo o fiscal.
 - ✓ Descripción de los puntos importantes en el caso de que exista una resolución de la autoridad competente o una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes.
-
- La demás documentación e información que solicite el SAT.

1.3.2. Alcance de la información

El nivel de importancia de la información solicitada por cada una de las Administraciones Tributarias radica en que debe permitirle a la Administración Tributaria el contar con los elementos suficientes y confiables para hacer un análisis apropiado que le lleve a establecer la esencia de las operaciones cubiertas y su real precio o margen de mercado.

En este sentido es que las Administraciones Tributarias solicitan información económica, financiera y societaria, tanto de la empresa analizada como de las seleccionadas como comparables, así del año cubierto, como de al menos dos anteriores. Esto le permite, por un lado considerar situaciones que son



producto de la estacionalidad del bien o servicio transferido, situaciones eventuales que hayan ocurrido, los ciclos de los productos, etc. Por otro lado, debe evaluar la correcta selección de comparables a través del análisis de la información proporcionada respecto de éstas.

La información solicitada es siempre referida a los años, operaciones y empresas cubiertas por el mecanismo previo, con el fin de limitar la extensión del mismo y de asegurarse de que información que no sea pertinente afecte el resultado.

1.3.3. Información común a todos los países y aplicabilidad para el desarrollo de los mecanismos previos de precios de transferencia.

En el siguiente cuadro se hace una comparación de la información solicitada por las autoridades fiscales de los países analizados en este trabajo:



Cuadro No. 7:

INFORMACIÓN COMÚN SOLICITADA POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS PARA APLICAR LOS MECANISMOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Tipo de información	EEUU	Canadá	España	Japón	Australia	Francia	Alemania	Portugal	INFORMACIÓN COMÚN APP's	México (consulta)
Nombres, direcciones, números de teléfono y fax de los contribuyentes, números de identificación fiscal	x									x
Código de control de la actividad o industria de los contribuyentes en la Administración Tributaria. (CIUU)	x									
Un poder otorgado por parte del representante de la empresa a una persona que la representará con relación a la solicitud.	x									
Declaraciones de impuesto a la renta más recientes de las empresas cubiertas por el APP.	x					x				x
Declaraciones de impuesto a la renta más recientes de las empresas que ejerce el control, si no lo es el contribuyente.	x									
Declaración de Información de Personas de EEUU relacionadas con empresas extranjeras	x									
Planilla de información de empresas de EEUU o de empresas extranjeras que tienen un 25% o más de propiedad en una industria de EEUU o en una empresa extranjera	x									
Informes anuales presentados a los accionista (auditoría y comisarios)	x					x				x
Otros documentos de las empresas de EEUU y del exterior, como solicitudes del gobierno, como los informes de la SEC;	x									
Información financiera y fiscal correspondiente a las operaciones cubiertas, de los últimos tres ejercicios fiscales o más años cubiertos.	x							x		x
Estructura organizativa, ramas de actividad, accionistas, capital.	x	x				x	x	x	x	x
Descripción de las empresas cubiertas por el APP y de la participación en las operaciones reguladas.	x	x	x					x	x	x
Descripción de la empresa que ejerce el control, si no lo es el contribuyente, y de la participación en las operaciones reguladas.	x									
Lugares donde las empresas operan	x									
Principales actividades del sector, tendencias de la industria	x	x				x			x	x
Antecedentes de las operaciones de la empresa a nivel mundial	x	x				x	x	x	x	
Descripción de todas las operaciones celebradas intragrupo										x
Operaciones cubiertas: descripción, valor estimado en dólares para cada año	x					x	x	x	x	x
Comparación entre las operaciones propuestas y las otras transacciones controladas que no se propone sean cubiertas.	x							x		
Declaración respecto de la participación del contribuyente en las transacciones de compra y reventa, e indicación de si la solicitud incluye ambos tipos de operaciones.	x									
La moneda funcional de las transacciones cubiertas por la propuesta de APP y sus respectivos riesgos de cambio de divisas.	x									x
Precios fijados, políticas de distribución, concesión de licencias o acuerdos.	x									
Contratos financieros	x	x								x
Copia (en el idioma oficial) de los contratos escritos que incluyan los términos contractuales de las operaciones, aclarando si se trata de cuentas por cobrar o por pagar.	x						x			x
Aclaración de si existen discrepancias significativas entre lo establecido en los contratos y el fondo económico de las operaciones incluidas.	x									
Procedimientos contables aplicados en la empresa, presupuestos, informes de rentabilidad, proyecciones, planes de negocio, y líneas de productos o segmentos de negocios a nivel mundial.	x									
Análisis de los criterios de comparabilidad (características y circunstancias, funciones, activos, riesgos, términos contractuales, condiciones económicas y de mercado, estrategias comerciales) para cada participante en las operaciones cubiertas.	x	x				x	x	x	x	x
Información financiera sobre el período fiscal para cada parte involucrada en las operaciones cubiertas por la propuesta.	x									
Identificación de las autoridades fiscales competentes de la parte contratante en el exterior.								x		
Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero que son sus relacionadas, con las que realicen negocios.										x
Detalle de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y por sus relacionados residentes en México o en el extranjero con los que tengan negocios.										x

Continua ...



INFORMACIÓN COMÚN SOLICITADA POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS PARA APLICAR LOS MECANISMOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Tipo de información	EEUU	Canadá	España	Japón	Australia	Francia	Alemania	Portugal	INFORMACIÓN COMÚN	México (consulta)
Análisis económico de la industria sobre: prácticas de fijación de precios, funciones económicas realizadas en los mercados, y áreas geográficas cubiertas por la solicitud de APP.	x	x				x	x	x	x	x
Información sobre la competencia del contribuyente, las transacciones no controladas, las líneas de negocio o los tipos de empresas comparables.	x	x				x	x	x	x	x
Explicación de método de precios de transferencia propuesto y de por qué es el mejor, incluyendo cualquier ajuste aplicado para hacer comparables los resultados.	x	x				x	x	x	x	x
Explicación detallada de la investigación efectuada y los criterios utilizados para identificar y seleccionar empresas comparables independientes, la lista de potenciales comparables y las razones de su aceptación o rechazo.	x					x	x	x	x	x
Datos financieros de los comparables independientes seleccionados. Adjuntar los datos financieros y fiscales de los tres años anteriores al año que cubre el APP, indicando la fuente de datos.	x					x	x	x	x	x
Una descripción de los métodos relevantes de contabilidad financiera aplicados por las empresas y que tienen una repercusión en el método de precios de transferencia propuesto.	x									
Una explicación de las diferencias contables pertinentes financieras y fiscales entre los EEUU y los países extranjeros.	x									
Información sobre: disposiciones legales pertinentes, tratados fiscales, decisiones de los tribunales, reglamentos, resoluciones, procedimientos de renta relacionados con la aplicación del método de precios de transferencia propuesto en el APP. Si el contribuyente solicita aplicación retroactiva se debe indicar si el año ha caducado en los EEUU o en los países extranjeros, de lo contrario en qué fechas se cumplen los períodos de prescripción.	x						x			
El período cubierto por la APP.	x	x	x					x	x	
Si el período no es el apropiado, el contribuyente deberá facilitar datos financieros del período adecuado y explicar por qué el período fue elegido.	x									
Si se aplica el método de precio comparable no controlado (CUP) la información debe ser sobre precios comparables.	x									
Si una solicitud de APP incluye un acuerdo de reparto de costes ("CSA") el contribuyente deberá presentar los documentos pertinentes	x									
Declaración del compromiso para colaborar con la autoridad fiscal para el suministro de información adicional requerida, así como el acceso a la base de datos utilizada.								x		
Identificación de las bases de datos utilizadas para el análisis económico								x		
Descripción de todos los supuestos críticos pertinentes, esto es, de hechos que sean relevantes para el método de precios de transferencia propuesto, ya sea en relación con el contribuyente, un tercero, una industria o negocio y las condiciones económicas.	x	x						x	x	
Descripción de todas las declaraciones realizadas, previas y actuales al examen, en apelaciones, juicios, o ante la autoridad competente, con respecto al método de precios de transferencia propuesto, incluida una explicación del contribuyente y la posición del Gobierno y cualquier resolución al respecto.	x									
En el caso de que se esté solicitando la aplicación retroactiva sobre años que existen trámites pendientes de resolver o se encuentran en etapa de apelación, el contribuyente deberá incluir en la propuesta de APP una renuncia a su derecho a estar presente durante las comunicaciones entre la Oficina de Apelaciones y el equipo de APP.	x									
Se debe hacer mención de los APP's con sentencias de las Administraciones Tributarias extranjeras, relativas a las transacciones cubiertas por la propuesta y, si lo solicita el Programa de APP, las copias de esas resoluciones.	x							x		x
La confirmación de la presentación paralela de la propuesta de APP en ambas jurisdicciones.								x		
Notas:										
Canadá: se indica que debe ser de interés del contribuyente que la Administración tributaria cuente con la información suficiente										
Unión Europea: solo debe entregar la información definida en fase reunión informal para cada caso, misma que no será onerosa.										
Italia: no ha definido la información básica que se debe adjuntar										



Como puede verse, la mayoría de la información es común en los diferentes países analizados, y si consideramos lo que solicita la Administración Tributaria de México para las consultas podemos concluir que la definición de información apropiada es aplicable tanto para APP's como para consultas, esto porque a la final el análisis que deberá hacer la autoridad fiscal es el mismo, y si bien en las segundas no hay negociación, el objetivo es el mismo en ambos mecanismos, cual es el de definir los lineamientos básicos para garantizar que los precios pactados entre empresas relacionadas cumplan el principio de plena competencia.

1.3.4. Información que dispone la Administración Tributaria ecuatoriana para la aplicación de las Consultas Previas de Precios de Transferencia.

En la normativa ecuatoriana no se describe la información que debe presentar el contribuyente para hacer la consulta, sin embargo, considerando que en la de otros países se hace referencia a que el APP podrá ser solicitado por la empresa que ya haya presentado antes un informe de precios de transferencia (IPT), es conveniente mencionar en este punto que mediante resolución NAC-DGER2008-0464, publicada el 25 de abril del 2008, la Administración Tributaria ecuatoriana establece el contenido del IPT que deben presentar los contribuyentes que realizan operaciones con personas extranjeras por montos superiores a cinco millones de dólares americanos. Entonces, es oportuno plantear esta información como referencia para la ejecución de las consultas previas de precios de transferencia, misma que se detallará en el siguiente punto.



1.3.5. Comparación entre el contenido del IPT solicitado en Ecuador y la información más comúnmente solicitada por otras Administraciones Tributarias.

En el siguiente cuadro se muestra una comparación entre el contenido del IPT, establecido por la Administración Tributaria ecuatoriana en la Resolución NAC-DGER2008-0464, y la información que es solicitada por otras Administraciones Tributarias, tanto la que es común para APP's como la que México solicita para atender las consultas previas de precios de transferencia; este análisis tiene por objeto definir la base para la elaboración de la propuesta para el Ecuador.



Cuadro No. 8:

ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL CONTENIDO DEL INFORME DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DEL ECUADOR Y LA INFORMACIÓN SOLICITADA A NIVEL MUNDIAL PARA CELEBRAR APP'S O CONSULTAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

ANÁLISIS DE INCLUSIÓN O DESCARTE PARA EL CONTENIDO DE LA CONSULTA DEL CONTRIBUYENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.

Contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia (IPT)	Información solicitada en Estados Unidos para celebrar APP's.	Información solicitada a nivel mundial para aplicar APP's	Información solicitada en México para absolver consultas	Análisis de inclusión o descarte en el IPT para absolver la Consulta
Identificación del contribuyente: RUC, razón social	Nombres, direcciones, números de teléfono y fax de los contribuyentes, números de identificación fiscal	Nombres, direcciones, números de teléfono y fax de los contribuyentes, números de identificación fiscal	Identificación del contribuyente: nombre, razón social, domicilio fiscal, clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), número de identificación fiscal si es empresa extranjera, país de residencia, sucursales en territorio nacional.	INCLUSIÓN (*)
	Código de control de la actividad o industria de los contribuyentes en la Administración Tributaria. (CIU)			DESCARTE: consta en la base del RUC
	Un poder otorgado por parte del representante de la empresa a una persona que la representará con relación a la solicitud.			DESCARTE: en la consulta no se hacen reuniones
			Copia de las declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta (ISR) del contribuyente, de los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los 3 ejercicios inmediatos anteriores.	DESCARTE: consta en la base de declaraciones
	Declaraciones de impuesto a la renta más recientes de las empresas cubiertas por el APP.			INCLUSIÓN: no se cuenta con información de empresas extranjeras
	Declaración de Información de Personas de EEUU relacionadas con empresas extranjeras			INCLUSIÓN: Información de empresas extranjeras que debe presentarse a la Sup. Cias. no es completa.
	Planilla de información de empresas de EEUU o de empresas extranjeras que tienen un 25% o más de propiedad en una industria de EEUU o en una empresa extranjera		Detalle de las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente.	
	Otros documentos de las empresas de EEUU y del exterior, como solicitudes del gobierno, como los informes de la SEC;			INCLUSIÓN: De empresas que no cotizan en la bolsa de valores.
	Información financiera y fiscal correspondiente a las operaciones cubiertas, de los últimos tres ejercicios fiscales o más años cubiertos.			DESCARTE
	Descripción de las empresas cubiertas por el APP y de la participación en las operaciones reguladas.	Descripción de las empresas cubiertas por el APP y de la participación en las operaciones reguladas.		INCLUSIÓN: De empresas que no cotizan en la bolsa de valores.
Análisis funcional				
A. Antecedentes del grupo multinacional				INCLUSIÓN (*)
i. Historia o programa	Descripción de la empresa que ejerce el control, si no lo es el contribuyente, y de la participación en las operaciones reguladas.			INCLUSIÓN (*)
ii. Estructura organizacional y societaria			Organigrama que refleje la tenencia accionaria de las empresas del grupo.	INCLUSIÓN (*)
iii. Línea del negocio			Descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran el grupo, si forma parte de un grupo multinacional, detallar el lugar o lugares donde realizan las actividades.	INCLUSIÓN (*)
iv. Otros aspectos relevantes	Lugares donde las empresas operan			
	Información financiera sobre el período fiscal para cada parte involucrada en las operaciones cubiertas por la propuesta.			INCLUSIÓN: De empresas que no cotizan en la bolsa de valores.
			Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero que son sus relacionadas, con las que realicen negocios.	INCLUSIÓN: De empresas que no cotizan en la bolsa de valores.
B. Funciones realizadas por el grupo				INCLUSIÓN (*)
C. Antecedentes compañía local				
i. Historia o programa				INCLUSIÓN (*)
ii. Estructura organizacional y societaria	Estructura organizativa, ramas de actividad, accionistas, capital.	Estructura organizativa, ramas de actividad, accionistas, capital.		INCLUSIÓN (*)
iii. Línea del negocio				INCLUSIÓN (*)
iv. Clientes y/o proveedores			Detalle de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero, que tengan una relación comercial con el contribuyente.	INCLUSIÓN (*)
v. Competencia				INCLUSIÓN (*)
vi. Partes relacionadas				INCLUSIÓN (*)
vii. Información financiera	Informes anuales presentados a los accionista (auditoría y comisarios)		Copia de los estados financieros, o copia del dictamen y de los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.	INCLUSIÓN (*)
D. Funciones realizadas por la compañía local	Análisis de los criterios de comparabilidad (características y circunstancias, funciones, activos, riesgos, términos contractuales, condiciones económicas y de mercado, estrategias comerciales) para cada participante en las operaciones cubiertas.	Análisis de los criterios de comparabilidad (características y circunstancias, funciones, activos, riesgos, términos contractuales, condiciones económicas y de mercado, estrategias comerciales) para cada participante en las operaciones cubiertas.	Descripción de las funciones o actividades de cada una de las partes	INCLUSIÓN (*)
E. Riesgos asumidos			Descripción de los activos y riesgos por cada una de las partes.	INCLUSIÓN (*)
F. Activos utilizados				INCLUSIÓN (*)

Continua ...



ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL CONTENIDO DEL INFORME DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DEL ECUADOR Y LA INFORMACIÓN SOLICITADA A NIVEL MUNDIAL PARA CELEBRAR APP's O CONSULTAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
ANÁLISIS DE INCLUSIÓN O DESCARTE PARA EL CONTENIDO DE LA CONSULTA DEL CONTRIBUYENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.

Contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia (IPT)	Información solicitada en Estados Unidos para celebrar APP's.	Información solicitada a nivel mundial para aplicar APP's	Información solicitada en México para absolver consultas	Análisis de inclusión o descarte en el IPT para absolver la Consulta
G. Transacciones intercompañía (descripción, montos, empresas y países)	Operaciones cubiertas: descripción, valor estimado en dólares para cada año	Operaciones cubiertas: descripción, valor estimado en dólares para cada año	Las transacciones u operaciones a las que se refiere la consulta	INCLUSIÓN (*)
	Comparación entre las operaciones propuestas y las otras transacciones controladas que no se propone sean cubiertas.			DESCARTE: se recomienda que en la consulta se incluyan todas las operaciones.
	Declaración respecto de la participación del contribuyente en las transacciones de compra y reventa, e indicación de si la solicitud incluye ambos tipos de operaciones.			
	La moneda funcional de las transacciones cubiertas por la propuesta de APP y sus respectivos riesgos de cambio de divisas.		Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero.	INCLUSIÓN: De empresas que no cotizan en la bolsa de valores.
	Precios fijados, políticas de distribución, concesión de licencias o acuerdos.			Esto se incluye en análisis de las funciones
	Contratos financieros			
	Copia (en el idioma oficial) de los contratos escritos que incluyan los términos contractuales de las operaciones, aclarando si se trata de cuentas por cobrar o por pagar.		Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y sus empresas relacionadas, residentes en México o en el extranjero.	INCLUSIÓN: para evitar litigios por diferencias en traducción.
	Procedimientos contables aplicados en la empresa, presupuestos, informes de rentabilidad, proyecciones, planes de negocio, y líneas de productos o segmentos de negocios a nivel mundial.			INCLUSIÓN: para hacer un análisis más objetivo.
Análisis de mercado				
A. Contexto macroeconómico ecuatoriano (incluye el desarrollo de la economía local, aspectos políticos relevantes que afecten el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente.)				INCLUSIÓN (*)
B. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial	Antecedentes de las operaciones de la empresa a nivel mundial	Antecedentes de las operaciones de la empresa a nivel mundial		INCLUSIÓN (*)
C. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local (del sector o actividad económica a la que pertenecen las operaciones)	Principales actividades del sector, tendencias de la industria	Principales actividades del sector, tendencias de la industria		INCLUSIÓN (*)
D. Comportamiento de la demanda tanto local como mundial (incluye evolución de mercado, precios, aspecto socio - económicos ligados al sector, competencias)	Análisis económico de la industria sobre: prácticas de fijación de precios, funciones económicas realizadas en los mercados, y áreas geográficas cubiertas por la solicitud de APP.	Análisis económico de la industria sobre: prácticas de fijación de precios, funciones económicas realizadas en los mercados, y áreas geográficas cubiertas por la solicitud de APP.		INCLUSIÓN (*)
	Información sobre la competencia del contribuyente, las transacciones no controladas, las líneas de negocio o los tipos de empresas comparables.	Información sobre la competencia del contribuyente, las transacciones no controladas, las líneas de negocio o los tipos de empresas comparables.		INCLUSIÓN (*)
Análisis económico				
A. Detalle y cuantificación de las operaciones realizadas con partes relacionadas				INCLUSIÓN (*)
B. Selección del método más apropiado indicando las razones y fundamentos por los cuales no se lo consideró como el método que mejor refleja el principio de plena competencia.	Explicación de método de precios de transferencia propuesto y de por qué es el mejor, incluyendo cualquier ajuste aplicado para hacer comparables los resultados.	Explicación de método de precios de transferencia propuesto y de por qué es el mejor, incluyendo cualquier ajuste aplicado para hacer comparables los resultados.	El método o métodos propuestos por el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones involucradas en la consulta.	INCLUSIÓN (*)
C. Selección del indicador de rentabilidad según método seleccionado				INCLUSIÓN (*)
	Descripción de todos los supuestos críticos pertinentes, esto es, de hechos que sean relevantes para el método de precios de transferencia propuesto, ya sea en relación con el contribuyente, un tercero, una industria o negocio y las condiciones económicas.	Descripción de todos los supuestos críticos pertinentes, esto es, de hechos que sean relevantes para el método de precios de transferencia propuesto, ya sea en relación con el contribuyente, un tercero, una industria o negocio y las condiciones económicas.	Los criterios y demás sustentos que demuestren que el método es aplicable.	INCLUSIÓN: son necesarios para definir el marco de referencia de la absolución.

Continua ...



ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL CONTENIDO DEL INFORME DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DEL ECUADOR Y LA INFORMACIÓN SOLICITADA A NIVEL MUNDIAL PARA CELEBRAR APP'S O CONSULTAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
ANÁLISIS DE INCLUSIÓN O DESCARTE PARA EL CONTENIDO DE LA CONSULTA DEL CONTRIBUYENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.

Contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia (IPT)	Información solicitada en Estados Unidos para celebrar APP's.	Información solicitada a nivel mundial para aplicar APP's	Información solicitada en México para absolver consultas	Análisis de inclusión o descarte en el IPT para absolver la Consulta
D. Detalle de los comparables seleccionados para la aplicación del método utilizado. E. Detalle de los elementos, la cuantificación y metodología utilizada para la realización de los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados. F. Detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones para desecharlos. G. Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables. H. Establecimiento de las medidas y del rango de plena competencia.	Explicación detallada de la investigación efectuada y los criterios utilizados para identificar y seleccionar empresas comparables independientes, la lista de potenciales comparables y las razones de su aceptación o rechazo.	Explicación detallada de la investigación efectuada y los criterios utilizados para identificar y seleccionar empresas comparables independientes, la lista de potenciales comparables y las razones de su aceptación o rechazo.	Información sobre operaciones o empresas comparables, y de los ajustes razonables efectuados.	INCLUSIÓN (*)
			Información financiera y fiscal de los ejercicios sobre los que se consulta, con los resultados de aplicar el o los métodos propuestos.	INCLUSIÓN: tener resultados proyectados para tomar una mejor decisión.
I. Estado de Situación y de Resultados de empresas comparables e información descriptiva	Datos financieros de los comparables independientes seleccionados. Adjuntar los datos financieros y fiscales de los tres años anteriores al año que cubre el APP, indicando la fuente de datos.	Datos financieros de los comparables independientes seleccionados. Adjuntar los datos financieros y fiscales de los tres años anteriores al año que cubre el APP, indicando la fuente de datos.		INCLUSIÓN (*)
	Una descripción de los métodos relevantes de contabilidad financiera aplicados por las empresas y que tienen una repercusión en el método de precios de transferencia propuesto.			INCLUSIÓN: tener resultados proyectados para tomar una mejor decisión.
	Una explicación de las diferencias contables pertinentes financieras y fiscales entre los EEUU y los países extranjeros.			INCLUSIÓN: tener resultados proyectados para tomar una mejor decisión.
	Se debe hacer mención de los APP's con sentencias de las Administraciones Tributarias extranjeras, relativas a las transacciones cubiertas por la propuesta y, si lo solicita el Programa de APP, las copias de esas resoluciones.		Descripción de los puntos importantes en el caso de que exista una resolución de la autoridad competente o una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes.	INCLUSIÓN: tener resultados proyectados para tomar una mejor decisión.
	Descripción de todas las declaraciones realizadas, previas y actuales al examen, en apelaciones, juicios, o ante la autoridad competente, con respecto al método de precios de transferencia propuesto, incluida una explicación del contribuyente y la posición del Gobierno y cualquier resolución al respecto.		Indicar si las personas relacionadas residentes en el extranjero, están siendo sometidas a fiscalización por precios de transferencia en sus países, o si se encuentran en un curso un proceso administrativo o fiscal.	INCLUSIÓN: tener resultados proyectados para tomar una mejor decisión.
J. Conclusiones sobre si cumple el principio de plena competencia.				INCLUSIÓN (*)

Se debe indicar que el motivo por el que se hace la comparación tomando como referencia el contenido del IPT en Ecuador es porque se considera importante que, siguiendo la práctica de otros países, entre los requisitos para presentar la consulta previa de precios de transferencia, se incluya que el contribuyente que lo solicite debe haber presentado el IPT del año anterior o en su defecto del año al que se refiere la consulta, lo que sea más práctico, de esta manera también se estaría limitando la posibilidad de consultar a los



contribuyentes que tengan operaciones por montos superiores a cinco millones de dólares americanos.

En la última columna del cuadro anterior puede verse las palabras “inclusión” o “descarte”, esto se debe a que se ha considerado importante categorizar la información considerando el grado de relevancia que tendría para el análisis de la operación que será cubierta con la consulta previa, con el fin de seleccionar aquella información que formará parte de la propuesta que se planteará más adelante.

1.4. Análisis de los procedimientos para la ejecución de los mecanismos previos de precios de transferencia y de los aspectos que se detallan en los documentos finales.

1.4.1. Procedimientos básicos para el desarrollo de mecanismos previos de precios de transferencia.

Considerando que el éxito de la aplicación de cualquier mecanismo está en función del grado de eficiencia con el que se planteen los programas y procedimientos que deben cumplirse para su ejecución, se ha creído importante con este trabajo también proporcionar la información sobre las prácticas actuales de los países con mayor experiencia en la aplicación de mecanismos previos de precios de transferencia, y aportar con una propuesta sobre procedimientos básicos que deben cumplirse para la puesta en práctica de la consulta previa de precios de transferencia.



a) Acuerdos Previos de Precios de Transferencia

a.1) Estados Unidos

A continuación se describen los principales procedimientos que se siguen como parte del programa de APP, según consta en el Procedimiento Tributario No. 2006-9 del IRS:

i. Reunión preliminar:

En la sección 3 consta que un contribuyente puede solicitar al programa de APP una reunión preliminar para discutir de manera informal la idoneidad de un APP, sobre la información y la documentación, así como sobre el análisis y otros aspectos que requiera el IRS para tomar una decisión sobre una solicitud de APP, así puede discutirse sobre las operaciones incluidas, los métodos de precios de transferencia que podrían aplicarse, los problemas que pueden presentarse, y el nivel de probabilidad de celebrar un acuerdo entre las autoridades competentes; también, se definirá el calendario de trabajo del programa de APP, así como sobre la coordinación y evaluación de la solicitud. Las reuniones preliminares son recomendables para garantizar un uso eficiente de los recursos de los contribuyentes, al permitir que la solicitud de APP sea presentada apropiadamente.

Esta reunión puede ser concretada a nombre del contribuyente, su representante o de manera anónima, si se identifica tiene la ventaja de que participarán los representantes de la División de impuestos que tienen delegación para responder, así como los representantes de Apelaciones y los de las oficinas de la División de Abogados. Así mismo, en el caso de una reunión preliminar relacionada con una solicitud de APP bilateral, podrá asistir un analista de la autoridad competente. Por otro lado, el contribuyente deberá informar al programa de APP si transacciones similares a las cubiertas por la propuesta de APP son actualmente objeto de examen por una del IRS.



ii. Presentación Preliminar de solicitud de APP:

Un contribuyente debe enviar, al menos una semana antes de la reunión preliminar, una breve petición a la oficina del programa de APP, indicando los nombres de las personas que asistirán por parte del contribuyente a dicha reunión, con un resumen y descripción de los temas a ser tratados.

iii. Contacto inicial:

Una vez recibida la solicitud de APP, un representante del programa de APP se comunicará con el contribuyente o su representante para discutir todas las cuestiones preliminares del programa de APP, y si es necesario, para solicitar información o documentos adicionales con el fin de iniciar el procesamiento de la solicitud. Lo requerido adicionalmente deberá ser presentado junto con la declaración de perjurio, en la fecha indicada por el programa de APP, misma que podrá ser objeto de prórroga.

iv. La conformación del equipo de APP y la definición de funciones:

Luego de recibida la solicitud de APP sustancialmente completa, el Director del programa de APP designará un jefe del equipo de APP, quien será escogido generalmente de entre los funcionarios del programa de APP que asistieron a la reunión preliminar. El jefe del equipo organizará su equipo de trabajo, mismo que podrá estar conformado por: un economista del programa de APP y/o un economista de la División de Servicios Operativos, un auditor de medianas y grandes empresas internacionales, un abogado de la División Jurídica y, en los casos bilaterales o multilaterales, un analista de la autoridad competente; y, en algunos casos, participarán también un asesor técnico de medianas y grandes empresas internacionales, el gerente de auditores internacionales, y otros miembros del personal de la División de Servicios Operativos que conozcan al contribuyente. Si el APP o la renovación de APP afecta a los años sujetos a apelaciones participarán también los oficiales de apelaciones.



El equipo de APP tendrá como funciones: Si es un APP bilateral o multilateral, elaborar una propuesta que se pueda recomendar para su aprobación, consultando con el contribuyente y de conformidad con la posición de la autoridad competente de la Administración Tributaria extranjera; y, si es un APP unilateral, hacer todos los esfuerzos, en coordinación con la Administración Tributaria, para desarrollar una propuesta que pueda ser planteada por el programa de APP para la aprobación del delegado del Jefe Jurídico de asuntos internacionales.

v. Examen de las solicitudes de APP:

En la sección 6 del Procedimiento Tributario No. 2006-9, se señala que la tramitación de una solicitud de APP, sigue dos caminos, uno si la solicitud es para un APP bilateral o multilateral, y otro si es para un APP unilateral, sin embargo, el programa contempla en cualquiera de los casos la realización de:

- Auditoria o revisión profunda (due diligence) de la propuesta, misma que no implica un examen o inspección de los libros de los contribuyentes y de los registros contables.
- Discusión y redacción del acuerdo.

El cumplimiento de estas etapas del proceso de APP contempla los siguientes aspectos:

- El equipo de APP organizará una reunión inicial con el contribuyente dentro de los 45 días de la asignación de un jefe del equipo de APP, con el propósito de revisar conjuntamente los hechos, así como para discutir y aclarar ciertas cuestiones y llegar a un acuerdo sobre el alcance y la naturaleza de la auditoria que realizará el equipo de APP respecto de la propuesta.
- En la reunión inicial se definirá el plan de trabajo, al que se ajustaran el personal de IRS y el contribuyente. Para garantizar esto, ambas partes



(jefe del equipo de APP y el representante del contribuyente) firmarán un acta.

- El plan debe contemplar cuestiones planteadas producto del examen inicial de la solicitud realizado por el equipo de APP, así como otros temas importantes, así se incluyen: la información adicional que debe presentar el contribuyente; el lugar fijado para las inspecciones y entrevistas; el cronograma de evaluación de la información por parte del IRS; fechas para la realización de las reuniones, mismas que deberán ser acordadas en la reunión inicial y establecidas en el plan para reducir al mínimo los retrasos producto de la necesidad de coordinación de horarios; y, la presentación al Director del APP de la posición de negociación o acuerdo recomendado por la autoridad competente extranjera, en el caso de APP's bilaterales o multilaterales.
- El contribuyente, una vez iniciado formalmente el proceso, sugiere el método, de entre los que están establecidos en la sección 482 del Código de Impuestos, en base a los hechos y circunstancias del caso.
- El contribuyente presenta la documentación que pruebe la razonabilidad del método sugerido, que incluya descripciones de la industria, del sector, de los mercados geográficos y de los países involucrados, también debe presentar información sobre empresas independientes que cumplan los criterios de comparabilidad requeridos en precios de transferencia.
- En las sucesivas reuniones se estudiará la aplicabilidad de dicho método, *"confiriendo al acuerdo la flexibilidad suficiente para absorber el impacto de los ciclos económicos futuros"*¹⁰⁰, para ello la Administración Tributaria estudiará toda la información disponible y si es necesario

100

http://aduananews.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=208:importacion-valor-de-mercaderia-aduana-vs-dgi&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54. Dr. Fernando Marcelo Pierrri. *DISPARIDAD DE CRITERIO EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE – POSIBLE SOLUCIÓN ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS*. Doctrinas - Archivo doctrinas. Importación - Valor de mercadería – Aduana vs D.G.I. Miércoles, 01 de Octubre de 2003. (fecha consulta: 31 de agosto de 2010)



solicitará al contribuyente la información y aclaraciones que considere pertinentes.

- Si se acepta el método, se establece el rango dentro del que deben fluctuar los márgenes para que cumplan el principio de plena competencia, y se analiza la incidencia para las otras Administraciones Tributarias. El rango se justifica puesto que no se espera que las circunstancias económicas permanezcan inalterables.
- La hora prevista para la finalización del análisis y discusión de los temas importantes dependerá en cierta medida de la amplitud y complejidad de cada caso en particular. En el caso de las solicitudes de APP's bilaterales o multilaterales, será el IRS quien negociará con la autoridad competente de los otros países en base a los tratados, e incluso será quien resuelva los casos complicados para reducir al mínimo los tiempos de ejecución.
- Con el objeto de cumplir con el plan, se busca superar cualquier inconveniente o dificultad, si es necesario con ayuda del Director del programa de APP, para garantizar que las acciones sigan su curso sin contratiempos, y en el caso de que el contribuyente persista en su incapacidad de cumplir con el plan, el programa de APP puede considerarlo como una causa para dar por retirada la solicitud de APP, y si el contribuyente desea que sigan tratando la solicitud de APP, deberá volver a presentar la solicitud y pagar una nueva cuota de usuario del programa de APP. El plan de trabajo de APP mantendrá cierta flexibilidad, de tal manera que permita al equipo de APP y al contribuyente solicitar que se ajusten algunas fechas claves, debiendo definirse esto por acuerdo mutuo y por escrito.
- Si el proceso de APP no ha concluido en la fecha especificada en el plan, el jefe del equipo de APP y el contribuyente deben presentar al Director de APP un informe de la situación en conjunto, o informes



separados en el caso que estén en desacuerdo, explicando las cuestiones sustantivas o de procedimiento que causaron el retraso y especificando qué proponen las partes para resolver las cuestiones pendientes y concluir el caso en un plazo razonable. Si el caso no ha concluido en la nueva fecha establecida, se realizará una reunión conferencia para evaluar su estado, con el propósito de que las partes lleguen a un acuerdo sobre cómo el caso será resuelto. El Jefe Jurídico del otro país, puede participar en las reuniones si el caso no se resuelve de manera satisfactoria en el momento oportuno.

vi. Ejecución del APP:

Con la firma del APP, por parte del Director del programa de APP y del contribuyente o su representante, se entenderá aprobado el APP y, por lo tanto, culminado el proceso de APP.

vii. Retiro de la Solicitud:

El contribuyente podrá retirar la solicitud en cualquier momento antes de la ejecución del APP, sin embargo, la cuota de usuario no será restituida al contribuyente si retira su solicitud de APP después de iniciada la diligencia.

viii. Rechazo de la Solicitud:

El programa de APP puede desistir de aceptar la solicitud de APP o de ejecutar un APP después de que una solicitud ha sido aceptada y se ha iniciado el proceso, en este caso el IRS conservará la cuota de usuario, esto es, no la devolverá, a no ser que el programa de APP determine que tal acción es apropiada dadas las circunstancias. Si el programa de APP se propone



rechazar una solicitud de APP, el contribuyente tendrá el derecho de reunirse con el Director del programa de APP.

ix. Examen de la aplicación del APP:

Respecto de las operaciones incluidas en el APP, en el Procedimiento Tributario No. 2006-9, consta que el IRS, en aplicación de la sección 482, limitará el examen del impuesto a la renta de sociedades por el año cubierto por el APP, a lo que se señala a continuación:

- Verificar el cumplimiento de los términos y condiciones de la APP;
- Validar las declaraciones relevantes del informe anual;
- Corregir de los datos y cálculos realizados para aplicar el método de precios de transferencia,
- Verificar el cumplimiento de las hipótesis básicas, y
- Que los resultados sean producto de la aplicación del método de precios de transferencia establecido en el APP.

La División del Servicio de Operaciones deberá comunicar al Director del programa de APP si el contribuyente no ha cumplido con todo lo antes señalado, y luego del análisis y discusión con el Asesor Jurídico del otro país participante podrán decidir no aplicar los términos del APP, o revisarlo, cancelarlo o revocarlo.

La División del Servicio de Operaciones podrá auditar por precios de transferencia y proponer ajustes a los resultados de operación de los contribuyentes sin que afecten a la validez o aplicabilidad del APP, esto es, respecto de las operaciones no cubiertas por el APP, y se determinará el impuesto adicional resultante o el reembolso de cualquier sobre pago de impuestos, estos ajustes y diferencias de impuestos pueden ser impugnados por el contribuyente, por la vía administrativa o judicial. En su declaración el



contribuyente deberá incluir los ajustes de auditoría para la aplicación de los métodos de precios de Transferencia y, en el caso de que corresponda, deberá realizar los ajustes primarios, secundarios y correlativos del APP.

x. Revisión del APP:

Un APP puede ser revisado o modificado por común acuerdo de las partes, el Jefe Jurídico del otro país participante podrá aceptar la revisión del APP en lugar de cancelarlo o revocarlo, en cuyo caso se indicará la fecha de vigencia de la versión revisada del APP.

En el caso de que se convenga en revisar un APP bilateral o multilateral, el equipo de APP presentará la versión revisada del APP a la autoridad competente de EEUU para obtener el consentimiento de la autoridad competente extranjera, en el caso de que ésta se niegue a aceptar la revisión del APP, o si las autoridades competentes no se ponen de acuerdo, el Director del programa de APP y el contribuyente podrán comprometerse a: (a) aplicar los APP's existentes, (b) aplicar la revisión del APP o las revisiones posteriores, o (c) pedir al El Jefe Jurídico del otro país participante que se cancele el APP a partir de una fecha acordada. Si el Director del programa de APP y los contribuyentes no pueden ponerse de acuerdo sobre cómo proceder, el Jefe Jurídico del otro país participante, cancelará el APP en cumplimiento de la sección 11.06.

xi. La revocación o cancelación del APP:

El Jefe Jurídico del otro país participante puede revocar el APP si se evidencia fraude o mala conducta del contribuyente en relación con el APP, incluyendo la malversación o el ocultamiento de hechos, en la solicitud de APP y en la información entregada posteriormente, como es el caso del informe anual, o por la falta de buena fe en el cumplimiento de los términos y condiciones del



APP. En cambio, podrá cancelar el APP por falsedad, error sobre un hecho material, no presentación de un informe anual a tiempo, o la falta de buena fe en el cumplimiento de los términos y condiciones del APP, además, a menos que las partes se comprometan a revisar el APP, cancelará el APP en el caso de un fallo de un supuesto crítico, o un cambio importante en la jurisprudencia, legislación, Reglamento, o tratado.

Para los propósitos de esta sección, el Jefe Jurídico del otro país participante considerará los hechos materiales si, por ejemplo, el conocimiento de éstos habría resultado en una diferencia significativa en los términos y condiciones del APP. En cuanto a los informes anuales, el Jefe Jurídico del otro país participante considerará los hechos como materiales si, por ejemplo, el conocimiento de ellos diera lugar a una asignación materialmente diferente de los ingresos, deducciones o créditos que los reportados en el informe anual o al incumplimiento de esa hipótesis. El Jefe Jurídico del otro país participante puede desistir de la cancelación del APP si el contribuyente puede demostrar satisfactoriamente su buena fe y causas razonables y está de acuerdo a los ajustes propuestos para corregir la falsedad, el error sobre un hecho material, la falta de un hecho material, o la falta de cumplimiento.

Si el Jefe Jurídico del otro país participante revoca un APP, esta revocatoria aplica desde el primer día del primer año fiscal cubierto por el APP y desde esa fecha el IRS podrá: (a) determinar diferencias por impuesto a la renta; (b) negar la condonación; (c) no permitir la condonación de los contribuyentes sin un acuerdo mutuo o ajustes correlativos; (d) revocar el APP como un "caso flagrante" con el fin de negar al contribuyente un crédito tributario por impuestos pagados en el extranjero, y (e) no poner a la orden las disposiciones unilaterales de ayuda. El IRS tratará de coordinar las acciones contra la revocación de un acuerdo bilateral o multilateral de APP con la autoridad competente extranjera.

Si el Jefe Jurídico del otro país participante, anula el APP, la cancelación normalmente se remite a principios del año en el que los supuestos críticos son



inoperativos, o al comienzo del año al que se refiere la falsedad, el error sobre un hecho material, la falta de un hecho material, o el incumplimiento. Sin embargo, si los resultados de una cancelación obedecen al cambio en la jurisprudencia, estatuto, reglamento, o tratado, la cancelación normalmente se remite de nuevo al principio del año que contiene la fecha efectiva del cambio en la jurisprudencia, estatuto, reglamento o tratado.

A partir de la fecha efectiva de la cancelación, el APP no tiene validez ni efectos en relación con el IRS y el contribuyente, para los propósitos del Impuesto a la renta de EEUU. El IRS tratará de coordinar las acciones relativas a la cancelación de un APP bilateral o multilateral con la autoridad competente extranjera.

xii. Modificación del APP:

Por otro lado los APP pueden ser revisados o eliminados si se evidencia que cambiaron significativamente las circunstancias económicas, producto de que la economía es cíclica, teniendo un período de cuatro años para hacer las revisiones y, por lo tanto, para la validez del acuerdo, cubriendo el año en curso y tres posteriores, pudiendo renovarse en los mismos términos si las condiciones no han cambiado, a través de un procedimiento abreviado.

xiii. Renovación del APP:

En la sección 12 del Procedimiento Tributario No. 2006-9 se indica que un contribuyente debe presentar la solicitud de renovación de un APP nueve meses antes de la expiración del plazo del APP, y en esta solicitud puede aplicar los mismos procedimientos de la primera solicitud de APP, de esta manera simplifica la preparación y la evaluación de la solicitud de renovación de APP, sin embargo, a los contribuyentes se les recomienda que soliciten una



reunión preliminar para discutir con el programa de APP la idoneidad de los requisitos de presentación simplificada.

El programa de APP tratará de agilizar el trámite de renovación del APP, siendo esto posible si el contribuyente prueba que: la ley y la política aplicada es la misma del APP vigente, que no existen diferencias sustanciales entre el método de precios de transferencia de la propuesta de renovación y el aplicado en el APP actual, que los hechos y las circunstancias no han cambiado desde que la partes accedieron a aceptar el actual APP y, para los APP's bilaterales, el que las consideraciones del año pasado no incidieron en el método de precios de transferencia del actual APP.

Si se cumple lo anterior, el equipo de APP inicia el proceso de evaluación para la renovación del APP considerando la aplicabilidad continuada del APP existente, el uso de comparables se actualizará según proceda. El equipo de APP dará mayor importancia a si los hechos y las circunstancias cambiaron y se esforzará para simplificar el proceso de renovación, concretándose a analizar la aplicabilidad del método de precios de transferencia a los datos actuales, considerando los informes anuales del APP para ver si reflejan la necesidad de modificar el método de precios de transferencia. El programa de APP hará sus mejores esfuerzos para asesorar a los contribuyentes en una reunión preliminar si un proceso de renovación de APP es posible.

a.2) Canadá

Las etapas que conlleva el proceso de APP son:

i. Reunión preliminar:

Se realizan reuniones previas para analizar la factibilidad de firmar o no un acuerdo, éstas deben llevarse a cabo dentro de los 180 días posteriores a la



terminación del primer período a ser cubierto por el APP, de lo contrario éste no será cubierto. Esta reunión es efectuada entre el contribuyente y los funcionarios de la Administración Tributaria y tiene como finalidad el analizar y establecer la idoneidad del APP, así como para discutir de manera informal sobre el APP y los elementos considerados en la propuesta, incluso puede conocerse la posibilidad de que se acepte la solicitud de APP.

ii. La solicitud preliminar de APP:

La solicitud de APP debe ser entregada al menos con dos semanas de anticipación a la reunión preliminar, y para que la Administración Tributaria pueda entregar la información confidencial a tiempo a los responsables de la empresa estos deberán tener las autorizaciones correspondientes.

iii. Revisión de la solicitud de APP:

Para decidir si se inicia la revisión de un APP, la Administración Tributaria evalúa si se cumplen factores como: certeza de que la transacción va a efectuarse; que el contribuyente pertenece a un sector importante, esto porque las conclusiones del APP firmado pueden ser aprovechadas en otras empresas de la misma industria; que exista un CDI en vigor con el otro país involucrado; que este país esté interesado en realizar un APP bilateral; entre otros aspectos.

Para el proceso de revisión de la propuesta de APP es posible que se establezca que se requiere que el contribuyente sea representado por un experto, en cuyo caso la empresa cubrirá los costos, este experto deberá ser seleccionado por la Administración Tributaria, el contribuyente y por la Administración Tributaria extranjera participante, y será el encargado de hacer el análisis del método propuesto y elaborará un informe y conclusiones, sin embargo este informe no será vinculante para las partes, e incluso la Administración Tributaria tendrá pleno poder para revisar el informe y la documentación de soporte.



iv. La carta de aceptación:

La Administración Tributaria de Canadá confirmará la aceptación de acuerdos bilaterales (BAPA´s), multilaterales (MAPA´s) o unilaterales (APP´s) mediante el envío de una carta de aceptación, esto en el plazo de 45 días después de recibida la solicitud, en ésta se indicará la tasa a pagar y los otros términos en los cuales se enmarcará el proceso de APP.

Concretado lo anterior, se asignará un equipo multidisciplinario (contador/auditor, economista, abogado) dirigido por un oficial a cargo para que se ponga al frente del caso, quien se contactará con el contribuyente dentro de los 30 días de recibida la comunicación remitida por parte del contribuyente en respuesta a la carta de aceptación de la Administración Tributaria, para solicitar cualquier aclaración sobre la solicitud de APP. El oficial del caso será el encargado de coordinar el flujo de información entre el equipo, la empresa y las empresas no residentes, y en el caso de los BAPA´s o MAPA´s, con las autoridades fiscales de los otros países. Se debe aclarar que la información que se genere durante el proceso podrá ser transmitida vía correo electrónico si, a más de la documentación de los funcionarios responsables, se adjuntan las autorizaciones para la transmisión electrónica de datos.

v. Presentación del contenido de la propuesta de APP:

En esta etapa el contribuyente propone el método a aplicar y entrega la documentación que justifique el planteamiento.

vi. Examen preliminar de la propuesta de APP y definición del plan de trabajo:

Luego de que el equipo de trabajo haya revisado la propuesta de APP presentada por el contribuyente, el oficial del caso se reunirá con el representante de la empresa y planteará un plan de trabajo, y si fuese BAPA o



MAPA también se la presentará a las otras autoridades competentes, posteriormente, podrán realizarse otras reuniones entre el contribuyente y el oficial encargado para revisar el avance y estado del APP. El contribuyente debe informar si la empresa extranjera está domiciliada en un país con el que Canadá tiene firmado un CDI, y si se desea que la autoridad competente de Canadá solicite a la del otro país un BAPA o MAPA.

El contribuyente tendrá que demostrar la coherencia del método de precios de transferencia propuesto, mediante un análisis aplicado a los tres últimos años o al ciclo económico más reciente. Cualquiera que sea el período utilizado el contribuyente deberá explicar porqué se escogió dicho período, y esto será analizado después de la reunión preliminar para determinar la alternativa más apropiada.

Una vez concluido el trabajo de análisis de la propuesta de APP la Administración Tributaria le informará al contribuyente de su posición, esto generalmente se da en el plazo de 12 meses de presentada la solicitud de APP, sin embargo este plazo variará dependiendo de la disponibilidad del contribuyente para colaborar con la entrega de la información solicitada, así como de las empresas extranjeras cubiertas por el APP.

vii. Retiro o rechazo (negativa) de la solicitud:

La autoridad fiscal puede considerar conveniente el negarse a aceptar una solicitud de APP unilateral, pero una vez iniciada podrá negarse a concluir el APP en circunstancias extraordinarias, en cualquier caso se informarán las causas y se expondrán alternativas. Así también, el contribuyente puede en cualquier momento retirar su solicitud de APP y ninguna de las partes tendrá obligaciones para con la otra, en este caso no será aplicable la disposición sobre "Uso, Divulgación y Protección de la Información" respecto de la información que haya entregado el contribuyente hasta ese momento.



viii. Negociaciones:

Ni el contribuyente ni las empresas extranjeras cubiertas por el APP intervendrán en las negociaciones con las otras Administraciones Tributarias participantes, sin embargo deberán estar disponibles para responder a cualquier consulta de cualquiera de las Administraciones Tributarias. En el caso de una solicitud de BAPA se buscará concluir el procedimiento de negociación con la otra Administración Tributaria participante en el plazo de 30 días, luego de lo cual se concluirá el APP unilateral con el contribuyente en un plazo de 60 días desde la firma del BAPA.

ix. Firma del APP:

Puede plantearse la necesidad de resolver controversias en cualquier momento del proceso de APP, pero una vez que se ha firmado el APP, éste no puede ser impugnado, no así los ajustes que si pueden ser impugnados por el contribuyente.

x. El examen de la aplicación del APP:

La Administración Tributaria Canadiense realizará fiscalizaciones periódicas, sin que ello implique se pueda aplicar un método de precios de transferencia distinto, la finalidad de estos controles será la de verificar el correcto cumplimiento de las condiciones y circunstancias establecidas en el APP, así como de la validez del informe: Dependiendo de lo que se evidencie el APP podrá ser cancelado o renovado.



xi. La revisión del APP:

La Administración Tributaria Canadiense analizará el informe anual presentado por el contribuyente para establecer si se cumplieron apropiadamente los términos del APP, pudiendo requerir hacer consultas al contribuyente y a las otras Administraciones Tributarias participantes, para evaluar si la aplicación va de acuerdo con las explicaciones y con la información proporcionada, de lo contrario podrá proponer ajustes, así como la revisión o cancelación del APP.

Adicional a los ajustes de precios de transferencia que puedan derivarse de la aplicación del APP, se realizarán ajustes compensatorios para corregir errores matemáticos o de cálculo del rango de plena competencia, mismos que serán notificados por la otra Administración Tributaria a la empresa relacionada del exterior, en cuyo caso el contribuyente deberá notificarlo en el plazo de 90 días a la Administración Tributaria Canadiense, así al hacer la declaración de impuesto a la renta deberá considerarse todos los ajustes compensatorios. El plazo para el pago de ajustes compensatorios será de 180 días desde la fecha de vencimiento del pago del impuesto, pudiendo la Administración Tributaria Canadiense, en caso de incumplimiento, proceder a cancelar el APP.

xii. Revocatoria del APP:

Se dará en caso de que:

- Se ha producido un incumplimiento de un supuesto crítico;
- Se ha producido un cambio en la ley, o una disposición de un tratado sobre impuesto a la renta, o cualquier asunto cubierto por el APP;
- Se ha producido un cambio material en las circunstancias, o
- La Administración extranjera participante establece que el APP unilateral Canadiense no es consistente con su APP, o cuando éste ha sido revisado, cancelado o revocado.



El contribuyente podrá también solicitar la revisión del APP y, una vez de acuerdo, se firmará la revisión del APP, si el contribuyente no firma, la Administración Tributaria Canadiense podrá cancelar el APP. El APP revisado será puesto a consideración de la otra Administración Tributaria participante, en el caso de que se haya celebrado un BAPA o un MAPA.

xiii. Cancelación del APP:

El APP puede ser revisado o cancelado si se comprueba que durante el período de vigencia de éste se produjo algún incumplimiento, siendo importante que se notifiquen a tiempo los errores de aplicación del APP para que no sean tomados como incumplimientos, detallando los supuestos críticos que incidirían en un fracaso del APP. Por otro lado, una revisión puede darse en el caso de que las circunstancias en las que se basó la celebración del APP cambien, en caso contrario tendrá que cancelarse. Entonces, la Administración Tributaria Canadiense podrá cancelar un APP si se demuestra que:

- El contribuyente o las empresas extranjeras han cometido un error, falsedad u omisión en el APP en la solicitud de presentación del APP, los correspondientes informes de la APP, o APP posteriores de renovación, o en el suministro de información pertinente, y que tengan un efecto material en la liquidación del impuesto a la renta.
- El contribuyente o las empresas extranjeras no cumplieron con los términos o condiciones del APP;
- La Administración extranjera participante establece que el APP unilateral Canadiense no es consistente con su APP, o éste ha sido revisado, cancelado o revocado.
- Se ha producido el incumplimiento de un supuesto crítico;
- Se ha producido un cambio en la ley, tratado o disposición sobre impuesto a la renta, modificando el tratamiento de cualquier asunto cubierto por el APP;



- Se ha producido un fallo al celebrar o firmar una revisión APP, PABA o MAPA.

Si se cancela un APP se le informará al contribuyente por escrito indicando los motivos de la cancelación, así como a las otras Administraciones Tributarias participantes. La cancelación por lo general se hará efectiva a partir del comienzo del primer año fiscal cubierto, suspendiendo desde ese momento sus efectos, quedando las operaciones antes cubiertas por el APP sujetas a las disposiciones de la Ley y los convenios que apliquen.

xiv. La revocación del APP:

Se producirá por las tres primeras circunstancias de la cancelación y el procedimiento será el mismo en cuanto a la comunicación y a la fecha en que se considera revocado, y en este caso como no celebrado.

xv. Renovación del APP:

Vencido el plazo de vigencia del APP, se reunirán la Administración Tributaria y el contribuyente para analizar la posibilidad de su renovación, para que se retroalimenten mutuamente y que hagan los cambios que sean pertinentes para que el procedimiento tenga mejores resultados.

La solicitud y el procedimiento de renovación del APP será igual que para el APP inicial, y el plazo será a más tardar nueve meses antes de que termine el último año cubierto por el APP. Se analizarán los hechos y circunstancias, el alcance de la solicitud y la complejidad de la petición de renovación, las hipótesis básicas, los resultados de los últimos APP's. Se procederá a renovar en el caso de que se mantengan las circunstancias del APP anterior, y si se han cumplido con los términos y condiciones. También se negociará la renovación del PABA o MAPA relacionado ante la autoridad competente de los



otros países participantes, en base al procedimiento amistoso previsto en los tratados.

a.3) Unión Europea

A continuación se expone en qué consisten las cuatro fases de los APP planteadas en las Directrices de la UE: ¹⁰¹

i. Fase preliminar/solicitud informal:

En esta fase el contribuyente deberá proporcionar a la Administración Tributaria la información suficiente y apropiada para que se haga una correcta evaluación sobre actividades, transacciones y contribuyentes que serán cubiertos, así como países involucrados, metodología seleccionada, períodos que se espera sean cubiertos. Si son varios los países involucrados, el contribuyente deberá acudir a cada una de ellos y facilitarles la misma información, así también en esta etapa las Administraciones Tributarias podrán ser consultadas.

En esta fase suele darse el acercamiento del contribuyente de forma anónima, por lo que en esta los acuerdos no pueden ser vinculantes, pero las intenciones del contribuyente deben quedar claras, así como la posición de la Administración Tributaria respecto de la admisibilidad de la solicitud formal, siendo importante que se planteen los temas que serán controvertidos.

ii. Solicitud formal:

Debe ser presentada tan pronto como se haya realizado el encuentro informal, y con suficiente anticipación al período que se quiere cubrir con el acuerdo, y tanto ante la Administración Tributaria en la que pague los impuestos como ante las otras que van a participar en el APP. *“En caso de que estos países*

¹⁰¹ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126038_es.htm. Unión Europea. *Convenio 90/436/CEE. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL)*. 2007. (fecha consulta: 5 de julio de 2010)



apliquen a los APP procedimientos legales o administrativos diferentes, será responsabilidad del contribuyente garantizar que la solicitud se presente en cada caso a su debido tiempo.”¹⁰²

Por otro lado, tan pronto como pueda la Administración Tributaria debe informarle al contribuyente si acepta o no su solicitud, y deberá pedirle la documentación e información necesaria para analizar la solicitud y tomar la decisión que sea pertinente.

iii. Evaluación y negociación del APP:

La evaluación debe permitirle a la Administración Tributaria el plantear las cláusulas y condiciones que sean más apropiadas para el APP., y con la negociación se resolverán las diferencias con las otras Administraciones Tributarias interesadas, antes de exponer al contribuyente las cláusulas y condiciones propuestas. Como puede verse los dos procedimientos son distintos sin embargo a veces resulta oportuno llevarlas a cabo al mismo tiempo. *“Lo importante es que se adopte una estrategia equilibrada para garantizar que la evaluación tenga lugar con la máxima celeridad y que la negociación se inicie en el más breve plazo posible.”¹⁰³*

Entre las Administraciones Tributarias involucradas se definirá quien se encargará de ejecutar el procedimiento, y a la brevedad posible establecerán un calendario para el cumplimiento de ese programa con el fin de celebrar el APP. Para que el APP se concrete en el menor tiempo es importante la colaboración del contribuyente entregando la información oportunamente, y de las Administraciones Tributarias solicitando solo aquello que sea pertinente y concretándose en las evaluaciones que efectúen; además hay que considerar

¹⁰² http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126038_es.htm. Unión Europea. *Convenio 90/436/CEE. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL)*. 2007. (fecha consulta: 5 de julio de 2010)

¹⁰³ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126038_es.htm. Unión Europea. *Convenio 90/436/CEE. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL)*. 2007. (fecha consulta: 5 de julio de 2010)



que la información que obtenga una de las Administraciones Tributarias deberá ser proporcionada a las otras involucradas.

Si como resultado de la evaluación se establece que la solicitud presentada por el contribuyente tiene puntos divergentes, ésta deberá ser analizada con el contribuyente, y la Administración Tributaria procurará que el contribuyente adopte su posición, y del grado de cooperación de las partes dependerá que se llegue a un acuerdo aceptable. Así también, antes de iniciar las negociaciones entre las Administraciones Tributarias, es conveniente que cada una haya elaborado su “*informe de posición*” documento que se lo intercambiarán, de ser necesario, pues les servirá para tener claras las diferencias detectadas sobre las que deberá darse la negociación, proceso que se lo cumplirá en base a un calendario previamente definido por las partes.

iv. Acuerdos formales de APP:

Los acuerdos formales podrán ser bilaterales o multilaterales, y serán celebrados entre las administraciones fiscales interesadas, debiendo contener las cláusulas y condiciones previamente definidas. Lo importante es que éstas proporcionen seguridad a todas las partes interesadas.

a.4) España

El 1 de enero de 2007¹⁰⁴ el gobierno español modificó la Ley así como sus reglamentos, para ajustarse a las nuevas disposiciones de las Directrices de la OCDE, sin embargo lo esencial no cambió, es por ello que se puede decir que los pasos del procedimiento APP son los siguientes:

¹⁰⁴ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



- i. Reunión preliminar con la Administración Tributaria.
- ii. Presentación oficial de la solicitud de la APP.
- iii. Revisión del caso por la Administración Tributaria.

Conforme los lineamientos de la UE, en España tiene lugar el acercamiento inicial, generalmente con carácter anónimo, pero es muy común que los contribuyentes no cuenten con suficiente información para esa etapa.

a.5) Francia¹⁰⁵

Los pasos que deben cumplirse para celebrar un APP son:

- i. Reunión preliminar con la Administración Tributaria.
- ii. Presentación oficial de la solicitud de la APP.
- iii. Revisión del caso por la Administración Tributaria, quien luego informará al contribuyente de su posición, para posteriormente revisar el APP con el contribuyente.
- iv. Para el APP bilateral hay una última fase y es la negociación del APP por las autoridades competentes de los otros estados involucrados.
- v. Redacción y firma del APP, si es unilateral por la Administración Tributaria únicamente, si es bilateral por las autoridades competentes involucradas. En ambos casos, el contribuyente puede aceptar o rechazar la propuesta del APP.

Tal como se mencionan en las Directrices de la UE, en Francia también el primer contacto con la Administración Tributaria puede ser de forma anónima,

¹⁰⁵ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



esto es en la fase preliminar, y el tiempo promedio que transcurre en las negociaciones de APP, suelen ser de 6 a 18 meses si es unilateral, si es bilateral, de 18 a 24 meses.

Esta solicitud debe ser presentada oficialmente, con al menos seis meses de anticipación a que inicie el primer ejercicio que cubrirá el APP, y a petición expresa del contribuyente, realizada en la misma solicitud, podrá cubrir también el ejercicio en el que fue presentada la solicitud. Por otro lado, el APP puede cubrir de tres a cinco años, y en teoría, el APP no puede tener efecto retroactivo. Al vencimiento del tiempo de vigencia del APP éste puede ser renovado, y si no se han dado modificaciones sustanciales a las circunstancias económicas, será más fácil que la primera vez. Por las gestiones de inicio o renovación de APP, los contribuyentes no tienen que hacer pagos a la Administración Tributaria.

a.6) Italia¹⁰⁶

Una vez presentada oficialmente la solicitud de APP, se realizan reuniones posteriores, y una vez revisado por la Administración Tributaria el APP puede ser redactado y firmado. No están definidos los tiempos destinados a cada paso del procedimiento, pero si se establece expresamente que el procedimiento general debe concluirse dentro de los 180 días siguientes a la presentación de la solicitud, independientemente de esto, por la experiencia italiana se conoce que el negociar y concluir un APP puede tomar de 6 a 24 meses.

En Italia también es posible aplicar la primera fase establecida en las Directrices de la UE, que consiste en un acercamiento inicial en forma anónima por parte del contribuyente con el fin de exponer brevemente el caso y conocer

¹⁰⁶ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



el procedimiento para la presentación de la solicitud formal, así como conocer si la Administración Tributaria aceptará revisar la solicitud.

a.7) Alemania¹⁰⁷

Para llevar a cabo el procedimiento de APP, se deben llevar a cabo los siguientes pasos principales:

- i. Presentación y reunión preliminar con la Administración Tributaria.
- ii. Presentación oficial de la solicitud de la APP. Si es bilateral deberá ser presentada en el otro país involucrado.
- iii. Revisión del caso por la Administración Tributaria y consulta con las autoridades fiscales del otro país involucrado.
- iv. Se le solicita al contribuyente información adicional.
- v. La Administración Tributaria notifica a los contribuyentes el tipo de posición adoptada.
- vi. Se redacta y firma el APP. Si es unilateral solo lo firma la Administración Tributaria pero solo si es aceptado por el contribuyente, pero si es bilateral es firmado por las Administraciones Tributarias involucradas y puede ser aceptada o rechazada por el contribuyente. Al momento de que es firmado el APP, el contribuyente debe declarar a su oficina fiscal local que no impugnará en contra de una liquidación del impuesto en base a los resultados del APP.

En Alemania no está planteada la posibilidad de hacer un acercamiento anónimo en la etapa inicial, sin embargo el caso si puede ser discutido en forma preliminar con el fin de evaluar la posibilidad de que se acepte llevar a cabo un procedimiento de APP.

¹⁰⁷ http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (consulta) (fecha consulta: 6 de octubre de 2010)



a.8) Portugal¹⁰⁸

El proceso de desarrollo del APP es el siguiente:

i. Fase preliminar de presentación de la solicitud informal:

En esta fase sólo se proporciona información limitada, el objetivo es obtener una evaluación informal y no vinculante de la Agencia Tributaria respecto de la conveniencia del enfoque de la propuesta de precios de transferencia, así como de la información que se debe presentar con la propuesta, y otras especificaciones para hacer la negociación con las autoridades fiscales extranjeras.

En esta etapa es muy importante llevar a cabo varias reuniones con los contribuyentes, ya que en estas las partes involucradas pueden evaluar el probable éxito del APP, generalmente el 50% de los posibles acuerdos se rechazan en esta etapa. En estas reuniones se debe resolver sobre el enfoque apropiado de la propuesta de precios de transferencia, el nivel de datos y la información que se facilitará conjuntamente con la propuesta, y los aspectos que se negociarán con las autoridades fiscales extranjeras.

Si las autoridades fiscales no emiten ningún tipo de comentario dentro de los 60 días siguientes a la presentación de la solicitud informal, el contribuyente podrá avanzar a la segunda fase y presentar una propuesta formal.

ii. Solicitud formal de APP:

En esta se concreta la presentación efectiva de la solicitud con la propuesta para la celebración de un APP a las autoridades fiscales, y deberá presentar la información que se establece en el Decreto.

¹⁰⁸ Joaquim Sousa. Presentación: *CASE-STUDY ON ADVANCE AGREEMENTS (APAs). PORTUGUESE LEGAL FRAMEWORK*. Dirección General de Impuestos. Dirección de Servicios de Inspección Tributaria. Taller CIAT-OECD sobre "Precios de Transferencia e Intercambio de Información Tributaria", 24 - 27 de agosto de 2010. Quito, Ecuador.



El plazo para la presentación de la propuesta formal es de mínimo 180 días antes del comienzo del año fiscal al que se aplica, por otro lado, en el caso de APP's bilaterales y multilaterales, es condición para que se emita la resolución el que el contribuyente presente una copia de la propuesta a las autoridades competentes de los otros países participantes, para garantizar que, en el momento que comiencen los contactos entre las autoridades competentes de los países, estos acuerdan negociar.

iii. La evaluación y negociación del APP:

En esta fase las autoridades fiscales portuguesas, tras la recepción de la propuesta, hacen una valoración unilateral de la solicitud del contribuyente, y están obligados a informarle si aceptan o no la propuesta, así como a solicitar por escrito información adicional sobre la transacción controlada que se analiza, teniendo un plazo de 60 días desde la presentación de la propuesta para hacerlo.

Las autoridades pueden promover las reuniones con los representantes legales de los contribuyentes para obtener o compartir cualquier información pertinente relativa al acuerdo final, lo que conlleva a que en esta fase del proceso las partes tengan que participar en una negociación. Esta característica de los APP's es más evidente cuando son bilaterales o multilaterales, pues participan las autoridades competentes extranjeras y los contribuyentes en la mesa de negociaciones siendo la finalidad la de obtener un APP.

iv. Elaboración y firma del APP por ambas partes:

Siempre que el contribuyente cumpla con el método, los supuestos críticos, y demás condiciones del APP, las autoridades fiscales portuguesas no realizarán ningún ajuste de precios de transferencia en la transacción controlada durante el plazo de tres años. Una vez vencido este plazo, el contribuyente podrá iniciar un procedimiento similar para renovar la APP. Las autoridades fiscales están



autorizadas para realizar auditorías específicas para vigilar el cumplimiento de los términos y condiciones de la APP.

a.9) Australia

El procedimiento comprende los siguientes pasos¹⁰⁹:

i. Reuniones informales:

Se realizan previamente a la presentación de la solicitud formal, y en ellas el contribuyente puede hacer todas las consultas que requiera y debe exponer lo mejor posible el caso para obtener la información suficiente para presentar la solicitud de manera apropiada, e incluso previo a la reunión deberán entregar la propuesta y el material de apoyo para el análisis, de esta manera se destinará el tiempo necesario en la reunión, así como se tratará de que asistan los técnicos apropiados y de esa manera que se den los mejores criterios sobre el caso.

ii. Presentación de la solicitud formal de APP, vía electrónica o física, y el contribuyente no tiene que pagar tasa alguna para presentar la solicitud.

A continuación se adjunta un cuadro en el que se resume los procedimientos aplicados en los países analizados con la finalidad de que se pueda observar cuáles son los más comunes.

¹⁰⁹ <http://www.ag.gov.au/cca> www.ato.gov.au/download.asp?file=/content/.../LCM00172804APA.pdf *GUIA PARA LAS EMPRESAS CON RELACIONES INTERNACIONALES*. Publicado por la Oficina de Impuestos de Australia. Canberra. Noviembre 2008. (fecha publicación: 7 de septiembre de 2010)



Cuadro No. 9:

PROCEDIMIENTOS COMUNES A LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS UTILIZADOS PARA LLEVAR A CABO PROGRAMAS DE MECANISMOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Procedimiento	EEUU	Canadá	Unión Europea	España	Francia	Italia	Alemania	Portugal	Australia	Características principales
Reunión preliminar	x	x							x	Anónima o a nombre el contribuyente
Presentación Preliminar de solicitud de APP	x	x								Breve, y presentada con una o dos semanas de anticipación a la reunión preliminar
Contacto inicial	x									De la Administración Tributaria con el contribuyente, para dar instrucciones para la reunión y/o solicitar información adicional.
Revisión de la solicitud de APP										Se evalúa el cumplimiento de factores como: que la empresa pertenezca a un sector importante, que se tenga CDT con el país involucrado.
La carta de aceptación		x	x	x	x	x	x	x	x	Consta los términos del proceso y la tasa a pagar.
La conformación y funciones del equipo de APP	x	x								Equipo multidisciplinario. Funciones de revisión de la propuesta, elaboración del informe con la posición de la Administración Tributaria.
Presentación del contenido de la propuesta de APP		x	x	x	x	x	x	x	x	Solicitud oficial
Examen de las solicitudes de APP	x	x	x	x	x	x	x	x		Revisión profunda; discusión y redacción del informe. Desarrollo de reunión inicial, plan de trabajo, cronograma de reuniones, obtención información adicional, análisis de los supuestos y propuesta, definición de la posición de la Administración Tributaria.
Evaluación y negociación			x						x	Resolver diferencias sobre términos y condiciones del APP.
Ejecución del APP	x	x								Una vez aprobada y firmada por la autoridad competente.
Retiro de la Solicitud	x	x								Por parte del contribuyente pero antes de la ejecución del APP
Rechazo de la Solicitud	x	x								Después de aprobada e iniciada su ejecución . Solo en circunstancias extraordinarias.
Negociaciones		x	x		x		x	x		Con las otras Administraciones Tributarias. Si son bilaterales o multilaterales.
Firma del APP.		x	x		x	x	x	x		No puede ser impugnado
Examen de la aplicación del APP	x	x							x	Se enfoca al cumplimiento de los términos del APP y de las hipótesis que sirvieron de base. Modificar errores.
Revisión del APP	x	x							x	Modificación antes que revocatoria o cancelación. Establecimiento de ajustes primarios y correlativos.
La revocación o cancelación del APP	x	x							x	Si se evidencia fraude o mala conducta, malversación o el ocultamiento de hechos, falta de buena fe en el cumplimiento de los términos y condiciones, incumplimiento de un supuesto crítico. Deja de tener validez y efectos en relación con el IRS y el contribuyente.
Renovación del APP										Solicitar nueve meses antes de la expiración del plazo del APP. Se puede seguir los procedimientos aplicados en la primera solicitud de APP si no existen cambios sustanciales en las circunstancias y supuestos.



1.4.2. Principales aspectos que se definen con los mecanismos previos de precios de transferencia aplicados a nivel mundial.

Como ya se indicó en los puntos anteriores, los principales mecanismos previos de precios de transferencia aplicados a nivel mundial son los APP's y las consultas previas, por lo tanto, como con este trabajo se pretende aportar para que la Administración Tributaria ecuatoriana adopte las mejores y más generalizadas prácticas, a continuación se recoge únicamente la información sobre estos dos mecanismos, con respecto a lo que se define en ellos.

a) Acuerdos previos de precios de transferencia

Como podrá verse, se toma en cuenta la normativa de los organismos mundiales y países con mayor experiencia en la aplicación de APP, considerando que, independientemente, de que el Ecuador decida o no en el futuro a corto plazo aplicar APP's, le será de utilidad para definir y estructurar el contenido y el procedimiento del mecanismo con el que actualmente cuenta que es la consulta previa de precios de transferencia y, por otro lado, les servirá a los contribuyentes para plantear su consulta solicitando que se defina el criterio de la Administración Tributaria sobre algunos de los aspectos aquí señalados.

Entonces a continuación se puede ver los aspectos que se definen en los APP's a nivel mundial, que no es más de lo que se menciona a continuación:

a.1) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

En las Directrices de la OCDE, se indica que el APP debe contemplar:

- Las transacciones y las empresas cubiertas por el APP.
- La metodología de precios de transferencia y su aplicación,
- Las hipótesis fundamentales,
- Las comparables seleccionadas,



- El indicador financiero (PLI)
- Ajustes de comparabilidad
- Cláusulas sobre las causas para su modificación, revisión o anulación,
- Período de vigencia,
- Requisitos para la cancelación o revocación del APP.

a.2) Estados Unidos

Según consta en la Guía de APP del IRS, los aspectos que se negocian son:

- Las transacciones controladas que cubre el APP,
- El método de fijación de precios de transferencia,
- Las empresas comparables independientes seleccionadas,
- Los años utilizados para el análisis de la información financiera de las comparables,
- Los ajustes a aplicar a los resultados de las empresas independientes para que sean comparables a la empresa probada,
- La construcción de un rango de precios o márgenes, según el método, de plena competencia,
- El alcance de los controles que realizará la Administración Tributaria a los resultados de la empresa probada durante el período de vigencia del APP,
- Las medidas que adoptará la Administración Tributaria en el caso de que la empresa probada se encuentre fuera del rango de plena competencia,
- Los supuestos críticos sobre acontecimientos futuros,
- Los términos del APP
- Los tipos de registros y presentación de informes anuales que demanda el APP como responsabilidades del contribuyente.
- La operatividad y cumplimiento de las disposiciones, etc.



En esta negociación es de relativa importancia la creatividad y la flexibilidad con la que se manejen las partes para lograr un resultado positivo para ambos, pues generalmente existirán más de una alternativa de solución y la normativa no prevé todas las situaciones que puedan presentarse. Entonces, lo adecuado es que la Administración Tributaria acepte algunos aspectos planteados por el contribuyente para que le sea más fácil conseguir que el contribuyente acepte temas que serían de interés de la Administración Tributaria. Se puede trabajar con un enfoque razonable propuesto por el contribuyente y al mismo tiempo desarrollar otro enfoque, igualmente razonable, como propuesta del IRS.

Por otro lado, en los acuerdos bilaterales la negociación puede ser más flexible pues las otras Administraciones Tributarias no se someten a las regulaciones de EEUU, así posibles enfoques flexibles consistirían en: La combinación de dos diferentes métodos de precios de transferencia; la modificación del método de precios de transferencia para resolver controversias; el planteamiento de supuestos críticos para abordar posibles problemas.

a.3) Canadá

En la Circular No. 94-4R¹¹⁰ del 16 de marzo de 2001, emitida por el “*Canada Customs and Revenue Agency (CCRA)*”, se encuentran definidos los aspectos que debe contener el APP firmado:

- Datos de las empresas para los que aplica
- Naturaleza de las transacciones cubiertas con el APP
- Método más apropiado acordado
- Períodos para los que aplica

¹¹⁰ Circular No.:94-4R. Fecha: Marzo 16, 2001. Tema: International Transfer Pricing: Advance Pricing Arrangements (APPs). Canada Customs and Revenue Agency (CCRA).



- Términos y condiciones

a.4) Unión Europea

Los datos que deben contener los acuerdos formales de APP son:

- Los períodos que cubre y la fecha en la que entra en vigencia,
- Metodología para determinar los precios de transferencia,
- Las hipótesis básicas que deberán cumplirse (normas tributarias nacionales e internacionales; tarifas, derechos, restricciones a la importación; condiciones económicas y de mercado, participación de la empresa, precio de venta final, volumen de ventas; funciones desempeñadas por las empresas involucradas en las transacciones, riesgos asumidos; tipos de cambio, tasas de interés, calificación crediticia, estructura de capital; políticas y criterios contables sobre clasificación y registro; las empresas involucradas y ámbito de actuación de cada una, etc.
- En qué forma se hará el seguimiento del APP.
- Las obligaciones en cuanto a la entrega y conservación de la información.
- Si se acordó la retroactividad del APP, a qué períodos anteriores aplica.
- Circunstancias que originarán una revisión y modificación del APP.
- Hechos que causarán la rescisión del APP, y en qué etapas podrá hacérselo.

También en el APP debe dejarse claramente establecido *“El reconocimiento del carácter vinculante del APP para todas las administraciones fiscales interesadas.”*



b) Consulta Previa de Precios de Transferencia

A través de la resolución que emite la Administración Tributaria con la absolución a la consulta previa de precios de transferencia lo que se define es si ésta acepta o no la propuesta sobre la valoración de las operaciones efectuadas con sus relacionados, quizá es por ello que en las normas tributarias no se detallan los aspectos que se definen como sucede con la normativa de APP's.

b.1. Unión Europea

Las consultas previas planteadas en la normativa de la Unión Europea tienen por objeto fijar precios intraempresariales para las operaciones entre vinculados.

b.2. España

Con la absolución de la consulta previa, la Administración Tributaria española acepta o rechaza la propuesta de valoración de operaciones realizadas con entidades vinculadas planteada por el contribuyente.

b.3. México

Según consta en artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación los aspectos que se definen en una consulta previa de precios de transferencia son: la metodología a utilizar para la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas.



b.4. Brasil

En la consulta previa se define el precio parámetro, el uso de márgenes diversos de los presuntos, la homologación de métodos de lucro, etc.

Entonces considerando que sobre las consultas no se detalla qué aspectos mínimos debe contemplar la propuesta que será puesta a consideración de la Administración Tributaria, mientras que del APP si se establece más a detalle los puntos básicos sobre los que requiere una definición, a continuación se presenta un cuadro en el que se deja planteados cuáles son esos aspectos fundamentales.

Cuadro No. 10:

ASPECTOS BASICOS QUE CONTIENEN LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Contenido del APP	Directrices OCDE	EEUU	Canadá	Unión Europea
Las transacciones cubiertas por el APP.	x	x	x	
Datos de las empresas para los que aplica.	x		x	
Las empresas comparables independientes seleccionadas.	x	x		
Las hipótesis básicas o supuestos críticos sobre acontecimientos futuros que deberán cumplirse (normas tributarias nacionales e internacionales; tarifas, derechos, restricciones a la importación; condiciones económicas y de mercado, participación de la empresa, precio de venta final, volumen de ventas; funciones desempeñadas por las empresas involucradas en las transacciones, riesgos asumidos; tipos de cambio, tasas de interés, calificación crediticia, estructura de capital; políticas y criterios contables sobre clasificación y registro; las empresas involucradas y ámbito de actuación de cada una, etc.	x	x		x
Los años utilizados para el análisis de la información financiera de las comparables.		x		
La metodología de precios de transferencia y su aplicación.	x	x	x	x
El indicador financiero (PLI).	x			
Los ajustes a aplicar a los resultados de las empresas independientes para que sean comparables a la empresa probada.	x	x		
La construcción de un rango de precios o márgenes, según el método, de plena competencia.		x		
Los períodos que cubre y la fecha en la que entra en vigencia.	x		x	x
Si se acordó la retroactividad del APP, a qué períodos anteriores aplica.				x
Términos y condiciones del APP.		x	x	
La operatividad y cumplimiento de las disposiciones, etc.		x		
“El reconocimiento del carácter vinculante del APP para todas las administraciones fiscales interesadas				x
Las obligaciones en cuanto a la entrega y conservación de la información.				x
Las medidas que adoptará la Administración Tributaria en el caso de que la empresa probada se encuentre fuera del rango de plena competencia.		x		
En qué forma se hará el seguimiento del APP.				x
Requisitos para la cancelación o revocación del APP.	x			x
Cláusulas sobre las causas que originarán la modificación, revisión o anulación del APP.	x			x
Los tipos de registros y presentación de informes anuales que demanda el APP como responsabilidades del contribuyente.		x		
El alcance de los controles que realizará la Administración Tributaria a los resultados de la empresa probada durante el período de vigencia del APP.		x		



CAPÍTULO II

2. PROPUESTAS PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA PARA EJECUTAR LA CONSULTA PREVIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, APLICABLE A PARTIR DEL AÑO 2011.

2.1. Planteamiento de las propuestas.

2.1.1. Propuesta de información mínima que deberán presentar las empresas ecuatorianas que operan con vinculados domiciliados en el exterior, para hacer la consulta previa de precios de transferencia a la Administración Tributaria.

Una vez que se han identificado los criterios y mecanismos que prevalecen en las Administraciones Tributarias tomadas como referencia, así como los parámetros y procedimientos aplicados por éstas, basándome en la normativa ecuatoriana, a continuación realizo el planteamiento de la propuesta de información que le convendría requerir a la Administración Tributaria ecuatoriana para hacer un análisis adecuado de la consulta planteada por el contribuyente, con el objetivo de emitir una absolución que sea apropiada para ambas partes.

Entonces la propuesta sobre la información que debería presentar el contribuyente para que la Administración Tributaria ecuatoriana resuelva la consulta previa de precios de transferencia está basada en los siguientes aspectos:

1. En primer lugar, producto del trabajo de investigación realizado, y de la constatación de la práctica a nivel mundial, es importante que la Administración Tributaria ecuatoriana plantee la necesidad de que los contribuyentes que deseen hacer la consulta previa de precios de transferencia sean aquellos que ya hayan presentado IPT, sea que



corresponda al año sobre el que están consultando o al menos del año anterior.

2. Tomar como referencia para establecer la información básica para hacer la consulta previa de precios de transferencia, el contenido del IPT detallado en la Resolución NAC-DGER2008-0464, publicada en el Registro Oficial 324 del 25 de abril de 2008.
3. Considerar adicionalmente, la información que le ha sido de utilidad a las Administraciones Tributarias que tienen experiencia práctica en la firma de APP's o en la absolución de consultas, para mejorar y ampliar el contenido del IPT y en base a ello establecer un listado más completo de información que debería ser presentada por el contribuyente.

Aplicando los dos últimos criterios y, como resultado del análisis efectuado y que se detalla en las páginas anteriores, tenemos como propuesta de información mínima que deberán presentar los contribuyentes para hacer la consulta previa de precios de transferencia a la Administración Tributaria ecuatoriana, la siguiente:

I. Generalidades:

- i. Identificación del contribuyente: RUC, razón social.
- ii. Declaraciones de impuesto a la renta más recientes de las empresas extranjeras cubiertas por la consulta.
- iii. Declaración de accionistas de las empresas extranjeras que son accionistas de la empresa.
- iv. Otros documentos de las empresas del exterior que presenten a organismos de control de su país.
- v. Descripción de las empresas cubiertas por la consulta y de la participación en las operaciones reguladas.



II. Análisis funcional:

A. Antecedentes del grupo multinacional

- i. Historia del grupo y descripción de la empresa que ejerce el control, si no lo es el contribuyente, y de las otras empresas relacionadas que participan en las operaciones reguladas.
- ii. Organigrama que refleje la tenencia accionaria de las empresas del grupo.
- iii. Descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran el grupo, si forma parte de un grupo multinacional, detallar el lugar o lugares donde realizan las actividades.
- iv. Información financiera sobre el período fiscal para cada parte involucrada en las operaciones cubiertas por la propuesta.
- v. Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero que son sus relacionadas, con las que realicen negocios.

B. Funciones realizadas por el grupo

C. Antecedentes compañía local

- i. Historia y descripción de la empresa
- ii. Estructura organizativa, ramas de actividad, accionistas, capital.
- iii. Línea del negocio
- iv. Clientes y/o proveedores
- vi. Competencia
- vii. Partes relacionadas

D. Funciones realizadas por la compañía local

E. Riesgos asumidos

F. Activos utilizados

G. Transacciones inter compañía que estén cubiertas

- i. Descripción, montos, empresas y países.
- i. La moneda funcional de las transacciones cubiertas por la consulta y sus respectivos riesgos de cambio de divisas.



ii. Copia (en el idioma oficial) de los contratos escritos que incluyan los términos contractuales de las operaciones, aclarando si se trata de cuentas por cobrar o por pagar.

II. Análisis de mercado:

A. Contexto macroeconómico ecuatoriano (incluye el desarrollo de la economía local, aspectos políticos relevantes que afecten el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente.)

B. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial

C. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local (del sector o actividad económica a la que pertenecen las operaciones)

D. Comportamiento de la demanda tanto local como mundial (incluye evolución de mercado, precios, aspecto socio - económicos ligados al sector, competencias)

III. Análisis económico:

A. Detalle y cuantificación de las operaciones realizadas con partes relacionadas

B. Selección del método más apropiado indicando las razones y fundamentos por los cuales no se lo consideró como el método que mejor refleja el principio de plena competencia.

C. Selección del indicador de rentabilidad según método seleccionado

D. Detalle de los comparables seleccionados para la aplicación del método utilizado.

E. Detalle de los elementos, la cuantificación y metodología utilizada para la realización de los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.

F. Detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones para desecharlos.

G. Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables.

H. Establecimiento de las medidas y del rango de plena competencia.



I. Información contable y financiera

i. Copia de los estados financieros, o copia del dictamen y de los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.

ii. Procedimientos contables aplicados en la empresa, presupuestos, informes de rentabilidad, proyecciones, planes de negocio, y líneas de productos o segmentos de negocios a nivel mundial.

iii. Estado de Situación y de Resultados de empresas comparables e información descriptiva de los tres años anteriores al año que se cubre, indicando la fuente de datos.

iv. Una descripción de los métodos relevantes de contabilidad financiera aplicados por las empresas y que tienen una repercusión en el método de precios de transferencia propuesto.

v. Una explicación de las diferencias contables pertinentes financieras y fiscales entre el Ecuador y los países extranjeros.

vi. Información financiera y fiscal de los ejercicios sobre los que se consulta, con los resultados de aplicar el o los métodos propuestos.

J. Otra información relevante

i. Descripción de los puntos importantes en el caso de que exista una resolución de la autoridad competente o una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes.

ii. Indicar si las personas relacionadas residentes en el extranjero, están siendo sometidas a fiscalización por precios de transferencia en sus países, o si se encuentran en un curso un proceso administrativo o fiscal.

K. Conclusiones sobre si cumple el principio de plena competencia.



2.1.2. Propuesta de procedimientos que debería implementar la Administración Tributaria ecuatoriana para atender la consulta previa de precios de transferencia.

Cuadro No. 11:

PROPUESTA DE PROCEDIMIENTOS QUE DEBERÍA IMPLEMENTAR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA PARA LLEVAR A CABO EL PROGRAMA DE CONSULTA PREVIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Procedimiento	Características principales	Objetivo	Plazos recomendados
Presentación Preliminar de la consulta	Breve resumen de los temas que van a ser consultados	Optimización de los recursos tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente, lo que se logra con el planteamiento apropiado de la consulta.	Dos semanas antes de la reunión
Contacto inicial	Por parte de la Administración Tributaria, para dar instrucciones para la reunión y/o solicitar información adicional.		
Reunión preliminar	Anónima o a nombre del contribuyente		180 días de terminado primer año a ser cubierto, si el carácter es retroactivo.
La conformación del equipo de trabajo y designación de funciones	Equipo multidisciplinario. Funciones de revisión de la propuesta.	Elaboración del informe con la posición de la Administración Tributaria.	
Revisión de la consulta	Evaluación	Establecer si la empresa presentó antes un IPT (o que sea gran contribuyente), que pertenece a un sector importante, que se tenga CDT con el país involucrado.	
La carta de aceptación	Consta los términos del proceso y la tasa a pagar.	Informar que la Administración Tributaria evaluará la consulta	45 días después de recibida la solicitud
Presentación del contenido de la consulta	Solicitud oficial	Formalizar la consulta	180 días de anticipación al inicio del primer año cubierto.
Examen de las consultas	Elaboración del plan de trabajo, obtención de información adicional, análisis de los supuestos y propuesta, definición de la posición de la Administración Tributaria.	Revisión profunda, redacción del informe.	12 meses promedio, en función de la colaboración del contribuyente.
Evaluación	Resolver diferencias sobre términos y condiciones del APP.		
Ejecución de la consulta		Aplicación de lo definido en la consulta.	Una vez notificada la resolución con la absolución por parte de la autoridad competente.
Retiro de la solicitud	Por parte del contribuyente.		Antes de la ejecución de la consulta.
Rechazo de la solicitud	Por la Administración Tributaria y solo en circunstancias extraordinarias.		Después de aprobada e iniciada su ejecución.
Aplicación de cláusula de acuerdo mutuo de CDT's.	Con las otras Administración Tributaria, en caso que sea necesario.	Consultar aspectos relevantes de las consultas.	
Emisión de la Resolución	No puede ser impugnada		Período apropiado de vigencia: de 3 a 5 años
Examen de la aplicación de la consulta	Se enfoca al cumplimiento de los términos de la consulta y de las hipótesis que sirvieron de base.	Evaluar los resultados.	
Revisión de la consulta		Establecimiento de ajustes primarios y correlativos.	180 días desde la fecha de declaración para pagar ajustes
La revocación o cancelación de la consulta.	Deja de tener validez y efectos en relación con la Administración Tributaria y el contribuyente.	Sancionar el fraude o la mala conducta, malversación o el ocultamiento de hechos, falta de buena fe en el cumplimiento de los términos y condiciones, y el incumplimiento de un supuesto crítico.	
Renovación de la consulta	Es solicitado por el contribuyente, y puede basarse en el procedimiento aplicado para la primera consulta si no existen cambios sustanciales en las circunstancias y supuestos.	Simplificar el proceso para motivar la continuidad del programa.	Seis meses antes de la expiración del plazo de la consulta.



2.1.3. Propuesta de aspectos que deberían definirse a través de la consulta previa de precios de transferencia.

Considerando que la consulta previa de precios de transferencia se concreta con la absolución de la Administración Tributaria de los aspectos consultados, se recomienda que el oficio que presente el contribuyente contenga como mínimo los siguientes datos:

- Datos de las empresas para la que aplica la consulta.
- Detalle de las transacciones cubiertas por la consulta.
- Los períodos que cubre la consulta y la fecha en la que entra en vigencia.
- A qué períodos anteriores aplica, de ser el caso.
- Las empresas comparables independientes seleccionadas.
- Las hipótesis básicas o supuestos críticos sobre acontecimientos futuros que deberán cumplirse.
- Los años utilizados para el análisis de la información financiera de las comparables.
- La metodología de precios de transferencia y su aplicación.
- El indicador financiero (PLI).
- Los ajustes a aplicar a los resultados de las empresas independientes para que sean comparables a la empresa probada.
- La construcción de un rango de precios o márgenes de plena competencia.
- Términos y condiciones de la consulta.

Con respecto a la resolución que deberá emitir la Administración Tributaria con la absolución de lo consultado, la recomendación va, igualmente, en el sentido de que contenga los puntos antes indicados y, adicionalmente los siguientes:

- El reconocimiento del carácter vinculante de la consulta, siempre que no cambien los supuestos de hecho y de derecho en los que se basó.



- Las obligaciones del contribuyente en cuanto a la entrega y conservación de la información.
- Las medidas que adoptará la Administración Tributaria en el caso de que la empresa probada se encuentre fuera del rango de plena competencia.
- En qué forma se hará el seguimiento de la consulta.
- Requisitos para la cancelación o revocación de la consulta.
- Cláusulas sobre las causas que darán lugar a la modificación, revisión o anulación de la consulta.
- Informe anual que deberá presentar el contribuyente.
- Alcance de los controles que realizará la Administración Tributaria a los resultados de la empresa durante el período de vigencia de la consulta.
- Cláusula de confidencialidad



CONCLUSIONES

La implementación de mecanismos previos de precios de transferencia es una necesidad de las Administraciones Tributarias pues la falta de capacidad operativa les impide llegar con controles adecuados a todos los contribuyentes que operan con relacionados domiciliados en el exterior.

Producto de la investigación realizada como parte de este trabajo, se ha podido evidenciar que la mayoría de Administraciones Tributarias internacionales celebran APP's unilaterales, y en muchos casos también bilaterales o multilaterales, debiendo destacarse que si bien México no cuenta con normativa para APP's unilaterales sino para Consultas Previas, les da a éstas el mismo tratamiento que el que corresponde a un APP, y es por ello que muchos autores e investigadores al hablar de mecanismos previos de precios de transferencia en México se refieren a APP's, esto es, catalogan a las consultas como un APP.

Considerando este particular, se puede concluir que el Ecuador no requiere cambiar su normativa sobre consultas por una que le permita celebrar APP's, aunque eso no significa que las resoluciones que emita como respuesta a las consultas previas de precios de transferencia vayan a ser producto de la negociación entre la Administración Tributaria y el contribuyente, como es la característica de los APP's, lo que se constituye en un punto a favor de la autoridad fiscal, al que se debe adicionar el que la resolución no podrá ser impugnada por el contribuyente, pues así se establece en el Código Tributario en los artículos que se refieren a las Consultas.

Por otro lado, de la observación de la práctica a nivel internacional, se evidencia la necesidad de que en el Ecuador se incluyan normas mediante las que se establezcan: los aspectos que se definirán mediante la consulta, los procedimientos para llevar a cabo la consulta y, la información mínima que debe presentar el contribuyente a la Administración Tributaria, puntos sobre los



que se plantean propuestas concretas como parte final de este trabajo de investigación.

Por último, se debe señalar la importancia de que la Administración Tributaria ecuatoriana lleve a la práctica las consultas o acuerdos previos de precios de transferencia, no limitándose al ámbito interno con los de tipo unilateral, sino aplicando en lo que sea posible y apropiado, la cláusula de acuerdo mutuo de los CDI's, que tiene firmado con Alemania, Argentina, Brasil, Bélgica, Canadá, Chile, España, Francia, Italia, México, Rumanía, Suiza, y la Comunidad Andina de Naciones (CAN), pues solo de esta manera dará mayor seguridad jurídica a los contribuyentes al permitir que se minimice el efecto de la doble tributación.



BIBLIOGRAFÍA

1. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS*. Editado por OECD. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, edición en español 2003. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, bajo convenio con la OCDE. Publicación el 13 de julio de 1995.
2. Código Tributario Ecuatoriano, publicado en R.O. 242 del 29 de diciembre de 2007
3. Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en R.O. el 29 de diciembre de 2007.
4. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en R.O. 337 del 15 de mayo de 2008.
5. Resolución NAC-DGER2008-0464, publicada en el Registro Oficial 324 del 25 de abril de 2008.
6. Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública. *MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL*. Editado por Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
7. Ernest & Young, *TRANSFER PRICING GLOBAL REFERENCE GUIDE*, Editado por Ernst & Young, Mayo de 2005.
8. Tulio Rosembuj, Universidad de Barcelona. *PRECIOS DE TRANSFERENCIA. LOS ACUERDOS DE COSTES*. Editado por Instituto de Estudios Fiscales, 2001.



9. Price Waterhouse Coopers, *INTERNATIONAL TRANSFER PRICING 2006*. Editado por Price Waterhouse Coopers, 2006.

10. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. *LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A.P.A.)*. Cordón Ezquerro, Teodoro. www.aaef.org.ar.

11. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT Conferencia Técnica. “ASPECTOS CLAVES EN LAS ACCIONES DE CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”. Secretaría de Hacienda y Crédito Público México. Lisboa, Portugal. 29 septiembre al 2 de octubre de 2003. Gabriel Oliver. (fecha consulta: 22 de febrero de 2010) www.ciat.org.

12. Campus Virtual IEFPA. *PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Aquino – Carvajal. <http://www.librospdf.netprecios-de-transferencia1>

13. Internal Revenue Services (IRS). *GUIA DE ESTUDIO DE APP's*. IRS, Estados Unidos. (fecha consulta: 25 de mayo de 2010). <http://www.irs.gov>

14. Internal Revenue Service (I.R.S.). Rev. Proc. 2006-9. 2006-2 I.R.B. *REVENUE PROCEDURE*. Released: December 19, 2005. Published: January 9, 2006. Internal Revenue Code Section 482: Allocation of income and deductions among Taxpayers. (fecha consulta: 27 de Julio de 2010). <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-9.pdf>

15. Foro de Grandes Empresas. GRUPO DE TRABAJO: *PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONCLUSIONES*. Agencia Tributaria. Julio de 2009. (fecha consulta: 27 de julio de 2010). www.agenciatributaria.es.

16. Cordón Ezquerro, Teodoro. *LOS ACUERDOS PREVIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A.P.A.)*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Marzo de 2001. (fecha consulta: Enero 4 de 2010). www.aaef.org.ar



17. *PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN CHINA*. 2009. (fecha de consulta: 19 de enero de 2010). <http://www.china-briefing.com/article/precios-de-transferencia-en-china-625.html>.

18. C. P. y M. I. Gustavo Ángel Terán Zacarías. Asesor Fiscal Independiente. *LOS APP's EN EL ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. 2003. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010). <http://www.offixfiscal.com.mx/colaboraciones/APP.htm>.

19. Dr. Fernando Marcelo Pierri. *DISPARIDAD DE CRITERIO EN LA CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE – POSIBLE SOLUCIÓN ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS*. Doctrinas - Archivo doctrinas. Importación - Valor de mercadería – Aduana vs D.G.I. Miércoles, 01 de Octubre de 2003. (fecha consulta: 31 de agosto de 2010) http://aduananews.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=208:importacion-valor-de-mercaderia-aduana-vs-dgi&catid=41:archivo-doctrinas&Itemid=54.

20. Banco Interamericano de Desarrollo. *INFORME FINAL PROYECTO ATN/FG-9141-RS “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.” INT/ITD y SDS/SGC*. Abril 2007. (fecha consulta: 14 de enero de 2010) <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx.signpregunta.docnum=974065>.

21. Unión Europea. *Convenio 90/436/CEE. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN (PROCEDIMIENTO ARBITRAL)*. 2007. (fecha consulta: 5 de julio de 2010). http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l26038_es.htm.

22. Guillermo Estévez de Cominges. *COMENTARIOS AL COMUNICADO DE LA COMISIÓN EUROPEA AL CONSEJO SOBRE LOS TRABAJOS REALIZADOS POR EL FORO CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA*. Noticias: Artículo publicado en el Boletín Fiscal de KPMG Abogados. Marzo de



2007. (fecha consulta: 3 de febrero de 2010).
<http://www.kpmgabogados.es/noticia0007.asp>.

23. Oficina de Impuestos de Australia. *GUIA PARA LAS EMPRESAS CON RELACIONES INTERNACIONALES*. Publicado por la Oficina de Impuestos de Australia. Canberra. Noviembre 2008. (fecha publicación: 7 de septiembre de 2010).
<http://www.ag.gov.au/cca>
www.ato.gov.au/download.asp?file=/content/.../LCM00172804APP.pdf

24. OCDE. *LA REVISIÓN DE LA OCDE SOBRE LOS SISTEMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO CONCLUYÓ CON UNA EVALUACIÓN POSITIVA*. OCDE. 2004. (fecha consulta: 4 de enero de 2010).
<http://www.ocde.org>.

25. By Bruno Gibert Partner and Xavier Daluzeau. *ADVANCE PRICING AGREEMENTS*. CMS The Alliance of mayor European law firms. CMS Bureau Francis Lefebvre bruno.gibert@cms-bfl.com. CMS Bureau Francis Lefebvre xavier.daluzeau@cms-bfl.com. CMS Tax Connect. July 2008. (fecha consulta: 6 de octubre de 2010).
http://www.legal500.com/assets/images/stories/firmdevs/cmse557/cms_tax_connect.pdf

26. CP Susana Rizzo. *PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACIÓN ARGENTINA ACTUAL*. FISCALEX. 2005. (fecha consulta: 5 de febrero de 2010). http://www.fiscalex.com.ar/ampliar_art.php?id=3018.

27. Consultorio Tributario 2006. *TRÁMITES A SEGUIR PARA FIRMAR ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Enero 30 de 2006. (fecha consulta: 6 de enero de 2010).
http://www.kpmg.com.co/publicaciones/consultorio/Cons_06/Ene_30_06.htm.

28. Tania Quishpé Mansilla. *PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ENTENDIENDO EL NUEVO REGLAMENTO*. Revista Jurídica: Suplemento de Análisis Legal. Deloitte & Touche. 28 de Marzo de 2006. (fecha consulta: 4 de enero de 2010).
www.leyesdelperu.com



29. José Antonio Rodríguez Ondarza. *UNA REVISIÓN GLOBAL DE LA APLICACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES PARA ESPAÑA*. Universidad Complutense de Madrid. P.T. Nº 14/98. (fecha consulta: 7 de enero de 2010).

www.ief.es/publicaciones/FiscInternac/Opiniones/Revisión_RodriguezOrdanza.pdf

30. McAlonan Richard, Kerwin Chung, y Longley Kirsti. *ALERTA PRECIOS DE TRANSFERENCIA: 10-006. 11ª EDICIÓN DEL INFORME DE APP DEL IRS*. (Washington, DC). 2010. (fecha consulta: 3 de agosto de 2010).

http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/transfer-pricing/0714731f3dfa7210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm&ei

31. Montserrat Trapé Viladomat. *EL FORO SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA UNIÓN EUROPEA*. Revistas ICE. Octubre de 2005. (fecha consulta: 6 de enero de 2010).

www.revistasice.com/cmsrevistaICE/pdfs/ICE_825_161-172.

32. Luis Crespo Ignacio Longarte Chris Wix Deloitte - Abogados y Asesores Tributarios. *ANÁLISIS DE LOS ASPECTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONTENIDOS EN EL PROYECTO DE RD POR EL QUE SE DESARROLLA LA LEY 36/2006 Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO del IS*. Deloittenews. Septiembre 12 de 2007. (fecha consulta: 12 de enero de 2010).

www.revistadeloittenews.com/%5cdocs%5C0709/2007_12_26.pdf



LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS (GLOSARIO)

OCDE:	Organización para el Cooperación y Desarrollo Económico
APP:	Acuerdo Previo de Precios (APA: Agreement Pricing Advance)
BAPP's	Acuerdos Previo de Precios Bilaterales
MAPP's	Acuerdos Previo de Precios Multilaterales
CDI:	Convenios para evitar la Doble Imposición o Tributación (CDT)
CEE:	Comunidad Económica Europea
BID:	Banco Interamericano de Desarrollo
SAT:	Servicio de Administración Tributaria - México
DIAN:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Colombia
SUNAT:	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Perú
CIAT:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
IRS:	Servicio de Rentas Internas (Internal Revenue Services) - Estados Unidos
IRC:	Código de Rentas Internas (Internal Revenue Code)
TPM:	Método de precios de transferencia (Transfer Price metod)
EEUU:	Estados Unidos
UE:	Unión Europea
FCPT:	Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea
MAP:	Procedimiento de Acuerdo Mutuo (Mutual Agreement Procedure)
PYME's:	Pequeñas y medianas empresas
MPCNC:	Método de precio comparable no controlado (CUP - Comparable Uncontrolled Price o PIC - Brasil)
MCA:	Método de Costo adicionado (CPL - Brasil)
MPR:	Método de Precio de Reventa (PRL - Brasil)
SRF:	Secretaria Reserva Federal - Brasil
IPT:	Informe de Precios de Transferencia