

TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES: EL CONTROL FISCAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN VENEZUELA

International treaties and conventions: fiscal control of transfer pricing in Venezuela

MARÍA CARIDAD RAMÍREZ MARRERO¹

Lima - Perú.

+51 910567951.

cmariarm17@gmail.com

ORCID:

<https://orcid.org/0000-0002-2609-3001>

Recibido: 15/07/2019

Aceptado: 30/09/2019

Publicado: 30/10/2019

pp. 49 - 56

Resumen

Esta investigación tuvo como objetivo analizar los precios de transferencia en Venezuela como medida de control fiscal y su aplicación con los tratados y convenios internacionales. Se respondió a un diseño de investigación documental basado en una modalidad de tipo jurídico descriptiva para lo cual se soportó en una revisión y consultas bibliográficas, utilizando como técnicas de recolección de datos, la observación directa, la revisión documental y como instrumento, el fichaje, subrayado, y almacenamiento de la información recolectada, la cual se ordenó en base a

los objetivos planteados. El estudio permitió notar que los precios de transferencia se basan en el principio de Arm's length, según el cual los precios cobrados en transacciones con compañías vinculadas por transferencia de bienes, servicios, o derechos adquiridos del exterior deben ser consistentes con los precios que se hubieren cobrado en transacciones similares entre entidades independientes; además, existen diferentes convenios internacionales pactados con Venezuela a fin de regular los precios de transferencias entre los países contratantes, y con regulaciones a nivel de control fiscal por parte de la Administración Tributaria respectiva. Se efectuaron sugerencias para poder enfrentar operaciones complejas, que no puedan ser documentadas adecuadamente de manera retroactiva.

PALABRAS CLAVE: Control Fiscal,
Precios de Transferencia, Convenios
Internacionales, Tributación,
Administración Tributaria

Abstract

The objective of this research was to analyze transfer pricing in Venezuela as a tax control measure and its application with international treaties

¹ Economista, Magíster en Investigación Educativa. Universidad Rómulo Gallegos, Venezuela.

ties and conventions. A documentary research design based on a legal descriptive modality was supported by a review and bibliographic consultations, using as data collection techniques, direct observation, documentary review and as an instrument, the filing, underlining and storage of the collected information, which was ordered based on the proposed objectives. The study noted that transfer prices are based on the principle of Arm's length, according to which the prices charged in transactions with related companies for the transfer of goods, services, or rights acquired from abroad must be consistent with the prices that would have been charged in similar transactions between independent entities. Suggestions were made to be able to face complex operations, which cannot be adequately documented retroactively.

KEYWORDS: Fiscal Control, Transfer Pricing, International Agreements, Taxation, Tax Administration

Introducción

A escala mundial, las relaciones internacionales y la globalización han suscitado el avance de organizaciones que proporcionen el flujo comercial y financiero entre entidades situadas en diferentes naciones con características económicas y marcos regulatorios distintos. Por consiguiente, existe la necesidad de control que origina la creación de mecanismos para resolver el problema de la doble o múltiple imposición ocasionado por aplicar, sobre una misma operación global, diferentes sistemas de atribución de rentas (fuente y residencia) o normas de deducibilidad de gastos, o normas de control sobre la fijación de los precios de transferencia.

Ello es importante porque el resultado de estas iniciativas se ha traducido en la promulgación de normas modelos de carácter universal para la tributación propuestos por distintas organizacio-

nes especializadas, como es el caso de los tratados para evitar la doble imposición, los acuerdos modelos para el intercambio de información fiscal y los lineamientos de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias.

Cabe destacar, que esta investigación analizó los precios de transferencia en Venezuela como medida de control fiscal y su aplicación con los tratados y convenios internacionales. Para ello se identificaron los señalamientos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.L.R), establecido por el SENIAT (2003) en cuanto a la aplicación de métodos para la determinación de precios de transferencia; además, se señaló la importancia de las disposiciones de la referida ley, con respecto a la consideración de convenios y tratados internacionales, para la ejecución del sistema de precio de transferencia en Venezuela como medida de control fiscal.

Precios de transferencia

Los precios de transferencia se entienden como aquel valor del pago (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes (Sánchez, 2018).

Estos tienen como fin trasladar a través del precio-utilidades o pérdidas, así como flujos de efectivo entre dos empresas propiedad de los mismos accionistas. Por definición, el precio de transferencia se utiliza entre empresas relacionadas que pertenecen directa o indirectamente, al mismo grupo de accionistas (Dimas et al., 2019).

La práctica de uso de precios de transferencia es típica entre empresas multinacionales con multiplicidad de empresas relacionadas. Así, si una empresa multinacional tiene dos subsidiarias (subsidiaria A y subsidiaria B), si A va a vender 100

unidades a razón de \$ 100 por unidad a la empresa B, y decide que quiere transferir \$ 2.000 de sus utilidades a la empresa B, en lugar de fijar el precio de venta en \$ 10.000 (que resultaría de multiplicar el precio \$ 100/unidad por la cantidad, es decir 100 unidades) fija el precio en \$ 8.000 (pues, vende cada unidad en \$ 80). El resultado de esta operación sencilla es que B adquiere los productos a un precio de \$ 2.000 por debajo del precio que ordinariamente hubiera pagado. Cuando la empresa B, a la vez, revende el producto a un tercero obtendrá una utilidad adicional (encima de la que ordinariamente hubiera obtenido) de \$ 2.000 (Delgado, 2017).

La práctica de usar un precio está regulada en Venezuela en cinco grupos de normas jurídicas diferentes. En primer lugar, existe una norma general en la Ley de impuesto sobre la renta que exige que el costo de los bienes no pueda ser superior al valor de mercado. En segundo lugar, a partir de la reforma de 1999, y en su última modificación de diciembre del 2001, tienen un capítulo especial relativo a los precios de transferencia. En tercer lugar, aparecen disposiciones relativas a los precios de transferencia en la mayoría de los convenios contra la doble tributación que ha firmado Venezuela con varios países europeos y los Estados Unidos. También se observa referencia expresa de transferencia en la Ley de aduanas y en la Ley de impuesto al valor agregado (Robles y Pérez, 2017).

Como se supone, el objetivo fiscal del precio de transferencia es ubicar la utilidad de un país en donde las tasas de impuestos sobre la renta sean más favorables. Si la tasa de impuesto sobre la renta en el país donde está ubicada la subsidiaria A es superior a la tasa de impuesto sobre la renta en el país donde está ubicada la subsidiaria B, el efecto neto del precio de transferencia, es que la utilidad neta después del impuesto consolidado de A y B será mayor con el precio de transferencia que sin éste (Olivares et al., 2015).

De suponer que la tarifa de impuesto en el

país donde está ubicada A, sea de 50 % y la tarifa de impuesto en el país donde está ubicada la subsidiaria B sea de 30 %, el efecto del precio de transferencia es disminuir la carga fiscal en la operación por un valor equivalente a la diferencia de las tasas de impuesto multiplicado por la utilidad neta que se transfiere con el precio de transferencia. Si la diferencia entre el precio de transferencia utilizado y el precio que ordinariamente hubiera usado la empresa (el precio de libre mercado), traslada una utilidad neta antes de impuesto de \$ 2.000, el efecto fiscal sería en el ejemplo dado una reducción de impuesto equivalente a US\$ 400 (Olivares et al., 2015)

Los precios de transferencia se usan para disminuir el impacto de las diferentes tarifas arancelarias entre dos países. Por ejemplo, si las tarifas arancelarias en el país B son equivalentes a un 100 % ad valorem, se podría utilizar una política de precio de transferencia disminuyendo el valor de la transferencia del producto "A" a "B" con el propósito de disminuir el impacto del arancel en el país B. La disminución en la carga arancelaria va a ser igual al arancel de aduana (Tr) aplicable al bien de que se trate, multiplicado por la diferencia entre el valor de mercado del bien (Pm) y el precio de transferencia [Pt] (Loayza y La Rosa, 2017).

Los precios de transferencia se destacan por transferir fondos a pesar de la existencia de sistemas o normas de control cambiario en un país determinado. Por ejemplo, si la subsidiaria A está operando en el país con un sistema de control de cambio muy estricto y tiene excedente de fondos y la empresa B tiene necesidades de fondos, una forma en que la empresa A puede transferirle fondos a la subsidiaria B, es utilizando un precio para la venta de productos a la subsidiaria B sustancialmente por debajo del valor de mercado del producto vendido (Vergara et al., 2016).

Se tiene que si la subsidiaria A no solamente le transmite a la subsidiaria B una utilidad de US\$ 2.000, sino que dicha transferencia tiene como

efecto que cuando B revenda el producto a su vez generará para si (en la moneda contable en la cual está operando la subsidiaria B) fondos adicionales para la suma de US \$2.000. Por cuanto A ha vendido el producto por debajo de su valor de mercado, ha dejado de percibir fondos, así como de generar utilidades, por el monto de US\$ 2.000 (Vergara et al., 2016).

Control fiscal

En la relación entre personas naturales se admite como principio que la persona que ha confiado la administración de sus bienes o capital a otra persona, exige a esta última una revisión o efectúa un control de cómo se han manejado dichos bienes, función que puede realizar el mismo propietario o encomendarla a otra persona.

Si la anterior situación es válida, con mayor razón debe existir ese mismo hecho en las entidades públicas, las cuales manipulan dinero que ha sido aportado por la colectividad nacional. Mondragón (2016) señala que el control fiscal es una función pública encargada de vigilar la gestión administrativa de las entidades públicas, con la finalidad de determinar si estas manejan transparente y eficientemente los recursos que le otorga el Estado. Por su parte, Gómez (2017) indica que el control fiscal es la base de responsabilidad fiscal, es decir, la responsabilidad social de controlar los recursos económicos, la gestión administrada por el Estado y los resultados de esta, con el objetivo de determinar la eficiencia de la gestión. Cabe entonces señalar que el control no se opone a la gestión administrativa ni constituye un obstáculo para que sean modificadas y actualizadas las estructuras del Estado en procura de una mayor rapidez de las funciones públicas, por cuanto su finalidad es corroborar fehacientemente que se está dando el debido uso a los recursos obtenidos.

En ese sentido, se puede decir que el control, de manera general, es la actividad que realiza una dependencia administrativa (control inter-

no) o que está delegada a un organismo superior (control externo) para comprobar los actos de la administración pública en sus diferentes fases.

Metodología

Según Hernández y López (2017), la investigación jurídica documental se refiere a aquella que incluye una delimitación del tema y la producción de soluciones provisionales, semejantes a la formulación de hipótesis a corroborar. A su vez, la investigación jurídica, al decir de Tantaleán (2016), es lo que los humanos dicen que hacen con el derecho por lo que se entienden como dogmáticos pues abordan el tema de la validez de las normas jurídicas.

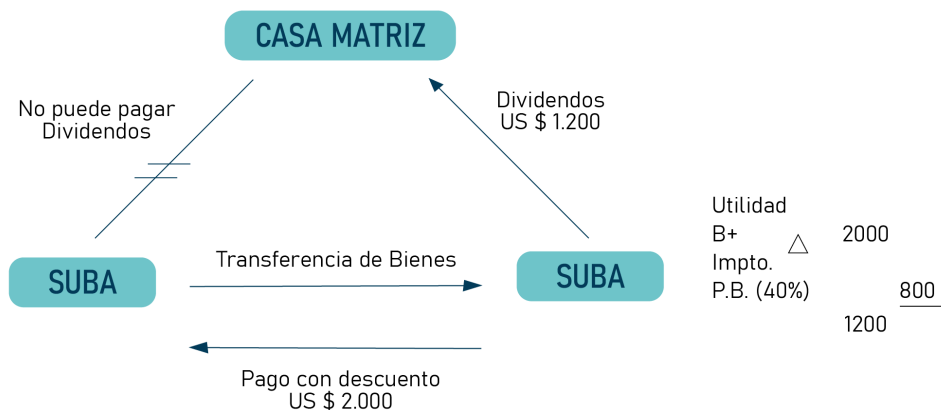
En ese sentido, el estudio se ubicó dentro del diseño de investigación documental enmarcada en una modalidad de tipo jurídico descriptiva para lo cual se apoyó en una revisión documental y bibliográfica que permitió desarrollar un marco conceptual básico relacionado con el sistema de precios de transferencia, basado en textos, ponencias, trabajos y revistas entre otros; por lo cual se realizó un análisis de las distintas leyes afines con el tema.

Por otro lado, en relación a las unidades de análisis se consultó la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (C.R.B.V.), la Ley de Impuesto sobre la Renta (L.I.S.L.R.), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), el Código Orgánico Tributario (C.O.T.), entre otros. Asimismo, las técnicas de análisis de datos aplicadas fueron la observación directa, la revisión documental y; como instrumento, el fichaje, subrayado, y almacenamiento de la información recolectada.

Análisis de interpretación de resultados

Figura 1.

Precio de transferencia para transferir dividendos



El precio de transferencia también se utiliza para los efectos de hacer transferencia de dividendos. En el ejemplo simple de la figura 2, si la subsidiaria "A" está operando en un país que limita la transferencia de dividendos de la subsidiaria "A" a la casa matriz, una forma de transmitir dichos dividendos, es realizando ventas de la subsidiaria "A" a la subsidiaria "B" por debajo de valores de mercado y luego que la subsidiaria "B" haga una transferencia de dividendos a la casa matriz.

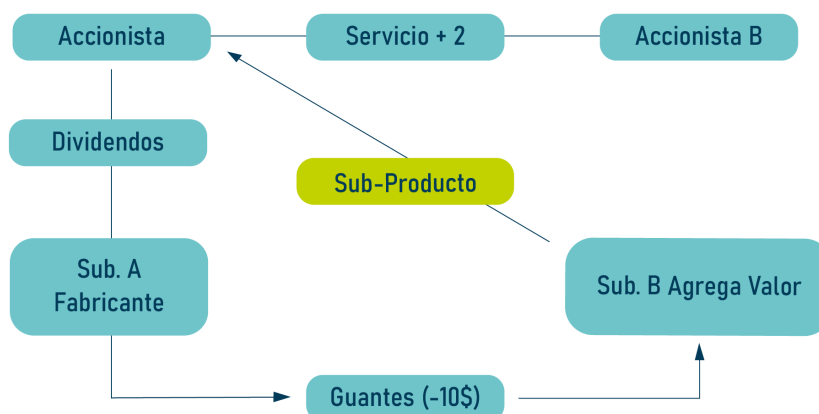
El efecto de la operación sencilla descrita en la figura 2, es que Sub. "B" transfiere un dividendo neto después de impuesto a la casa

matriz de US \$ 1.200. Este dividendo, evidentemente proviene de una utilidad que hubiera correspondido a la Sub. "A" de haber vendido ella los bienes a precio de mercado.

La Administración Tributaria obtiene información de las operaciones realizadas entre el accionista "A" y el "B", y comprueba que estas empresas se facturan servicios entre ellas en los cuales reparten los beneficios transferidos por sus subsidiarias a través del manejo artificial de los precios, por lo que levanta un reparo a la Sub. "B" y a la Sub. "A" incluyéndoles un ingreso en sus beneficios fiscales sujetos a imposición en Venezuela.

Figura 2.

Flujograma



En la figura 2 se observa que las subsidiarias transfieren beneficios por \$ 12 hacia Alemania a través de la Sub. "B". Luego estos beneficios son compartidos por el accionista de la Sub. "A" con el accionista de la Sub. B, a través del servicio que el accionista le presta al accionista "A" donde le factura \$ 2 más del precio normal de sus servicios. Como resultado final, el accionista A recibe beneficios por \$ 10 y el accionista "B" por \$ 2.

A los efectos de una fiscalización, la documentación comprobatoria contemporánea es el principal soporte del contribuyente para demostrar que la metodología de precios de transferencia utilizada para cada operación y en cada ejercicio fiscal, se corresponde con el principio de plena competencia y por tanto la renta fiscal habrá sido determinada en forma satisfactoria para la Administración Tributaria.

Conclusión

Los precios de transferencia, van de la mano con el de los paraísos fiscales, pues, son los fijados por las empresas relacionadas en las transacciones efectuadas entre ellas, con el propósito fundamental del traslado de los beneficios de una empresa a otra ubicada en un país de menor presión tributaria o a un país que no aplique impuestos a las rentas y al patrimonio y, de ese modo, maximizar el rendimiento de la inversión del grupo. Uno de los problemas fundamentales es el de establecer los parámetros en que fluctúan los precios en el mercado, pactados entre partes no vinculadas que, en doctrina, se les denomina *arm's length* (Zuzunaga, 2017).

En consecuencia, el valor de los precios de mercado depende de varios factores como la frecuencia de las transacciones y la transparencia de las condiciones mismas del mercado. No obstante, resulta más difícil la valoración de los activos intangibles y de los servicios de asesoría técnica. En virtud a eso las legislaciones internas suelen referirse a los precios de transferencias

en forma tangencial, principalmente para evitar la manipulación de precios entre compañías relacionadas que funcionan dentro del país, para las liquidaciones de empresas y entregas del patrimonio existente a los socios y para la valoración aduanera.

El control sobre los precios de transferencia ha sido en los últimos diez años, uno de los temas centrales de las discusiones entre administraciones tributarias y empresas multinacionales, en virtud de la apertura de las fronteras al comercio y a los negocios desde todas las latitudes. Venezuela ha hecho un esfuerzo por adaptar el sistema tributario al escenario económico mundial, por lo cual ha experimentado significativas reformas en su legislación fiscal desde 1999.

El régimen de precios de transferencia ha tenido un papel trascendente siendo el tema central de la última reforma parcial a la Ley de impuesto Sobre la Renta, conjuntamente con las acciones comprendidas por el SENIAT para implementar los controles necesarios para con el régimen, como crear la Unidad de precios de Transferencia e instrumentar la declaración informativa de operaciones con partes vinculadas en el extranjero Forma PT-99.

Otro aspecto que se resume de la última reforma la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 2001, es la aplicación de cuatro métodos, tal como lo propone la OCDE en su trabajo de 1995, los cuales son: CUP (Método del Precio Comparable no Controlado), MPR (Método de Precio de Reventa), MCA (Método de Costo de Producción), MMNT (Método de Precios Transaccionales).

En este mismo orden de ideas, se puede concluir que el régimen de precios de transferencia se sostiene fundamentalmente en el principio de plena competencia que determina que existen dos vías para atender los requerimientos de dicho principio. La primera es establecer por anticipado una metodología o política de precios de transferencia con base al *arm's length* principle,

incluyendo la opción del APA; y la segunda es documentar con posterioridad las operaciones celebradas con partes vinculadas sobre base anual, lo que equivale a preparar la documentación comprobatoria que será el argumento para enfrentar una fiscalización.

Para la aplicación del Régimen de Precios de Transferencia en Venezuela es imprescindible revisar las disposiciones establecidas en los convenios y tratados suscritos por el país relacionado con la doble tributación, y convenios de cooperación para transferencia de información, ya que estos han sido considerados por el Estado como una medida de control fiscal que poco a poco se irá reforzando; quedando entonces bajo la responsabilidad de los Administradores Tributarios, el soportar todas las operaciones, basados documentalmente en todas estas exigencias jurídicas (Apuntes Tributarios, 2017; Sol, 2003).

Este nuevo régimen de precios de transferencia, contiene las particularidades y detalles necesarios para aclarar la aplicación del mismo y facilitar su cumplimiento e implementación, tanto en Venezuela como en Latinoamérica y, en cuanto a este último, la tendencia hacia el régimen de precios de transferencia se torna cada vez más marcada e irreversible y la existencia de incertidumbre que se tiene pudiera crear controversias, sin embargo, la necesidad de implementación del régimen es inmediata, ya que ayudaría a controlar tanto los precios, como el abuso que existe en muchos países referidos a traslados de utilidades hacia países de baja imposición fiscal.

Referencias

- Apuntes Tributarios. (2017). *Precios de transferencia en Venezuela*. <https://apuntestributariosvenezuela.blogspot.com/2017/04/precios-de-transferencia-en-venezuela.html>
- Delgado, A. (2017). *Precios de transferencia: análisis de la validez empírica de los métodos propuestos por la OCDE para la evaluación del principio de plena competencia*. Fondo Editorial de la Universidad Externado de Colombia.
- Dimas, M., Orellana, O. y Rochac, R. (2018). *El análisis en los estudios de precios de transferencia para las empresas dedicadas a la prestación de servicios de higiene* [tesis de pregrado, Universidad de El Salvador]. Repositorio UES. <http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/18621/1/TRABAJO%20FINAL.pdf>
- Gómez, J. (2017). *Gerencia pública y control fiscal*. Editorial Universidad del Rosario.
- Hernández, S. y López, R. (2017). *Técnicas de investigación jurídica*. Oxford University Press.
- Loayza, F. y La Rosa, M. (2017). La aplicación de otros métodos de valoración en el régimen de precios de transferencia. *IUS ET VERITAS*, (55), 152 – 161. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/19764>
- Mondragón, S. (2016). *Manual básico de control fiscal*. Ediciones Universidad Corporativa de Colombia. https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/15956/1/NC_Manual%20b%20a%20sico%20de%20control%20fiscal_Mondrag%20b3n%20.pdf
- Olivares, A., Ochoa, J., Guereña, J., Peralta, P., y Castro, E. (2015). Los precios de transferencia y su impacto en la competitividad en empresas de exportación: caso de empresas, Caborca Sonora. *Revista de Investigación Académica Sin Frontera*, (21), 1 – 14. <http://revistainvestigacionacademicasinfrontera.com/sistema/index.php/RDIASF/article/view/73>
- República Bolivariana de Venezuela. (1999). *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf
- República Bolivariana de Venezuela. (2016). *Ley que establece el impuesto al valor agre-*

- gado. http://www.mindefensa.gob.ve/emcofanb/wp-content/uploads/2016/09/ley_iva.pdf
- Robles, O. y Pérez, J. (2017). *Estudio comparativo del régimen de precios de transferencia entre los países andinos y de Venezuela, con respecto a la erosión de la base gravable y el traslado de los beneficios (BEPS)* [tesis de posgrado, Universidad de Carabobo]. Repositorio UC. <http://www.riuc.bc.uc.edu.ve/handle/123456789/4686>
- Sánchez, A. (2018). Los precios de transferencia en la economía digital. *Revista de Derecho Fiscal*, (12), 51 – 67. <https://revistas.uextornado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5411>
- SENIAT. (2003). *Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta*. http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENTIDO_SENIAT/01NOTICIAS/00IMAGENES/GACETAOFICIAL5662.pdf
- SENIAT. (2014). *Código Orgánico Tributario*. http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENTIDO_SENIAT/01NOTICIAS/00IMAGENES/GACETAOFICIAL6152COT.pdf
- Sol, J. (2003). Sobre los precios de transferencia en Venezuela. *En Precios de transferencia. Tratamiento tributario*. (pp. 36 – 37). Enfoque Internacional. Análisis Tributario. https://www.aele.com/system/files/archivos/enfointer/ENFOQUE2_1.pdf
- Tantaleán, R. (2016). Tipología de las investigaciones jurídicas. *Derecho y cambio social*, 13(43), 1 – 10. https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&as_ylo=2016&q=investigaci%C3%B3n+jur%C3%ADdica&btnG=
- Vergara, R., Pozo, A. y Ramos, E. (2016). Metodología para el cálculo de precios de transferencia con margen de utilidad. *Revista Científica Avances*, 18(3), 259 – 268. <http://www.ciget.pinar.cu/ojs/index.php/publicaciones/article/view/173>
- Zuzunaga, F. (2017). *El principio de “Arm’s Length” y el llamado “sexto método” en la fijación de precios de concentrados mineros peruanos*. (Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú). http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9167/Zuzunaga_Del%20Pino_Principio_arms%20length_llamado%20%281%29.pdf?sequence=6&isAllowed=y