

BOLETÍN INFORMATIVO



EDITORIAL

Respetables lectores,

Con motivo de la celebración próxima de la XI Asamblea General Ordinaria de la Asociación, nos permitimos compartir en el presente número, dos artículos correspondientes a participaciones expuestas en la celebración de la X Asamblea General Ordinaria de la A.I.T.F.A., que tuvo lugar en la Ciudad de Madrid, España, en el mes de septiembre del año 2014.

El primero de ellos lleva por título “Los efectos de los procesos regionales de integración sobre la soberanía tributaria de los Estados miembros del ejemplo de la Unión Europea”, elaborado por el Sr. Dn. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de España, en el cual nos expone algunos de los aspectos más relevantes de los efectos que tienen los procesos de integración regionales en relación a la potestad tributaria de un Estado.

Y la segunda de las participaciones, se denomina “Determinación de los Precios de Transferencia”, a cargo de la Mag. Delfina Amparo de León Salazar, Presidenta del Tribunal Superior Administrativo de la República Dominicana.

Esperamos sean de su agrado.

Mag. Dra. Nora Elizabeth Urby Genel
Secretaria Ejecutiva

CONTENIDO

- **Los efectos de los procesos regionales de integración sobre la soberanía tributaria de los Estados miembros del ejemplo de la Unión Europea.**

Joaquín Huelin Martínez de Velasco
-España-

- **Determinación de los Precios de Transferencia.**

Mag. Delfina Amparo de León Salazar
-República Dominicana-

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

Presidente:

Magistrado Dr. Manuel L. Hallivis Pelayo
Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Consejeros:

Dr. Emilio Pujalte Méndez– Leite
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

Dra. Zoraida Olano Silva
Presidente del Tribunal Fiscal de Perú.

Secretaría Ejecutiva:

Mag. Dra. Nora Elizabeth Urby Genel
Magistrada de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Cualquier correspondencia dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AITFA
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No. 881, Piso 12, Colonia Nápoles, Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, Ciudad de México.

Correo electrónico:

elizabeth.urby@aitfa.org
montserrat@aitfa.org

Elaboración:

Lic. Mariana Montserrat Pozos Rosario

LOS EFECTOS DE LOS PROCESOS REGIONALES DE INTEGRACIÓN SOBRE LA SOBERANÍA TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS MIEMBROS DEL EJEMPLO DE LA UNIÓN EUROPEA

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de España.

I. Introducción

Los procesos regionales de integración jurídica y política se sustentan sobre la cesión de soberanía por los Estados miembros a la nueva organización supranacional que acuerdan poner en marcha, a la que transfieren las potestades (legislativas, administrativas y judiciales) pertinentes.

Además, son procesos evolutivos, que no se consuman en un solo acto, sino que siguen un curso progresivo de aproximación y asimilación, con reflejo en los instrumentos jurídicos que los articulan.

La que hoy conocemos como Unión Europea (la Comunidad Económica Europea) inicialmente fue una simple **unión aduanera**, que, por tanto, precisó de un arancel exterior común, al que hoy alude el artículo 31 TFUE. Fruto de esta previsión son los reglamentos que regulan el Código Aduanero Comunitario y aquel arancel. Los **reglamentos** son una fuente normativa del derecho de la Unión, obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro (artículo 288 TFUE, párrafo segundo). En otras palabras, tienen para los sujetos de derecho de los Estados miembros desde su entrada en vigor la misma fuerza vinculante que las disposiciones normativas internas. En particular, vinculan a todos los poderes públicos sin necesidad de la intermediación de las autoridades internas.

Pasados los años, esa unión aduanera evolucionó hacia un **mercado interior único**, en cuyo seno las **mercancías** pudieran circular sin trabas, lo que obligó a homogeneizar la imposición indirecta. Así, el artículo 113 TFUE se preocupa de la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento de ese mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. La armonización se lleva a cabo mediante las **directivas**, singular fuente del derecho de la Unión, que marca a los Estados miembros el objetivo a conseguir y el plazo en que deben hacerlo, dejando a su elección de la forma y los medios, esto es, del instrumento necesario para incorporar las disposiciones armonizadoras al ordenamiento jurídico interno, de acuerdo con el diseño constitucional de cada uno de ellos (artículo 288 TFUE, párrafo tercero).

Por estos cauces, el ordenamiento jurídico de la Unión limita la potestad tributaria de los Estados miembros, que queda sometida a la legislación aduanera común y a la armonización de los impuestos indirectos.

Sin embargo, la imposición directa es ajena, en principio, a las competencias propias de la Unión. Ninguna referencia se encuentra en los Tratados a ella. Pero no cabe precipitarse, pues, de entrada, la fuerza expansiva de su ordenamiento jurídico impide que un sector tan relevante para la construcción del mercado único quede al margen de sus determinaciones.

Ese mercado único interior no aspira únicamente a la libre circulación de mercancías, sino que también quiere que lo hagan los capitales y los servicios, así como que se garantice la libertad de establecimiento en su interior. Y con tal designio los poderes públicos comunitarios han utilizado el artículo 115 TFUE para armonizar diversos aspectos de algunos impuestos directos, en la medida en que les permite aproximar las legislaciones que tengan influencia sobre el mercado común (p, ej.: la Directiva sobre pagos de dividendos por sociedades filiales a matrices o la que regula el régimen especial de fusiones, escisiones o aportaciones de activos entre sociedades establecidas en diferentes Estados miembros).

Los efectos de los procesos regionales de integración sobre la soberanía tributaria de los Estados miembros del ejemplo de la Unión Europea

Fuera de estos casos, los socios de la Unión siguen siendo soberanos para disciplinar sus impuestos directos y, además, al no existir medidas de unificación o de armonización en el ámbito de la Unión respecto de ellos, conservan su competencia para fijar mediante convenio o de forma unilateral los criterios de reparto de la potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición [sentencias Gilly, de 12 de mayo de 1998 (C-336/96, aps. 24 y 30); Saint-Gobain ZN, de 21 de septiembre de 1999, (C-307/97, ap. 57)].

Ahora bien, esta conclusión debe matizarse, ya que los miembros de la Unión, al ejercitar sus competencias, están positivamente obligados a respetar las disposiciones del derecho comunitario, en particular las de los Tratados que contienen el estatuto del ciudadano europeo, consagran las libertades básicas de circulación e impiden las distorsiones en la competencia [sentencias Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, de 12 de diciembre de 2006 (C-374/04, ap. 36); Amurta, de 8 de noviembre de 2007 (C-379/05, ap. 16); Comisión/Italia, de 19 de noviembre de 2009 (C-540/07, ap. 28)]. Así se obtiene, por lo demás, del principio de cooperación leal proclamado en el artículo 4.3 TUE.

Más en particular, un Estado miembro no puede invocar un convenio para evitar la doble imposición con el objetivo de eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado [sentencias Denkavit Internationaal y Denkavit France, de 14 de diciembre de 2006 (C-170/05, ap. 53) Amurta (ap. 55); y Aberdeen Property Fininvest Alpha, de 18 de junio de 2009 (C-303/07, ap. 28)].

Por este cauce, el Tribunal de Justicia ha realizado una labor ingente, expurgando las legislaciones nacionales relativas a los impuestos directos de aquellas determinaciones susceptibles de crear cualquier discriminación, traba, obstáculo o restricción que desincentive los movimientos transfronterizos. Y lo ha hecho a través de los instrumentos procesales previstos en el propio ordenamiento de la Unión.

II. Los cauces jurisdiccionales para la armonización tributaria

En particular, los recursos por incumplimiento y la cuestión prejudicial.

Los primeros (artículos 258 a 260 TFUE) tienen por objeto controlar el respeto de las obligaciones comunitarias por los Estados miembros. Son una herramienta que complementa y sirven al principio de lealtad proclamado en el artículo 4.3 TUE.

En ellos se ejercita una acción declarativa, que puede ser instada por la Comisión Europea o por otro Estado miembro, tendente a constatar el incumplimiento. Se trata de proclamar que un Estado miembro no ha hecho frente a sus compromisos con la Unión.

Una vez declarado el incumplimiento en sentencia, este pronunciamiento, como todos los del Tribunal de Justicia, ha de ser ejecutado (artículo 280 TFUE, apartados 1 y 2). Si el Estado miembro que ha sido declarado incumplidor no adopta las medidas necesarias para deshacer la situación, el TFUE (artículo 260) pone en manos de la Comisión otra acción, en este caso de condena, para que el Tribunal de Justicia renueve su voluntad renuente mediante multas coercitivas o el pago de sumas a tanto alzado.

LOS EFECTOS DE LOS PROCESOS REGIONALES DE INTEGRACIÓN SOBRE LA SOBERANÍA TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS MIEMBROS DEL EJEMPLO DE LA UNIÓN EUROPEA

En determinados casos (artículo 260.3 TFUE), la Comisión puede acumular ambas acciones, la declarativa y la de condena.

En estos recursos, siendo su objeto el expresado, se suscitan debates sobre el alcance de las obligaciones asumidas por los Estados miembros y, por consiguiente, sobre la interpretación de las normas de derecho originario y derivado que las imponen.

El otro instrumento procesal es la cuestión prejudicial, que concilia la legítima autoridad del juez nacional con la necesaria unidad interpretativa del derecho de la Unión (ROBERT LECOURT). Su aplicación no incumbe únicamente al Tribunal de Justicia de la Unión, sino también, y de manera principal, a los jueces y tribunales de los Estados miembros en su respectivo ámbito competencial.

Ahora bien, tratándose de articular un orden jurídico nuevo (el de la Unión) entre sistemas firmemente consolidados (los de los Estados miembros), con facilidad se comprenden los riesgos de que un entendimiento dispar haga fracasar el empeño. Si no se consigue otorgar a una regla la misma fuerza y sentido en todos los rincones de la Unión, la tare armonizadora y unificadora sería vana y las barreras jurídicas seguirían alzadas.

Por ello, resultaba imprescindible centralizar la función interpretadora, disponiendo el artículo 267 TFUE que el Tribunal de Justicia es competente para pronunciarse con carácter prejudicial (i) sobre la interpretación de los Tratados y (ii) sobre la validez y la interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. Son las llamadas cuestiones prejudiciales de interpretación y cuestiones prejudiciales de validez.

En las primeras, únicamente se pide que se fije la exégesis, se aclare el contenido de una norma de derecho originario o de derecho derivado. La segunda tiene por objeto contrastar si una norma de derecho derivado es nula por ser contraria al derecho originario.

La respuesta prejudicial del Tribunal de Justicia adopta la forma de sentencia. Es una respuesta en derecho y desde el derecho de la Unión. La competencia del Tribunal de Justicia no alcanza a determinar la interpretación de los derechos nacionales ni a controlar su validez

Y corresponde al juez nacional, a la vista de la contestación suministrada por el Tribunal de Justicia sobre la interpretación o, en su caso, la validez del derecho de la Unión, obtener las consecuencias pertinentes en el orden interno y resolver el litigio que tiene suscitado.

En la obtención de esas consecuencias, ha de tener presentes los principios estructurales del ordenamiento jurídico de la Unión, alumbrados, precisamente, por el Tribunal de Justicia a lo largo de más de sesenta años de actividad.

III. Los principios estructurales del derecho de la Unión Europea

Hubo que esperar hasta 1961, cuatro años después del Tratado de Roma por el que se constituyó la Comunidad Económica Europea para que se presentase una cuestión prejudicial; sin embargo, el primer pronunciamiento destacable fue relativamente madrugador: la sentencia Van Gend and Loos, de 5 de febrero de 1963 (asunto 26/62), proclamó el efecto directo del derecho comunitario: la Comunidad constituye un nuevo ordenamiento jurídico de derecho internacional, a favor del que los Estados miembros han limitado su soberanía, cuyos sujetos no son sólo estos últimos, sino también sus nacionales. De este modo, el derecho comunitario, que asigna deberes a los particulares, es susceptible de generar derechos individuales que se incorporen a su patrimonio jurídico, tanto cuando el Tratado los concede de modo explícito, como cuando impone de manera perfectamente definida obligaciones a otros administrados, a los Estados miembros o a las Instituciones.

Los efectos de los procesos regionales de integración sobre la soberanía tributaria de los Estados miembros del ejemplo de la Unión Europea

La atribución de efectos directos a las normas comunitarias llevaba implícito el reconocimiento de su primacía sobre el derecho interno, anunciada en la sentencia Comisión/Italia, de 27 de febrero de 1962 (asunto 10/61) y proclamada en la sentencia Costa/ENEL, de 15 de julio de 1964 (asunto 6/64), en un litigio suscitado con ocasión de la nacionalización por Italia de su producción eléctrica.

El Tribunal de Justicia, retomando los argumentos de la sentencia Van Gend and Loos acerca de la cesión de soberanía en favor de la Comunidad y la especificidad de su ordenamiento, explicó que la integración de este último en los derechos nacionales tiene como corolario la imposibilidad de que los Estados miembros hagan prevalecer, contra un orden aceptado sobre una base de reciprocidad, una medida unilateral posterior, añadiendo que la realización de los fines del Tratado quedaría en entredicho si la fuerza vinculante del derecho comunitario variase de un lugar a otro, dependiendo de legislaciones internas posteriores. El Tribunal de Justicia apoyó su razonamiento en el artículo 189 del Tratado CE (actualmente artículo 288 TFUE), que, al conferir fuerza obligatoria a los reglamentos, impide que normas nacionales destruyan su impronta, pues de otro modo se pondrían en tela de juicio los basamentos de la Comunidad.

El efecto directo y la primacía no son meras técnicas para articular órdenes jurídicos diferentes, sino la expresión de la naturaleza de la Comunidad como una asociación de Estados, de pueblos y de ciudadanos; pero, dado el contexto en el que se dictaron las sentencias Van Gend and Loos y Costa/ENEL, existía la duda de si esas notas convenían a las directivas, que, como he apuntado, obligan en cuanto al resultado, dejando a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

La sentencia Ratti, de 5 de abril de 1979 (asunto 148/78), reconoció la primacía de las directivas, resolviendo que, una vez expirado el plazo para su transposición, un Estado miembro no puede aplicar a una persona que se ajusta a sus prescripciones el derecho interno aún no adaptado.

La oportunidad para pronunciarse sobre su efecto directo la brindó una ciudadana alemana, Ursula Becker, mediadora independiente en la negociación de créditos, quien solicitó la exención del impuesto sobre el valor añadido para el periodo de marzo a junio de 1979, al amparo del artículo 13, parte B, letra d), párrafo primero, de la Sexta Directiva reguladora de dicho tributo, que constriñe a los Estados miembros para dispensar esa clase de operaciones. Sostenía la Sra. Becker que esta exclusión formaba parte del derecho nacional desde el 1 de enero de 1979, límite para que el mencionado país acondicionara su normativa a las exigencias comunitarias, mientras que la Administración tributaria, de opinión distinta, se negó a otorgar el beneficio, girando unas liquidaciones contra las que la interesada recurrió. En estas circunstancias, el Finanzgericht (tribunal de lo contencioso-tributario) de Münster preguntó si la norma en cuestión era directamente aplicable en la República Federal Alemana desde la citada fecha.

La sentencia Becker, de 19 de enero de 1982 (asunto 8/81), proporcionó una respuesta afirmativa, siguiendo un hilo argumental tan sencillo como irrefutable: las directivas carecen de efectos inmediatos, ya que su impacto llega a los particulares a través de las medidas adoptadas por cada Estado miembro. Ahora bien, cuando estos últimos no son diligentes y agotan el plazo señalado para trasponer sus normas o lo hacen incorrectamente, negarles toda efectividad sería incompatible con el carácter vinculante que el artículo 189 del Tratado CEE les atribuye (actualmente artículo 288 TUE).

El Tribunal de Justicia construyó el efecto directo de las directivas como una «sanción» automática a la elusión de sus deberes por los Estados miembros, quienes, en ausencia de transposición o cuando esta última resulta incorrecta, no pueden esgrimir frente a los particulares su propio incumplimiento para negarles los derechos que la norma comunitaria les confiere de forma incondicional y precisa, siendo invocables ante los jueces nacionales.

LOS EFECTOS DE LOS PROCESOS REGIONALES DE INTEGRACIÓN SOBRE LA SOBERANÍA TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS MIEMBROS DEL EJEMPLO DE LA UNIÓN EUROPEA

Las directivas regulan todo tipo de relaciones jurídicas, tanto verticales, entre las instituciones públicas y los administrados, como horizontales, en las que los sujetos se conectan en pie de igualdad, con ausencia de toda prerrogativa de interés público o general. Habida cuenta del fundamento empleado para reconocer eficacia directa a este tipo de normas, cabría dudar de si tal cualidad puede predicarse también cuando disciplinan la segunda clase de vínculos. La sentencia Marshall, de 26 de febrero de 1986 (asunto 153/94), abordó este problema (se trataba del despido en contra del derecho comunitario de una mujer que trabajaba para un organismo público británico), indicando que una directiva es siempre oponible frente al Estado, en cualquiera de las condiciones en las que actúe, como empresario o como entidad pública, pues debe evitarse que obtenga ventajas de haber ignorado el derecho comunitario.

No obstante, la solución difiere si las obligaciones originadas por la norma comunitaria recaen sobre otro administrado. En esta tesitura, el Tribunal de Justicia señaló que una directiva no crea, por sí sola, deberes a cargo de un ciudadano y que, por consiguiente, sus disposiciones no pueden invocarse, en su calidad de tales, contra dicha persona, a la que no ha de imputarse responsabilidad alguna en la falta de adaptación del derecho nacional.

La primacía y el efecto directo del derecho comunitario desaconsejan, en esas situaciones, resignarse a la inaplicación de sus previsiones, pues semejante consecuencia podría dar al traste con los objetivos de los Tratados. En este sentido, el Tribunal de Justicia ha destacado que el principio de lealtad recogido en el artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 4.3 TUE) impone a los Estados miembros la adopción de las medidas generales y especiales apropiadas para alcanzar los resultados previstos en las directivas, deber que incumbe a todas las autoridades nacionales, incluidas las judiciales.

Esta idea, plasmada en la sentencia de Von Colson y Kamann, de 10 de abril de 1984 (asunto 14/83), ha permitido al Tribunal de Justicia paliar las secuelas de la negación de efecto a una directiva en un litigio entre particulares, formulando la doctrina denominada de "la interpretación conforme", en cuya virtud, al aplicar el derecho nacional, el juez debe imbuir de significado a la norma comunitaria, ateniéndose de esta forma al párrafo tercero del artículo 189 del Tratado CE (actualmente, artículo 288 TFUE). La sentencia Marleasing, de 13 de noviembre de 1990 (C-106/89), abrió este camino.

Ahora bien, el Tribunal de Justicia no se ha limitado a enunciar ese principio, sino que ha ido más lejos, ofreciendo al juez que le había interrogado la solución concreta a la que debía llegar, porque, tratándose de otorgar efectividad al ordenamiento de la Comunidad, le corresponde especificar sus propósitos. Según la doctrina alemana, la primacía del derecho comunitario se extiende a su interpretación, lo que implica la prevalencia del sentido conferido por el Tribunal de Justicia sobre cualquier otro que pueda reconocerse a las normas nacionales destinadas a desarrollar la directiva.

Y aún más, para llegar a ese resultado, el juez nacional ha de hacer todo lo que esté en su mano para dar efectividad a las determinaciones del derecho de la Unión. Esta última consecuencia se encontraba confirmada o recogida en la jurisprudencia comunitaria. La sentencia Simmenthal, de 9 de marzo de 1978 (asunto 106/77), resolvió que compete a los jueces nacionales garantizar la plena eficacia del derecho comunitario, dejando, si procede, inaplicadas cualesquiera disposiciones contrarias de la

Los efectos de los procesos regionales de integración sobre la soberanía tributaria de los Estados miembros del ejemplo de la Unión Europea

legislación nacional, aun posteriores, sin necesidad de esperar a su derogación o a su expulsión del mundo jurídico por algún procedimiento constitucional. El reverso de la misma moneda lo ofrece la sentencia Fratelli Costanzo, de 22 de junio de 1989 (asunto 103/88), según la que las autoridades nacionales han de tomar en consideración, incluso de oficio, las normas de una directiva, no obstante la existencia de reglas nacionales que las contradigan o que impidan su aplicación.

El diseño siempre es el mismo: asegurar la efectividad del derecho comunitario para alcanzar las metas de los Tratados.

La jurisprudencia, siempre atenta a la efectividad del derecho comunitario, quiso cerrar el círculo para evitar que las dificultades de su articulación con los derechos nacionales condujeran a un callejón sin salida en el que los objetivos de los Tratados quedaran retenidos.

La sentencia Francovich, de 19 de noviembre de 1991 (asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90), consagró el principio de que, cuando las pretensiones de una directiva no se logren por vía interpretativa, el Estado miembro debe indemnizar a los particulares por los daños causados al no haber incorporado en plazo sus previsiones al derecho interno, siempre que: (i) el resultado prescrito en la directiva implique la atribución de derechos a favor de los particulares, (ii) cuyo contenido se identifique basándose en las disposiciones de la propia directiva, (iii) teniendo que existir una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quien reclama.

En ulteriores pronunciamientos, el Tribunal de Justicia ha detallado tales requisitos, así como el poder del Estado al que ha de imputarse el incumplimiento que origina la responsabilidad. La sentencia Brasserie du Pêcheur y Factortame, de 5 de marzo de 1996 (asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93), declaró que el deber de indemnizar aflora aun cuando la contravención se atribuya al poder legislativo, añadiendo a los requisitos ya decantados que, si el legislador disfruta de un amplio margen de apreciación para elegir entre diferentes opciones normativas, el derecho a la reparación sólo surge si la vulneración del derecho comunitario se encuentra suficientemente caracterizada, calificativo que no necesita una actuación intencional o negligente y que alude a una inobservancia manifiesta y grave de los límites de ese poder discrecional. Un ejemplo típico lo constituye la persistencia del incumplimiento una vez declarado judicialmente o después de una jurisprudencia de la que dimana la incorrección del comportamiento controvertido.

La actividad del poder judicial también puede ser la causa de una trasgresión del derecho comunitario que desencadene la obligación de reparar. La sentencia Köbler, de 30 de septiembre de 2003 (C-225/01), estimó que se mermaría su plena eficacia y se reduciría la protección de las normas que contiene, si los particulares no percibieran una reparación cuando sus derechos se conculquen por un acto jurisdiccional. Ahora bien, dada la estructura de este poder, la jurisprudencia limita su declaración a los casos en los que la decisión judicial origen de la vulneración proceda de un órgano que resuelve en última instancia, pues, mientras no se obtenga la última palabra, quizás la decisión lesiva se rectifique. No obstante, la especificidad de la función encomendada a los jueces y las exigencias legítimas de la seguridad jurídica determinan que sólo pueda hablarse de contravención suficientemente caracterizada cuando la infracción del derecho comunitario aplicable se revele manifiesta, con evidente ignorancia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

**LOS EFECTOS DE LOS
PROCESOS REGIONALES
DE INTEGRACIÓN SOBRE
LA SOBERANÍA TRIBUTA-
RIA DE LOS ESTADOS
MIEMBROS DEL EJEMPLO
DE LA UNIÓN EUROPEA**

Aplicando los mencionados principios, a través de los instrumentos procesales descritos, el Tribunal de Justicia y los jueces nacionales, colaborando en su caso a través del diálogo prejudicial, han establecido las condiciones de ejercicio por los Estados miembros de su potestad tributaria.

Veámoslo con algunos ejemplos, relativos a España.

IV. Las condiciones de ejercicio de la potestad tributaria por los Estados miembros de la Unión Europea

A. El régimen aduanero

1. Tribunal de Justicia

El Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/España, de 23 de febrero de 2006 (C-546/03), ha declarado que nuestro país incumplió las obligaciones que le incumbían en virtud del Reglamento (CEE) nº 2913/92, por el que se aprobó el Código Aduanero Comunitario, al no observar los plazos de contracción a posteriori del importe de los derechos derivados de una deuda aduanera. El Tribunal de Justicia tomó en consideración el carácter del mencionado Código, aprobado por un Reglamento y directamente obligatorio para los Estados miembros, que quedan constreñidos a constatar los recursos propios de la Unión, sin que puedan dejar de liquidar los créditos, so pena de admitir que se perturbe el equilibrio financiero de la Unión.

El Tribunal de Justicia ha llegado incluso a hacer valer los intereses financieros de la Unión y la fuerza vinculante del Código Aduanero Comunitario sobre las exigencias que impone la defensa militar, razonando que los Estados miembros no pueden invocar el encarecimiento del material militar causado por la aplicación de derechos de aduanas a las importaciones con objeto de sustraerse a las obligaciones que les impone la solidaridad financiera con respecto al presupuesto comunitario [sentencias Comisión/Finlandia (C-284/05), Comisión/Suecia (C-294/05), Comisión/Grecia (C-409/05), Comisión/Alemania (C-372/05), Comisión/Italia (C-387/05), Comisión/Grecia (C-409/05) y Comisión/Dinamarca (C-461/05), todas de 15 de diciembre de 2009].

2. Tribunal Supremo

Por su parte, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo español (competente para los asuntos en materia tributaria), en sentencia de 30 de noviembre de 2009 (casación 3582/03, FJ 3º), aplicando el Código Aduanero Comunitario y el Reglamento (CEE) nº 1224/80, relativo al valor en aduana de las mercancías, concluyó que la Administración tributaria no podía asignar a efectos del impuesto sobre sociedades a determinadas operaciones con empresas vinculadas una valoración distinta a la que la propia Administración les había atribuido para calcular los derechos de importación. Teniendo en cuenta que ambas normativas (la relativa a los derechos aduaneros y la atinente al impuesto sobre sociedades) remiten al valor de mercado, el Tribunal Supremo consideró que principio básicos de todo sistema jurídico, como el de seguridad jurídica, impiden que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate.

Los efectos de los procesos regionales de integración sobre la soberanía tributaria de los Estados miembros del ejemplo de la Unión Europea

B. La imposición indirecta

1. Tribunal de Justicia

La Unión Europea, a través de diversas directivas, ha armonizado los impuestos especiales, entre ellos el que gravan los productos derivados de los hidrocarburos. El legislador estatal español (Ley 24/2001), con la finalidad de financiar el ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias en materia de sanidad y medio ambiente, estableció un impuesto sobre la venta minorista de los hidrocarburos (conocido como “céntimo sanitario”).

La regulación armonizada de la Unión Europea sobre la materia (en particular, la Directiva 92/12/CE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales), exige que esos tributos persigan una finalidad específica, que no concurre en la regulación española del céntimo sanitario, destinado a financiar las citadas competencias autonómicas.

Por ello, el Tribunal de Justicia, en la sentencia Transportes Jordi Besora, de 27 de febrero de 2014 (C-81/12), en respuesta a una cuestión prejudicial suscitada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección 1ª), concluyó que la ordenación comunitario sobre la materia se opone a un tributo como el mencionado.

A la vista de la respuesta del Tribunal de Justicia, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 28 de marzo de 2014 (recurso 1392/09), y en virtud del principio de primacía del derecho de la Unión, inaplicó la Ley 24/2001 y reconoció al recurrente, que había soportado un tributo contrario a la Directiva 92/12, su derecho a ser resarcido.

2. Tribunal Supremo

La ordenación comunitaria sobre el impuesto sobre el valor añadido (contenida inicialmente en una Directiva de 1977 y hoy en otra de 2006) dispone que el derecho a deducir las cuotas soportadas nace cuando el impuesto es exigible, esto es, cuando se devenga, que en el caso de las importaciones de bienes se produce con la importación y, tratándose de la adquisiciones intracomunitarias de los mismos, con la adquisición. La transposición de esa regulación comunitaria al ordenamiento español se llevó a cabo, primero, en la Ley 30/1985 y, más tarde, en la actualmente vigente Ley 37/1992. Esta última Ley dispuso en su redacción originaria que, con carácter general, el derecho a la deducción nacía en el momento en el que se devengasen las cuotas deducibles (artículo 98.1), salvo para las importaciones y las adquisiciones intracomunitaria de bienes, operaciones en las que el derecho a la deducción nacía una vez pagadas las cuotas deducibles (artículo 98.2). No obstante, a partir del 1 de enero de 1995, en virtud de la Ley 42/1994, tal exigencia quedó únicamente para las importaciones de bienes, pasando a nacer el derecho a deducir en las adquisiciones intracomunitarias en el momento de la adquisición (nueva redacción del artículo 98.2). Este artículo fue, finalmente derogado, por la Ley 51/2007, a partir de cuya entrada en vigor en las importaciones de bienes el derecho a deducir nacía con la importación.

**LOS EFECTOS DE LOS
PROCESOS REGIONALES
DE INTEGRACIÓN SOBRE
LA SOBERANÍA TRIBUTA-
RIA DE LOS ESTADOS
MIEMBROS DEL EJEMPLO
DE LA UNIÓN EUROPEA**

A la vista de esta sucesión normativa, el Tribunal Supremo [sentencia de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/05, FJ 2º)] considera que hasta el año 1995 (en relación con las operaciones intracomunitarias) y el año 2008 (tratándose de las importaciones de bienes) la regulación española se oponía a la comunitaria, que fijaba en todo caso el nacimiento del derecho a deducir con el devengo, esto es, con la adquisición y la importación. Siendo así, por el juego conjunto de los principios de efecto directo y primacía, para las liquidaciones producidas durante la vigencia del artículo 98.2 de la Ley 37/1992, atendida su oposición al derecho de la Unión, desplaza sus previsiones y aplica directamente las previsiones de la Directiva comunitaria.

C. Impuestos directos

1. Tribunal de Justicia

La sentencia Comisión/España, de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12), ha puesto en solfa la legislación estatal española relativa al impuesto sobre sucesiones y donaciones (Ley 29/1987), por oponerse a la libertad de circulación de capitales al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y sucesiones en función de la residencia los causahabientes y los donatarios o de la ubicación de los bienes inmuebles transmitidos.

La razón estriba en que se obstaculiza injustificadamente dicha libertad al establecerse una reducción de la base imponible en atención al lugar de residencia del causante y de los causahabientes en el momento del fallecimiento, o del de residencia del donante y donatarios en el momento de la donación, así como del lugar de ubicaciones del bien adquirido, provocando que los sujetos pasivos situados en otros Estados miembros o que adquieren bienes inmuebles radicados en ellos soportan una mayor carga fiscal, al no poder beneficiarse de esas reducciones fiscales (apartados 58 y 60).

2. Tribunal Supremo

Son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que, en el impuesto sobre sociedades, aplican el régimen armonizado establecido desde la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, para las operaciones de escisiones, aportación de activos y canje de valores. Entre las últimas puede consultarse la de 21 de julio de 2014 (casación 1871/13, FJ 2º).

Pues bien, en estas sentencias, el Tribunal Supremo ha aplicado la exégesis llevada a cabo por el Tribunal de Justicia a supuestos de hecho anteriores a su pronunciamiento interpretativo, argumentando que, con arreglo a la propia jurisprudencia comunitaria, cuando el Tribunal de Luxemburgo interpreta una disposición del derecho comunitario en realidad se limita a aclarar y precisar su alcance, tal y como debe o habría debido ser entendida desde el momento de su entrada en vigor, de donde resulta que los jueces nacionales han de aplicarla con ese entendimiento incluso a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que fija la exégesis correcta [sentencias Blaziot, de 2 de febrero de 1988 (asunto 24/86, apartado 27), y Bosman, de 15 de diciembre de 1995 (C-415/93, apartado 141)], salvo cuando el propio Tribunal de Justicia, en cumplimiento del principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento comunitario, excepcionalmente limita esa posibilidad [sentencia Uudenkaupungin kaupunki, de 30 de marzo de 2006 (C-184/04, apartado 55)].

Los efectos de los procesos regionales de integración sobre la soberanía tributaria de los Estados miembros del ejemplo de la Unión Europea

D. Otros supuestos

La incidencia del derecho de la Unión sobre la potestad tributaria de los Estados miembros no tiene lugar únicamente a través de normativas específicamente fiscales, sino que puede producirse desde otras regulaciones sectoriales.

Así, en materia de telecomunicaciones, el Tribunal de Justicia [sentencia Vodafone España y France Telecom España, de 12 de julio de 2012 (asuntos C-55/11, C-57/11 y C-58/11)] y el Tribunal Supremo [sentencias de 15 de octubre de 2012 (casaciones 861/09, 1085/10)] han acotado la potestad tributaria de los entes locales españoles para establecer tasas y tributos sobre las compañías del sector por el mero hecho de actuar en el mismo, interpretando y aplicando el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, relativa a la autorización de redes y servicios de telecomunicaciones (Directiva autorización).

El Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de octubre de 2013 (casación en interés de la ley 588/13, FJ 4º), ha aplicado la regulación de la Unión sobre normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales de la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio postal universal (Directiva 97/67/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 1997), que exige la apertura del mercado y la igualdad de todos los operadores, para considerar contraria a dicha ordenación la regulación interna que dispensaba del IBI al prestador del servicios universal en España (Correo y Telégrafos), por tratarse de una ventaja anticompetitiva, ya que la carga que para dicha entidad implica la prestación de ese servicio universal ya se encuentra compensada por otros cauces.

En fin, acudiendo a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y a su artículo 41.2, que reconoce el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte una decisión en contra de sus intereses, el Tribunal Supremo, en sentencias de 13 de mayo de 2013 (casación 6165/11, FJ 2º) y 14 de octubre de 2013 (casación 361/12, FJ 3º), ha impedido a las autoridades fiscales del País Vasco acordar de plano, sin procedimiento alguno, la recuperación de los beneficios fiscales reconocidos a determinadas empresas, que fueron declaradas ayudas contrarias al derecho comunitario por la Comisión Europea.

V. Las consecuencias

Así pues, el ordenamiento jurídico de la Unión constriñe a sus Estados miembros a la hora de ejercer sus potestades tributarias, bien inmediatamente, mediante la aprobación de disposiciones directamente obligatorias (caso de las que afectan al régimen aduanero) o la puesta en marcha de normas armonizadoras (caso de la imposición indirecta o algunos aspectos de la directa), bien de forma mediata, mediante la fuerza expansiva de las libertades básicas de circulación en el seno de la Unión (impuestos directos en general).

El sistema se dota de garantías, de modo que si un Estado miembro no hace frente a los compromisos adquiridos mediante su incorporación a la Unión, además de verse sometido a la potestad jurisdiccional del Tribunal de Justicia por el cauce de los recursos de incumplimiento, puede ver como sus jueces descartan la regulación interna, si no es posible adaptarla a las exigencias comunitarias mediante el principio de “interpretación conforme”, para aplicar en la resolución de los litigios las normas del derecho de la Unión con primacía y efecto directo, decidiendo en consecuencia.

**LOS EFECTOS DE LOS
PROCESOS REGIONALES
DE INTEGRACIÓN SOBRE
LA SOBERANÍA TRIBUTA-
RIA DE LOS ESTADOS
MIEMBROS DEL EJEMPLO
DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sin perjuicio de que se ponga en marcha el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado español por los daños causados a los justiciables como consecuencia de su incumplimiento comunitario [véanse la sentencia del Tribunal de Justicia Transportes Urbanos y Servicios Generales, de 26 de enero de 2010 (C-118/08) y la del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010 (recurso directo 153/07)].

Por ello, no está demás llamar la atención del legislador sobre determinadas previsiones del anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria de 2003, enderezadas a dificultar y excluir, de hecho, la responsabilidad del Estado español por incumplimiento del derecho de la Unión, pues con ello, se deja fuera de juego uno de los principios estructurales de este último, algo que no está en la mano del legislador doméstico y que puede ser causa y origen de nuevos incumplimientos y sucesivos pronunciamiento de responsabilidad.

Me refiero a aquellos preceptos (artículos 219 bis y 120.4) que disciplinan la revocación de actos dictados al amparo de normas declaradas no conformes al derecho de la Unión Europea y la responsabilidad patrimonial del legislador por razón de esas normas.

De entrada parece no adecuarse a la jurisprudencia del Tribunal Supremo español y del Tribunal de Justicia de la Unión el artículo 219.3 que sólo permite la revocación si no ha transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la no conformidad al derecho de la Unión Europea.

Soy consciente de que, ejercitando su potestad, el legislador puede dejar sin efecto mediante la aprobación de una modificación legal una determinada línea jurisprudencial del Tribunal Supremo, siempre y claro que lo haga dentro del marco constitucional, pero igual de claro que lo anterior es que no puede adoptar decisiones que dejen fuera de juego principios estructurales del derecho de la Unión, como por ejemplo el de efectividad.

Al ejercitar sus competencias, todos los poderes públicos nacionales, en virtud del principio de cooperación leal, han de hacer lo posible por dar efectividad a las determinaciones del derecho de la Unión, exigencia que es dudoso que satisfaga una previsión legislativa que fija el inicio del plazo para la revocación de un acto tributario dictado al amparo de una ley contraria al derecho de la Unión antes de que se declare y, por ende, conozca esa oposición.

Las dudas se hacen más intensas si cabe con la previsión (artículo 120.4) de que la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en tales casos sólo podrá hacerse efectiva a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, con la expresa previsión, por remisión al artículo 219 bis, apartado 3, de que el plazo de prescripción se empezará a contar desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la no conformidad al derecho de la Unión Europea.

En mi opinión, si esta disposición se llega a aprobar en los términos previstos, nuestro sistema se colocará al margen del principio de responsabilidad de los Estados miembros por el incumplimiento del derecho de la Unión, en los términos en que ha sido diseñado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al hacer irrisoria la

Los efectos de los procesos regionales de integración sobre la soberanía tributaria de los Estados miembros del ejemplo de la Unión Europea

posibilidad de reparación (téngase en cuenta que, con toda normalidad, el último acto interruptivo de la prescripción anterior a la sentencia que declara la oposición del derecho de la Unión se habrá producido, dada la estructuración de nuestro sistema de control jurisdiccional, más allá del plazo de prescripción).

De mantenerse esta ordenación, no hace falta ser un adivino para atisbar nuevos incumplimientos, jurisdiccionalmente declarados en Luxemburgo, del Reino de España en el cumplimiento de sus compromisos para con la Unión.

Madrid, a 24 de septiembre de 2014.

**DETERMINACIÓN DE LOS
PRECIOS DE
TRANSFERENCIA**

Mag. Delfina Amparo de León

Presidenta del Tribunal
Superior Administrativo de la
República Dominicana.

Aspectos Teóricos

Contenido:

Definición

Regulaciones

Convenios de doble imposición

Principio de Arm's length

Partes relacionadas

DEFINICIÓN

¿Qué y Por qué?

Precios de transferencia es el valor asignado a una transacción realizada entre dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona.

Los precios de transferencia son precios al cual una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles y provee servicios a sus partes relacionadas.

Es de gran importancia porque esos precios pueden ser utilizados por la parte controlante a fines de minimizar la incidencia impositiva.

Aproximadamente el 60% de las transacciones alrededor del mundo se realizan entre partes relacionadas.

Si las transacciones son entre jurisdicciones con tasas impositivas diferentes, relocalizar rentabilidades resultaría muy beneficioso.

A partir de la crisis financiera internacional de 2008, y sus efectos negativos en las economías de casi todos los países, los más desarrollados se han visto en la necesidad de incrementar sus ingresos fiscales, una medida ha sido mediante el control del fraude fiscal internacional.

En un estudio reciente, se demostró que el 80% del valor del conjunto de 43,000 multinacionales estudiadas es controlado por 737 "entidades": bancos, compañías de seguros o grandes grupos industriales.

147 multinacionales, controlándose entre sí, poseen el 40% del valor económico y financiero de todas las multinacionales del mundo entero.

Movimiento internacional de fondos

Penetración en nuevos mercados

Evaluación de la gestión de las filiales

Determinación de los Precios de Transferencia

Minimización de los riesgos frente a fluctuaciones de los tipos de cambio

Mejoramiento de la imagen de la empresa

Reducción/aumento de los beneficios obtenidos

Reducción del pago de aranceles

Disminución del impuesto a las rentas

“Se considera que existe relación entre empresas cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de la otra empresa.”

REGULACIONES

Objetivo

Esta figura pretende asegurar que las entidades que llevan a cabo transacciones con otras vinculadas, fijen su BASE IMPONIBLE respetando el criterio de valoración conocido como Principio de Plena Competencia o Principio de Libre Competencia o Arm`s Length.

Protección de la base gravable en las diferentes jurisdicciones fiscales

Antecedentes

La primera referencia a normas contra Precios de Transferencia se remonta a 1939, cuando se establece en el Internal Revenue Code de los EEUU, la obligación de usar el precio de mercado para valorar transacciones de intangibles

En 1979 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) aconseja utilizar precio normal de mercado para valorar transacciones entre vinculadas.

Legislación Internacional

- Modelo de Convenio Fiscal para evitar la Doble Imposición (Artículo 9).
- Directrices aplicables en materia de precios de transferencias a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias, OCDE.

Legislación Local

- Ley 11-92, Código Tributario de la República Dominicana, del 1992 y sus modificaciones.
- Norma General No. 04-11 Sobre Precios de Transferencia que Establece las Reglas Aplicables a las Operaciones Efectuadas entre Partes Relacionadas o Vinculadas, del 2 de junio del 2011.

**DETERMINACIÓN DE LOS
PRECIOS DE
TRANSFERENCIA**

MODELOS DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Su objetivo principal es evitar la doble imposición de las rentas, de los grupos multinacionales, que pudieran estar sujetas a tributar en varias jurisdicciones (ej. intereses, regalías, Impuesto Sobre la Renta);

Brindar seguridad jurídica a los contribuyentes;

Su objetivo principal es evitar la doble imposición de las rentas que pudieran estar sujetas a tributar en varias jurisdicciones (ej. Intereses, regalías, ISR).

Son elaborados en su mayoría por organizaciones internacionales (ONU y OCDE).

Constituyen una guía que fija el punto de partida en la negociación entre países.

Plantean una estructura básica en común para los países contratantes.

Permiten o al menos facilitan, una interpretación y aplicación común por parte de los Estados contratantes en relación a la distribución de las rentas.

Concepto de Doble Imposición

En el ámbito tributario internacional, el término de doble tributación o doble imposición, se refiere al establecimiento de dos tributos sobre un mismo hecho imponible o sobre un mismo sujeto pasivo.

La doble imposición es definida, como aquella que resulta de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo (OCDE).

PRINCIPIO DE ARM'S LENGTH

Artículo 9 del modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

“1. Cuando

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

....

...y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”

Determinación de los Precios de Transferencia

Define de forma general lo que es una empresa asociada, tomando como criterio de vinculación:

La participación en el capital

La participación en la dirección

El control común de una empresa respecto de la otra

El primer inciso establece el principio de LIBRE COMPETENCIA y con él, la facultad que tienen los estados contratantes de modificar la base imponible de una empresa relacionada o vinculada cuando ésta ha sido alterada por la concurrencia de condiciones comerciales o financieras anómalas, que no se habrían dado de no ser por su vinculación. Tiene como objeto restituir el equilibrio alterado y eliminar los efectos en las bases imponibles.

El inciso segundo establece el denominado ajuste bilateral o correlativo, que es el ajuste en sentido contrario que debería practicar el otro Estado contratante para contrarrestar el efecto que tiene el ajuste acordado por el primer Estado (ajuste primario). Tiene como objetivo eliminar la doble imposición económica que se deriva del ajuste primario.

Así podemos señalar a manera de ejemplo, como partes no relacionadas a una “Compañía A” y una “Compañía B” de dos diversos países, País “Z” y País “X”, que mantienen relaciones comerciales y financieras; y, como partes relacionadas a la “Compañía C” y a la “Compañía C1”, de donde se sigue que atendiendo a dicho principio, las relaciones comerciales y financieras de “C” y “C1”, deben ser similares a las relaciones entre “A” y “B”.

¿Por qué adoptar este principio?

Las empresas asociadas, para fines tributarios son tratadas como independientes y no como partes de una multinacional.

El Operador Independiente por definición maximiza su utilidad.

Elimina distorsiones tributarias, ya que la utilidad tributa en el lugar donde se generó y no a donde fue transferida.

Algunas dificultades al aplicar el principio:

- Es de reconocer que su implementación no resulta tan sencilla, ni para el contribuyente, que tiene que asegurarse de respetar el principio antes mencionado, ni para las Administraciones Tributarias en su labor posterior de comprobación, y puede generar problemas de doble imposición económica a nivel global de las empresas vinculadas.
- Divergencias entre las distintas formas de operar de un grupo multinacional y de empresas independientes.

**DETERMINACIÓN DE LOS
PRECIOS DE
TRANSFERENCIA**

- Proceso de producción integrado de bienes altamente especializados en intangibles exclusivos
- Estructuras de negocio que solo pueden ser acometidas por empresas asociadas debido a las especiales circunstancias que las agrupa.

A manera de ejemplo, señaláremos el tratamiento de un Grupo Empresarial Transnacional, como ocurriría normalmente; es decir, en jurisdicciones con tasas impositivas semejantes:

⇒ Empresa Mi país - Produce Tabaco en hoja para exportar a México, y lo enajena a un precio de venta de \$160.00.

Así restando a dicho precio el costo y gastos, la empresa obtuvo una utilidad de \$30.00, que constituye la base imponible del impuesto en mi país, que al aplicarle la tasa del 25%, da como resultado un impuesto a cargo de \$7.50 en mi país.

⇒ Empresa México - Compra el Tabaco, el cual constituye la materia prima, y fabrica cigarrillos, para posteriormente exportarlos a Chile, y lo enajena a un precio de venta de \$340.00

Así restando a dicho precio el costo y gastos, la empresa mexicana obtuvo una utilidad de \$45.00, que constituye la base imponible del impuesto en México, que al aplicarle la tasa del 30%, da como resultado un impuesto a cargo de \$13.50 en ese país.

⇒ Empresa Chile – compra los cigarrillos, para posteriormente distribuirlos y comercializarlos en un precio de venta de \$520.00

Así restando a dicho precio el costo y gastos, la empresa chilena obtuvo una utilidad de \$100.00, que constituye la base imponible del impuesto en Chile, que al aplicarle la tasa del 30%, da como resultado un impuesto a cargo de \$30.00 en ese país.

Por lo cual, si sumamos la base imponible de los tres países (\$30.00 + \$45.00 + \$100.00) tenemos una base imponible en cantidad total de \$175.00, con un impuesto total a pagar (\$7.50 + \$13.50 + \$30.00) de \$51.00

Ahora bien, ese mismo análisis pero indicando **su tratamiento en un paraíso fiscal; es decir, en jurisdicciones con tasas impositivas diferentes, advertimos que las bases imponibles y el valor del impuesto bajan significativamente:**

⇒ Empresa Mi país - Produce Tabaco en hoja para exportar a México, y lo enajena a un precio de venta de \$130.00.

Así restando a dicho precio el costo y gastos, la empresa no obtuvo utilidad, por tanto no hay cantidad que constituya la base imponible del impuesto en mi país, al cual aplicarle la tasa del 25%; en consecuencia, no hay impuesto a cargo en mi país.

⇒ Empresa en PARAÍSO FISCAL- Compra el Tabaco, el cual constituye la materia prima, y fabrica cigarrillos, para posteriormente exportarlos a Chile, y lo enajena a un precio de venta de \$425.00

Determinación de los Precios de Transferencia

Así restando a dicho precio el costo y gastos, la empresa en el paraíso fiscal obtuvo una utilidad de \$160, que constituye la base imponible del impuesto en ese país, en el cual la TASA DEL IMPUESTO ES 0%, por tanto, no resulta impuesto a pagar en el paraíso fiscal.

⇒ Empresa Chile – compra los cigarrillos, para posteriormente distribuirlos y comercializarlos en un precio de venta de \$520.00

Así restando a dicho precio el costo y gastos, la empresa chilena obtuvo una utilidad de \$15.00, que constituye la base imponible del impuesto en Chile, que al aplicarle la tasa del 30%, da como resultado un impuesto a cargo de \$4.50 en ese país.

Por lo cual, si sumamos la base imponible de los tres países ($\$0.00 + \$0.00 + \$15.00$) tenemos una base imponible en cantidad total de \$15.00, con un impuesto total a pagar ($\$0.00 + \$0.00 + \$4.50$) de \$4.50

De lo que se sigue, que efectivamente existe una disminución considerable en las bases imponibles y el valor del impuesto tratándose en un paraíso fiscal.

¿Por qué fue posible este resultado?

- Porque existió más de una jurisdicción fiscal.
- Porque se realizaron operaciones de comercio internacional.
- Porque las operaciones no fueron valoradas a precio de mercado.
- Porque existía vinculación económica entre el grupo empresarial.

PARTES RELACIONADAS

“Se considera que existe relación entre empresas cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de la otra empresa.”

Así, las filiales son controladas y dirigidas económica y administrativamente por la matriz en forma directa; y en las subsidiarias el control y dirección de la matriz es ejercido de forma indirecta a través de una de sus filiales por sociedades que tienen algún vínculo de dependencia de la matriz o filiales.

Asimismo, existe un criterio de vinculación, atendiendo al supuesto cuando las mismas personas dirijan o controlen, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 50% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas; es decir, tanto de una empresa como de otra.