



**Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional
en Cuestiones de Tributación****12º período de sesiones**

Ginebra, 11 a 14 de octubre de 2016

Tema 3 b) ii) del programa provisional*

Tributación de las industrias extractivas**La “facturación anómala” y su relación con las
“anomalías en los precios de transferencia”****Nota de la Secretaría****Antecedentes**

1. El Subcomité sobre Cuestiones Relativas a la Tributación de las Industrias Extractivas para los Países en Desarrollo del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación ha solicitado a la Secretaría que prepare una breve nota sobre el significado del término “facturación anómala” en comparación con la expresión “anomalías en los precios de transferencia”. El propósito era determinar la medida en que la orientación sobre el término podía resultar útil en el contexto de la cooperación internacional en cuestiones de tributación, además de en forma de orientación sobre las anomalías en los precios de transferencia, que ya había se había tratado en el *Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo*¹.
2. La solicitud se hizo en el contexto del informe del Subcomité sobre su actividad en 2015, en el que el Subcomité incluyó, como parte de su plan de trabajo (que fue aceptado por el Comité), la labor sobre el examen efectivo de la facturación y los gastos (E/C.18/2015/CRP.2).
3. El término “facturación anómala” no se ha utilizado de manera uniforme. En ocasiones, parece utilizarse como sinónimo de las anomalías en los precios de transferencia (o al menos en relación con la subfacturación o, lógicamente, la sobrefacturación) que se registran entre el exportador y el importador e incluirían

* E/C.18/2016/1.

¹ Naciones Unidas, *Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo* (Nueva York, 2013).



muchos casos de fijación de precios de transferencia². Sin embargo, en ocasiones se ha utilizado para referirse a una práctica distinta de la fijación de precios de transferencia³. En particular, como se indica en el párrafo 11, a menudo se emplea en referencia a casos de facturas discordantes entre el exportador y el importador con respecto a la información consignada en los registros aduaneros. En el informe de la Comisión Económica para África titulado *Illicit Financial Flows: Report of the High-level Panel on Illicit Financial Flows from Africa* se hace un uso particularmente importante del término (y de otros términos conexos):

- **Facturación anómala.** El acto de alterar el precio o la cantidad de las importaciones o exportaciones para ocultar o acumular dinero en otras jurisdicciones. Por ejemplo, el motivo podría ser evadir impuestos, evitar el pago de derechos aduaneros, transferir un soborno o blanquear dinero.
- **Fijación de precios de transferencia abusivos.** Un precio de transferencia puede manipularse para trasladar los beneficios de una jurisdicción a otra, por lo general de una jurisdicción con mayor nivel de tributación a una de menor exigencia impositiva. Se trata de una fuente ampliamente conocida de corrientes financieras ilícitas, aunque no todos los tipos de fijación de precios de transferencia abusivos que dan lugar a corrientes financieras ilícitas se basan en la manipulación de los precios de la transacción.
- **Blanqueo de dinero basado en transacciones comerciales.** Técnica que recurre a la fijación anómala de precios para ocultar o disimular los ingresos generados por una actividad ilegal.

4. Global Financial Integrity, una organización que ha realizado una gran labor en este ámbito, ha definido la facturación anómala de la siguiente manera⁴:

La facturación anómala es un método para transferir dinero ilícitamente a través de las fronteras que entraña falsear deliberadamente el valor de una transacción comercial en una factura presentada en aduanas. Una forma de blanqueo de dinero basado en transacciones comerciales, la facturación

² Véase, por ejemplo, el informe de la Cámara de Minas de Sudáfrica, *Trade Mis-Invoicing – Chamber Response to UNCTAD-Sponsored Report* (25 de julio 2016). Se puede consultar (en inglés) en <http://www.chamberofmines.org.za/component/jdownloads/send/24-2016/259-trade-mis-invoicing-chamber-response-to-unctad-sponsored-report>. El informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) al que se presentó respuesta (*Trade Misinvoicing in Primary Commodities in Developing Countries: The cases of Chile, Côte d'Ivoire, Nigeria, South Africa and Zambia* (2016); se puede consultar en <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/suc2016d2.pdf>) se refiere sin duda a transacciones entre partes relacionadas en las empresas transnacionales.

³ Comisión Económica para África, *Illicit Financial Flows: Report of the High-level Panel on Illicit Financial Flows from Africa* (2010):

Corrientes financieras ilícitas. Dinero que se genera, transfiere o utiliza de manera ilegal. Normalmente, estos fondos proceden de tres fuentes: evasión de impuestos comerciales, facturación anómala y fijación de precios de transferencia abusivos; actividades delictivas, incluidos el tráfico de drogas, la trata de personas, el tráfico de armas ilegales y el contrabando; y soborno y robo por funcionarios gubernamentales corruptos”.

⁴ Véase Global Financial Integrity, comercio “Trade Misinvoicing”; se puede consultar en <http://www.gfintegrity.org/issue/trade-misinvoicing/>.

anómala es el principal componente de las corrientes financieras ilícitas medidas por Global Financial Integrity.

5. Global Financial Integrity ofrece el siguiente ejemplo hipotético de facturación anómala (con nombres de países ficticios):

En este caso de sobrefacturación de importaciones, el importador [de Taresia] transfiere ilegalmente 500.000 dólares [desde Taresia]. Aunque solo está comprando automóviles por valor de 1 millón de dólares al exportador [de Caldare], utiliza un intermediario [de Minshara] para refacturar una suma de hasta 1.500.000 dólares. El exportador [de Caldare] obtiene 1 millón de dólares. Los 500.000 dólares restantes se desvían a una cuenta bancaria extraterritorial a nombre del importado de Taresia.

6. En ese ejemplo, es posible que no hayan existido anomalías en los precios de transferencia, dado que no podría considerarse “oficialmente” que el importador de Taresia era una “entidad relacionada”. Por lo tanto, la detección de la facturación anómala en la que participaron ambos agentes puede resultar una cuestión importante que no está incluida en los precios de transferencia y la información disponible puede ser discordante. En un caso de parte no relacionada, la información como un informe país por país puede no resultar de ayuda.

7. Cabe señalar que en un caso clásico de anomalías en los precios de transferencia las dos partes relacionadas consignarían los mismos precios incorrectos en ambas facturas y la transacción no figuraría en los datos que Global Financial Integrity, por ejemplo, utiliza para establecer situaciones de facturación anómala, ya que busca diferentes valores en las facturas respecto de la importación y la exportación. Esta es otra razón por la que a menudo el término, aunque no siempre, se utiliza con otro significado, es decir, no en relación con los precios de transferencia. El informe del Grupo de Alto Nivel se refiere claramente a las transacciones dentro de grupos sujetas a análisis de precios de transferencia cuando señala:

Otro medio generalizado para la realización de corrientes financieras ilícitas procedentes de África es la facturación anómala de servicios y bienes intangibles, como los préstamos dentro de grupos y los derechos de propiedad intelectual y administración. Esas prácticas están haciendo una contribución cada vez mayor a las corrientes financieras ilícitas. Ello se debe en parte a la creciente participación de los servicios en el comercio mundial. Otros factores son la evolución de la tecnología y la falta de información sobre precios comparativos. El crecimiento de las tecnologías de la información y las comunicaciones ha hecho posible la transferencia de grandes sumas de dinero con tan solo un clic del ratón y al mismo tiempo ha permitido formas innovadoras de facturación anómala. Es más fácil aplicar el principio de plena competencia para determinar el precio correcto de las mercancías en lugar de recurrir a la propiedad intelectual, como el uso de una marca. Es igualmente difícil limitar los servicios de asesoramiento que las empresas relacionadas puedan brindarse entre sí o determinar la cantidad máxima que pueden prestarse respectivamente.

8. El informe del Grupo de Alto Nivel se refiere al concepto conexo de facturación anómala, como se indica a continuación:

La facturación anómala consiste en la falsificación de los valores de precio, calidad y cantidad de los bienes comercializados para una variedad de propósitos. Estos podrían responder a una variedad de motivaciones que incluyen la evasión de derechos aduaneros e impuestos locales con la intención de exportar divisas al extranjero. La sobrefacturación de las importaciones ha sido practicada por una variedad de importadores durante varios años, motivo por el cual varios países africanos han introducido la inspección antes del envío para detectar esas prácticas. Se determinó que la sobrefacturación de exportaciones era bastante común en África, en particular en el sector de los recursos naturales. El propósito de esas prácticas es disminuir la cantidad de dinero que se remite a los países exportadores por concepto de estas ventas.

[...] A causa de preocupaciones similares Liberia ha introducido el etiquetado de las exportaciones de madera. Tras determinar que la medida era muy eficaz, el Grupo facilitó los contactos entre Liberia y la República Democrática del Congo, que se enfrentaba a retos en el mismo ámbito.

9. Este parece ser un término muy amplio de pertinencia para casos de precios de transferencia y precios no relacionados con la transferencia. En el mismo informe, en última instancia se da un tratamiento diferente a las anomalías en la fijación de precios con respecto a los precios de transferencia y se recomienda lo siguiente:

Los países africanos deben asegurarse de contar con leyes y reglamentos claros y concisos que prohíban la declaración incorrecta del precio, la cantidad y la calidad u otro aspecto del comercio de bienes y servicios con el fin de transferir capital o beneficios a otra jurisdicción o manipular, evadir o evitar todo tipo de impuestos, incluidos los derechos de aduanas y los impuestos especiales. El primer paso en la recaudación de ingresos consiste en asegurar que todas las empresas, grandes y pequeñas, estén inscritas en los registros fiscales. Además de los requisitos de registro existentes, los países podrían considerar la posibilidad de incluir una disposición en sus leyes respectivas que regule la inscripción de empresas o de pequeñas empresas para que no se realice ninguna inscripción sin prueba del registro fiscal. En algunos países, no se puede abrir una cuenta bancaria empresarial sin prueba de la inscripción fiscal. Para evitar retrasos innecesarios en el registro de empresas, los organismos competentes deben tener capacidad suficiente para tramitar esas inscripciones. Se recomienda además que las bases de datos de la oficina de registro de empresas estén vinculadas con la de la autoridad tributaria. Las autoridades aduaneras de los Estados de África deben utilizar bases de datos de información disponibles sobre los precios comparables en el comercio mundial de bienes para analizar las importaciones y las exportaciones y determinar qué transacciones requieren más escrutinio. Los Estados también deben comenzar a reunir datos sobre las transacciones comerciales y crear de bases de datos basándose en esa información, que luego puede utilizar para realizar búsquedas y compartirlas con otros Estados a fin de contar con un conjunto de datos comparables más sólidos a nivel local y regional.

10. Global Financial Integrity ha definido ampliamente (y como una cuestión de facturación) la fijación anómala de precios, pero hace una referencia menos clara a las cuestiones relativas a la calidad y cantidad, por ejemplo, como se indica a continuación⁵:

Fijación anómala de precios: se refiere a la sobrefacturación o subfacturación deliberada de las importaciones o las exportaciones, normalmente con fines de evasión impositiva. Esta práctica es un componente importante de los flujos financieros ilícitos y un conducto principal a través del cual los residentes de los países en desarrollo transfieren dinero al extranjero de manera ilegal.

11. Global Financial Integrity ha indicado a la Secretaría de Coordinación sobre Financiación para el Desarrollo que también se ha enfrentado a la misma confusión respecto de los diversos términos empleados. Considera que la facturación anómala (que, en su opinión, también puede tipificarse como fraude comercial) es una actividad ilegal. Habida cuenta de que los datos utilizados por Global Financial Integrity para estimar el comercio no permiten examinar las transacciones individuales, esos datos no pueden establecer si las partes en una operación están relacionadas o no y, por lo tanto, no es posible determinar si la facturación anómala constituye una fijación de precios de transferencias abusivos. Sin embargo, como se señaló anteriormente, es poco probable que las partes relacionadas tengan facturas discordantes respecto de las actividades de importación y exportación, matiz que a menudo se incluye en el término “facturación anómala”. Global Financial Integrity ha indicado que no utiliza la expresión “anomalías en los precios de transferencia” porque discrimina entre “precios de transferencia” (una actividad legal) y “precios de transferencia abusivos” (que es una actividad ilegal cuyo carácter abusivo debe ser determinado por un tribunal).

12. El Manual Práctico de las Naciones Unidas reconoce que la fijación de precios de transferencia es un incidente normal de las empresas internacionales, que deben fijar los precios de las transacciones entre entidades relacionadas. Por otra parte, se brinda la siguiente explicación para las anomalías en los precios de transferencia:

A los efectos del presente Manual, el término “anómalo” se utiliza para referirse de manera breve a la fijación de precios que no se ajusta al principio de plena competencia. No tiene la finalidad de dar a entender que necesariamente responde a la motivación de eludir o evadir impuestos en un caso particular. Desde la perspectiva de desarrollo de los países, los efectos de la fijación de precios sin respetar el principio de plena competencia no depende de si esa intención existe o no aunque, por supuesto, podría afectar la manera en que los países responden a casos particulares de ese tipo de comportamiento.

13. Por lo tanto, las anomalías en los precios de transferencia se refieren, en el lenguaje de las Naciones Unidas, a la fijación de precios que no reflejan el principio de plena competencia por el motivo que fuere. El término se selecciona claramente para dejar claro que no todos los precios de transferencia son problemáticos; sin embargo, también expresa que un precio establecido objetivamente en función del

⁵ Global Financial Integrity, *The Implied Tax Revenue Loss from Trade Mispricing* (2010); se puede consultar en <http://www.gfintegrity.org/report/the-implicit-tax-revenue-loss-from-trade-mispricing/>.

principio de plena competencia puede dar lugar a ajustes en virtud de la legislación nacional y los tratados bilaterales según lo establecido en artículo 9 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre los Países Desarrollados y los Países en Desarrollo y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, sin necesidad de intención o negligencia abusivas. Esto puede ser especialmente importante para los países en los que la administración tributaria tiene una mayor carga de la prueba.

Resumen y conclusiones

14. A los efectos de la labor del Subcomité, las principales conclusiones son las siguientes:

a) No hay claridad absoluta sobre el término “facturación anómala”; algunas partes parecen incluir una “facturación anómala” concordante (incluso entre partes relacionadas) mientras que otras se refieren a facturas discordantes, que se aprecian más fácilmente en los datos de aduanas utilizados. Por lo tanto, es razonable evitar el término o por lo menos aclarar cómo se lo interpreta en caso de que se lo utilice;

b) Con respecto al enfoque de facturas discordantes, en principio los cálculos en cuanto al alcance de la “facturación anómala” incluyen las transacciones realizadas por la parte relacionada así como aquellas efectuadas por partes no relacionadas pero, en la práctica, no incluirían las anomalías en los precios de transferencia de manera general, ya que ello incluiría a las facturas discordantes en ambos aspectos de la transacción: exportación e importación;

c) Este tipo de facturación anómala mediante facturas discordantes podría ocurrir en el sector extractivo entre partes no relacionadas, pero no parece haber motivos para creer que exista una aplicación especial en esa esfera. Ello no implica negar que si esta situación ocurre sus efectos en los países en desarrollo, que dependen en gran medida de los productos básicos, podrían desproporcionadamente importantes, aunque estos es más probable en relación con las exportaciones que con las importaciones;

d) Es muy probable que los derechos de aduana sean los más perjudicados en lugar de los impuestos aunque, en función de los impuestos e incentivos existentes, podría existir un cierto nivel de elusión o evasión;

e) Las cuestiones incluidas en el amplio epígrafe de “anomalías en los precios de transferencia” parecen abarcar cuestiones de facturación, en particular en lo relativo a la calidad y la cantidad, no solo a los precios, que pueden referirse a casos de fijación de precios de transferencia y casos no relacionados con los precios de transferencia; la orientación práctica en esa esfera (para asegurar que la facturación refleje correctamente la calidad y cantidad reales, por ejemplo), podría ayudar en ambos casos, pero sería una tarea exigente.

15. Las cuestiones relativas a las anomalías en los precios de transferencia son tratadas por un subcomité independiente, el Subcomité sobre el Artículo 9 (Empresas Asociadas): Precios de Transferencia, y aunque habrá interacciones entre los subcomités sobre actividades extractivas y transferencias, como se acordó en

2015, esta labor comenzará verdaderamente en 2017, en lugar de 2016. Sin embargo, parece existir cierto margen para una orientación adecuada sobre la facturación, que no guarda una relación directa con las anomalías en los precios de transferencia y que podría resultar pertinente para la tributación de las industrias extractivas.

16. Una esfera de fijación de precios no relacionados con la transferencia que se aborda en el informe de la Comisión Económica para África se refiere a casos en los que la facturación anómala se utiliza para aumentar los incentivos fiscales a las exportaciones mediante la sobrevaloración de las exportaciones. Esto podría ser un problema si los productos extractivos fueran objeto de estos incentivos a la exportación sobre una base *ad valorem*, que pueden no ser muy comunes.

17. Otra esfera posible sería la subfacturación de importaciones. Esto podría ocurrir entre partes relacionadas como parte de un acuerdo de anomalías en los precios de transferencia, pero también respecto de una transacción con una parte no relacionada. Sin embargo, en la medida en que se refieren exclusivamente a derechos de aduana, es probable que escapen al alcance directo del mandato del Subcomité. Pueden existir impuestos a las importaciones (en el Brasil hay diversos impuestos a las importaciones, por ejemplo)⁶. El Subcomité deberá determinar si se trata de un problema suficientemente importante para expedir una orientación de las Naciones Unidas en relación con la industria extractiva.

18. Es posible que la motivación de blanqueo de dinero en algunos casos de facturación anómala no sea una motivación importante en el sector de las industrias extractivas y, del mismo modo, en relación con la elusión de los controles de capital. Dado que no están relacionados directamente con la tributación, es posible que no constituyan un tema apropiado para su examen por el Subcomité.

19. Si existe una cuestión distinta de las anomalías en los precios de transferencia que sea de interés para las industrias extractivas, podría ser útil la orientación sobre la forma de detectar ese tipo de facturación anómala y abordarla, posiblemente mediante recomendaciones legislativas.

20. Las cuestiones básicas, que se señalan en el extracto en que se determina qué cantidad o calidad de un producto se exporta, tomado del informe del Grupo de Alto Nivel (véase el párr. 9), muestran que puede haber un margen para una orientación general sobre la manera de comprobar la exactitud de la facturación respecto de la calidad, la cantidad, el precio y otros aspectos, especialmente de productos comercializados, que sería de beneficio en los casos de fijación de precios de transferencia y los casos no relacionados con los precios de transferencia. Esto puede hacerse sin volver a plantear cuestiones específicas sobre los precios de transferencia respecto de la fijación de precios de las transacciones de productos básicos de las partes relacionadas que ya son objeto de examen en la labor de las Naciones Unidas sobre los precios de transferencia y en otros ámbitos.

⁶ Véase <http://thebrazilbusiness.com/article/how-to-calculate-brazilian-import-duties-and-taxes>.

21. En este contexto, los debates sobre cuestiones prácticas como la cuantificación de las exportaciones reales en el informe del Grupo de Alto Nivel, así como el debate sobre las medidas prácticas para contrarrestar las “anomalías en los precios de transferencia” en ese informe (véase el párr. 9) podrían indicar posibles esferas de orientación del Comité y de trabajo para el Subcomité. Sin embargo, es posible que las labores no concluyan antes de mediados de 2017, cuando los miembros del Comité llegarán al fin de su mandato.
