

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria
Regulation of transfer pricing in the tax concertation law

María Fernanda Morales Zamora¹
fermoraleszamora@gmail.com
Código ORCID 0000-0002-4397-1945

DOI: <https://doi.org/10.5377/derecho.v20i31.13205>

Fecha de recibido: julio de 2021 / Fecha de aprobación: diciembre de 2021

Resumen

En el actual contexto internacional y la economía globalizada de las multinacionales, las empresas han extendido sus inversiones asentándose en distintas jurisdicciones mediante filiales, compañías del mismo grupo empresarial, u otras formas societarias, con el fin de expandir sus relaciones comerciales. Bajo este panorama de internacionalización, los precios de transferencia han adquirido una incidencia trascendental dentro de las operaciones y transacciones realizadas entre empresas cuando se trata de sus partes asociadas o partes vinculadas, haciendo necesaria su regulación en los distintos ordenamientos jurídicos del mundo. El presente artículo de investigación aborda el marco regulatorio de los precios de transferencia en Nicaragua a partir de su entrada en vigor en el año 2017.

Palabras Clave

Administración Tributaria/ Partes relacionadas/ Precios de Transferencia/ Principio de Plena Competencia

Abstract

In the current international context and the globalized economy of multinationals, companies have extended their investments by settling in different jurisdictions through subsidiaries, companies of the same business group, or other corporate forms, to expand their commercial relations. Under this internationalization scenario, transfer pricing has acquired a transcendental incidence within the operations and transactions carried out between companies when dealing with their associated or related parties, making necessary its regulation in the different legal systems of the world. This research article addresses the regulatory framework of transfer pricing in Nicaragua since its entry into force in 2017.

Key words

Tax Authority/ Related Parties/ Transfer Pricing/ Full Competency Principle

¹ Licenciada en Derecho Cum Laude por la Universidad Centroamericana (2021); Diplomado en Derechos Humanos y Cultura de Paz con reconocimiento Summa Cum Laude por la Universidad Centroamericana y la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá (2020); Diplomado en Derechos Sexuales y Reproductivos con reconocimiento Magna Cum Laude por la Universidad Centroamericana (2020).



Tabla de contenido

Introducción 1. **Antecedentes internacionales** 2. **¿Qué son los precios de transferencia?** 3. **Principio de Plena Competencia.** 4. **Regulación de los Precios de Transferencia en Nicaragua.** 4.1. Antecedentes legislativos nacionales. 4.2. Los Precios de Transferencia en la Ley de Concertación Tributaria. 4.3. Partes relacionadas a efectos de la Ley de Concertación Tributaria. 5. **Principios aplicables sobre las operaciones con precios de transferencia en Nicaragua.** 6. **Análisis de Comparabilidad.** 7. **Métodos de valoración de los Precios de Transferencia en la Ley de Concertación Tributaria.** 8. **Acuerdos por Precio Anticipado (APA).** 9. **Información y documentación sobre precios de transferencia** 10. **Estudio de Precios de Transferencia.** 11. **Sanciones por incumplimiento.** Conclusiones. Recomendaciones. Referencias bibliográficas.

Introducción

Las administraciones tributarias han identificado la necesidad de crear mecanismos de control a fin de supervisar y revisar los precios fijados entre partes vinculadas con el propósito de evitar consecuencias fiscales negativas para el Estado, verbigracia el traslado de beneficios mediante la manipulación de operaciones entre dos empresas del mismo grupo. Por consiguiente, las empresas deben cumplir una serie de obligaciones tributarias e incorporar los precios de transferencia dentro de su planificación fiscal declarando ante la autoridad tributaria competente quiénes son sus partes relacionadas y presentar la documentación sobre sus operaciones sujetas a precios de transferencia.

Los precios de transferencia son aquellos montos fijados entre partes vinculadas por los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus partes relacionadas o empresas asociadas. El valor pactado en las operaciones realizadas debe ajustarse al Principio de Plena Competencia, es decir que, el precio acordado sea el mismo que se hubiese pactado con terceros independientes en operaciones de libre competencia.

En Nicaragua, la Ley de Concertación Tributaria regula la temática de los precios de transferencia y se ocupa de todas aquellas operaciones que se realicen entre partes relacionadas entre un residente y un no residente, y entre un residente y aquellos que operan en régimen de zona franca. Por consiguiente, las empresas deben ajustarse a las disposiciones normativas y preparar la documentación soporte sobre sus operaciones, con la finalidad de evitar un posible reparo fiscal.

La correcta aplicación de la normativa en materia de los precios de transferencia permitiría a los contribuyentes estar preparados ante cualquier fiscalización por parte de la autoridad tributaria (Dirección General de Ingresos) y que se materialice en una contingencia fiscal que afecte su rentabilidad, así como para la administración tributaria significaría un eficaz cumplimiento en la recaudación de impuestos evitando pérdidas por traslados de beneficios, ejerciendo una función preventiva fiscalizadora y de control.

I. Antecedentes internacionales

En el panorama internacional, la Liga de las Naciones fue el organismo que concretó los primeros esfuerzos normativos sobre precios de transferencia mediante las Convenciones de 1928 y 1935 que establecían el Principio de “*Arm’s Length*” para determinar el precio real de las operaciones vinculadas (Rodríguez García, 2005). Los esfuerzos en materia de precios de transferencia fueron continuados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), creada mediante la “Convención de la OCDE” el 14 de diciembre de 1960, que entró en vigor en 1961. Dicha organización tiene, entre uno de sus objetivos, coordinar las políticas económicas y sociales de sus países miembros, lo cual implica elaborar y fortalecer las reglas aplicables a sus transacciones internacionales (García Félix, 2017).

En 1963, la OCDE incorporó los Precios de Transferencia en su Convenio Modelo para evitar la doble imposición. No obstante, ante el aumento de las operaciones inter partes realizadas por compañías multinacionales, los Estados miembros (especialmente Estados Unidos) expresaron la necesidad de emitir Directrices en materia de Precios de Transferencia dirigidas a las Administraciones Tributarias, por lo que en 1979 emitió su primer informe sobre los precios de transferencia, titulado “Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”.

En este primer documento se encontraban los lineamientos denominados *Transfer Pricing Guidelines* basados en la normativa y experiencia de los EEUU; en este Informe, se explicaban los conflictos y consideraciones de la materia, así como la descripción de los métodos y prácticas aceptables desde la perspectiva fiscal, señalando como punto esencial de los precios de transferencia al Principio *Arm’s Length* para determinar los beneficios de entidades vinculadas a efectos tributarios (Díaz Valencia, 2017). Su contenido no tiene carácter obligatorio para los Estados miembros de dicha organización, pero representa un conjunto de criterios que han sido aceptados por distintas legislaciones.

Posteriormente, la OCDE dictó un segundo Informe en 1984 que contenía criterios importantes como los procedimientos amistosos, precios de transferencia en el sector bancario y la imputación de los costos centrales. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE consolidó y actualizó en 1994 los Informes de 1979 y 1984, convirtiéndolos en un estándar mundial de vital importancia para evitar la doble imposición y para el continuo crecimiento del comercio internacional eliminando las diferencias entre Estados Unidos y otros miembros de la OCDE.

En 1995 se publicó la versión final de las Directrices, la cual contiene el Principio de Plena Competencia, los métodos tradicionales, enfoques administrativos sobre los precios de transferencia, y la documentación necesaria para la presentación de informes sobre precios de transferencia. La segunda versión de las Directrices de la OCDE fue publicada en 1996, incluyendo apartados específicos sobre bienes intangibles, servicios, y métodos de contribución a los costos.

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

Las Directrices de la OCDE funcionan como recomendaciones para empresas multinacionales y contienen una serie de disposiciones y principios fiscales no vinculantes, pero que sirven como base para la incorporación de estos lineamientos en las legislaciones de los países miembros e incluso de los que aún no se han adherido a la OCDE, tal es el caso de Nicaragua, que ha adoptado sus directrices en las disposiciones normativas de la Ley de Concertación Tributaria.

Los lineamientos sobre precios de transferencia se originaron en principio en las relaciones entre empresas asociadas que actuaban dentro de una misma jurisdicción tributaria, empero, estas Directrices actualmente no sólo consideran cuestiones de naturaleza interna, sino en aspectos internacionales de los Precios de Transferencia, en los cuales se involucra más de una territorialidad y, en consecuencia, cualquier ajuste a los precios de transferencia dentro de una jurisdicción implica la necesidad de practicar un ajuste correlativo en la otra jurisdicción (OCDE, 2017).

Las Directrices han sido sujetas de una serie de modificaciones y actualizaciones en la medida que los países se desarrollan económicamente, en función de responder a las necesidades que surgen con el paso del tiempo, así como por el carácter dinámico del derecho, en su rama tributaria, que se ocupa de la regulación legal sobre precios de transferencia en cada Estado. A partir de 1996, las Directrices en materia de Precios de Transferencia de la OCDE han sido complementadas mediante Informes del Comité sobre Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, entre ellos: a) En 1996, con el Informe relativo a temas de intangibles y servicios; b) En 1997, sobre Acuerdos de reparto de costes; c) En 1997, por medio de un Informe acerca de los procedimientos de seguimiento de la aplicación de las Directrices sobre Precios de Transferencia; d) En 1999, para proponer mejoras con temas relacionados sobre Acuerdos previos en materia de Precios de Transferencia; e) Con un Informe en 2010 que, el cual incluye una serie de instrucciones relacionadas a la aplicación de los métodos denominados *Profit Split* y *Transactional Net Margin* ("TNM") para la determinación de comparables y temas relacionados a la aplicación de precios de transferencia en el caso de la reestructuración de negocios. Adicionalmente, han sido modificadas en el tiempo por medio de revisiones y actualizaciones del CAF, entre las más recientes e importantes, se encuentran la incorporación del Informe sobre las Acciones 8 a 10 del Proyecto sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS) y el Informe sobre la Acción 13 de BEPS, "Documentación sobre precios de transferencia e informe por país", entre 2015 y 2017.

En marzo del año 2020 la OCDE publicó una guía de precios de transferencia sobre operaciones financieras «*Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10*», dando seguimiento a las Acciones 4, 8, 9 y 10 del Plan de Acción BEPS. La Acción Número 4 "Limitación de la Erosión de la Base Imponible por vía de deducciones de Intereses y Otros Gastos Financieros" es aplicable en aquellos casos en los que grupos multinacionales mediante sus actividades comerciales con sus filiales no residentes erosionan la base fiscal.

Una de las últimas actualizaciones de la OCDE sobre Precios de Transferencia fue el 18 de diciembre del año 2020 mediante la guía denominada "*Guidance on the transfer pricing*"

implications of the COVID-19 pandemic” referida a la aplicación del Principio de Plena Competencia dentro de las operaciones de precios de transferencia en atención a la pandemia del COVID-19 para la presentación de las actividades y documentación de las empresas frente al cierre fiscal.

En el año 2017 se publicó la más reciente y actual edición de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE. Esta versión incorpora los cambios y aclaraciones acordadas entre 2015 y 2017 sobre las Acciones 8, 9, 10 y 13 de las BEPS, en función de que los resultados de precios de transferencia se encuentren en línea con la creación de valor de las operaciones de intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.

Los documentos dictados por la OCDE han sentado las bases para encontrar soluciones aceptables entre las administraciones tributarias y las compañías multinacionales, con el fin de reducir los conflictos entre las mismas, promoviendo a su vez la aplicación del Principio de Plena Competencia, así como una guía en materia de precios de transferencia (Díaz Valencia, 2017).

En la actualidad, la OCDE cuenta con 38 países miembros, no obstante, Nicaragua aún no es miembro de la Organización. Los Estados miembros de la OCDE son: 1) Alemania; 2) Australia; 3) Austria; 4) Bélgica; 5) Canadá; 6) Chile; 7) Colombia; 8) Corea del Sur; 9) Dinamarca; 10) Eslovenia; 11) España; 12) Estados Unidos; 13) Estonia; 14) Finlandia; 15) Francia; 16) Grecia; 17) Hungría; 18) Irlanda; 19) Islandia; 20) Israel; 21) Italia; 22) Japón; 23) Letonia; 24) Lituania; 25) Luxemburgo; 26) México; 27) Noruega; 28) Nueva Zelanda; 29) Países Bajos; 30) Polonia; 31) Portugal; 32) Reino Unido; 33) República Checa; 34) República Eslovaca; 35) Suecia; 36) Suiza; 37) Turquía; y, 38) Costa Rica, el miembro más reciente que se incorporó a la OCDE en el año 2020.

2. ¿Qué son los precios de transferencia?

Los precios de transferencia son aquellos montos fijados entre partes vinculadas por los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus partes relacionadas o empresas asociadas. El valor pactado en las operaciones realizadas deberá ajustarse al Principio de Libre Competencia y será sujeto de revisión por parte de la Administración Tributaria. Morera (2010) expone que se deben verificar dos elementos medulares para la determinación de qué es un precio de transferencia:

- a) Una transacción económica evaluable; y
- b) Que sea realizada entre dos partes relacionadas o asociadas. Para ilustrar la concepción planteada.

La autora Vega Rengifo (2000) presenta el siguiente ejemplo:

La empresa X tributa con una tasa tributaria de 18% y tiene una subsidiaria en otro país donde el ingreso está sujeto a una tasa del 33%. La matriz vende máquinas y sus manufacturas a su subsidiaria para que ésta pueda vender la maquinaria a los consumidores. La venta entre partes vinculadas es la

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

transferencia, y el precio debe ser asignado en razón a esta transferencia, éste es el término de "precio de transferencia" (p. 212).

Los precios de transferencia se encuentran incluidos en los ordenamientos jurídicos de países de todo el mundo como un mecanismo de control y un mecanismo fiscalizador por parte de la autoridad tributaria en función de procurar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se realicen en condiciones de libre competencia, es decir, que se realicen como si se tratase de terceros independientes. Estos funcionan como un mecanismo de control para evitar la erosión de la base imponible local, y el traslado de utilidades a países de baja o nula tributación, ya que según este régimen normativo las transacciones entre partes vinculadas son efectuadas bajo condiciones de mercado en el que se debe apreciar el principio de plena competencia.

Por otro lado, Vega Rengifo (2000) afirma que los precios de transferencia también funcionan en las Administraciones Aduaneras para comparar el valor de transacción asignado en operaciones entre sujetos vinculados entre sí respecto de aquél que corresponde a operaciones con sujetos no vinculados, generando una segunda línea de control para la recaudación fiscal. En este sentido, Báez (2017) comenta que, en Nicaragua, la Dirección General de Ingresos (DGI) y la Dirección General de Servicios Aduaneros (DGA) trabajan de forma independiente, por lo tanto, no existe un trabajo conjunto entre ambas instituciones, no llevan auditorías conjuntas y no existen disposiciones normativas nacionales que lo regulen, representando una dificultad a la hora de asignar un valor a un determinado producto o servicio aduanero, provocando una duda de valor debido a que los parámetros establecidos por la legislación tributaria no están en concordancia con los criterios que pueda utilizar la DGA.

3. Principio de Plena Competencia

La OCDE considera al Principio de Plena Competencia o *Arm's Length* como el estándar internacional sobre los precios de transferencia acordado por sus Estados miembros. Este Principio es la base para la evaluación, a efectos fiscales, de las operaciones entre partes relacionadas de los grupos multinacionales y las administraciones tributarias.

Conforme a este Principio, el precio acordado en una operación entre dos partes vinculadas debe ser el mismo que se hubiera cobrado en una transacción comparable entre dos partes no vinculadas.

El Principio de Plena Competencia tiene como objeto tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas independientes en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada, es decir, se evalúan las operaciones que realizan las empresas con sus partes relacionadas, y las condiciones en que se pactaron.

Ahora bien, a efectos de comparar una operación vinculada con una o varias no vinculadas y determinar el precio o monto que se habría acordado en operaciones comparables con partes independientes en condiciones de libre competencia, se debe realizar un "Análisis de Comparabilidad".

Es importante desvincular la idea sobre el supuesto que los precios de transferencia únicamente son utilizados para erosionar la base imponible, puesto que, pueden existir casos en los que podrá resultar complicada la determinación del Principio de Plena Competencia mediante el análisis de comparabilidad debido a la diversidad de operaciones que podrían efectuarse entre partes vinculadas y que no necesariamente se suelen realizar entre partes independientes, empero, esto no debe entenderse como una estrategia del contribuyente para evadir la carga impositiva.

En Nicaragua, el artículo 96 de la Ley de Concertación Tributaria, incorpora el Principio de Plena Competencia, reconocido en nuestra legislación como “Principio de Libre Competencia” por medio del cual se persiguen los lineamientos de la OCDE sobre operaciones entre partes relacionadas. A criterio de la OCDE (2017, p. 42), la razón por la que incluso los países que no son Estados miembros (como es el caso de Nicaragua) adopten el Principio de Plena Competencia en sus legislaciones es porque éste ofrece un tratamiento fiscal equitativo para empresas multinacionales y extranjeras, lo que en consecuencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales frente unos con otros.

4. Regulación de los precios de transferencia en Nicaragua

4.1. Antecedentes legislativos nacionales

En Nicaragua el primer acercamiento a lo que actualmente se conoce como precios de transferencia fue el primer impuesto general sobre las ventas con una tasa del 5% en virtud de lo dispuesto en la “Ley del 5% sobre Ventas” del año 1970. El Reglamento de la mencionada Ley incorporaba dentro de sus disposiciones la regulación de un negocio jurídico cuando se tratase de partes que son relacionadas sobre las ventas gravadas realizadas, las cuales determinaban la vinculación de su relación por el origen de sus capitales, por la dirección, por la conducción real de sus negocios, por la distribución de utilidades, por la estructura de comercialización de las mercancías, o por cualquier otra circunstancia determinante (Artículo 22 del Reglamento de la Ley del 5% sobre Ventas). En este caso, la Dirección General de Ingresos (DGI) en su calidad de autoridad tributaria en el país, podría liquidar el impuesto tomando en cuenta el precio sobre el que realmente habría correspondido tal liquidación de no existir dicha vinculación económica.

En palabras de Acevedo Vogl (2012), la regulación del impuesto sobre las ventas surgía de las ventas que se llevaban a cabo entre partes vinculadas, puesto que, podían registrar la adquisición de los artículos a ser vendidos a precios superiores al precio de mercado, y por esta vía deducir gran parte del valor de las ventas efectuadas, minimizando el pago del impuesto. Posteriormente, con la promulgación de la “Ley sobre Impuesto General de Ventas e Impuestos Selectivos de Consumo” del año 1974, se mantuvo la misma disposición, pero la facultad de ajustar los precios para efectos de la liquidación de los impuestos se extendería a los impuestos selectivos de consumo, los cuales para la época representaban casi la mitad de la recaudación total de impuestos.

En el año 2004, la administración tributaria de Nicaragua, con la asistencia del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, realizó un estudio para determinar la

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

brecha fiscal existente respecto a la utilización de los precios de transferencia en el país, con la finalidad de evaluar si existían pérdidas fiscales entre la recaudación de los impuestos sobre la renta con la utilización de precios de transferencia entre empresas relacionadas y la renta que se obtendría en ausencia de los precios entre partes vinculadas; de igual manera, con este proyecto se trabajó una Propuesta de Ley de Precios de Transferencia para el país.

Con este estudio, la DGI seleccionó los sectores con más incidencia en el Producto Interno Bruto de Nicaragua para poder así obtener la totalidad del impuesto que debieron pagar y si existían evasiones fiscales por medio de la aplicación de precios de transferencia, aplicando en la utilidad fiscal óptima comparada por la declarada por las empresas contribuyentes. Finalmente, “el estudio arribó a la conclusión de que el sector financiero dejó de tributar C\$676.7 millones en concepto de Impuesto sobre la Renta en 2002” (Acevedo Vogl, 2012, p. 45).

A consecuencia del análisis efectuado por la administración tributaria con el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, se determinó la importancia de la creación de una normativa de precios de transferencia que regulara esta materia en el país, ya que el Código Tributario en proyecto no incorporaba disposición alguna sobre ello, sin embargo, aunque esta propuesta fue presentada por el Poder Ejecutivo a la Asamblea Nacional, no se efectuó, y ni siquiera llegó a ser discutida.

El segundo intento de regular los precios de transferencia en Nicaragua se da en el mes de octubre de 2009, con el Proyecto de Ley de Concertación Tributaria que se elaboró con la asistencia del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), empero, nuevamente el Proyecto fue abandonado y se aprobaron únicamente reformas a la legislación tributaria vigente, las cuales no incorporaban disposiciones relativas a precios de transferencia. El Proyecto de 2009 adicionaba artículos relacionados a los precios de transferencia, sin embargo, según los funcionarios del Ministerio de Hacienda entrevistados, este uno de los aspectos rechazados por los grupos empresariales (Acevedo Vogl, 2012, p. 63).

Los precios de transferencia en Nicaragua se empiezan a regular a partir de la actual Ley de Concertación Tributaria, Ley No. 822, publicada en La Gaceta, Diario Oficial No. 241 el 17 de diciembre del año 2012, mediante el Título I, Capítulo V titulado “Precios de Transferencia”, los cuales entrarían en vigencia el 01 de enero del año 2016, empero, entraron en vigencia hasta el 30 de junio del año 2017, a tenor de lo dispuesto en el Artículo Primero de la Ley No. 922 “Ley de Reforma a la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria”.

Pese a que en Nicaragua ya se encuentran debidamente incorporados y vigentes los precios de transferencia en su legislación, a la fecha aún se carece de una reglamentación a la Ley sustantiva que los regula para aclarar aspectos en cuanto a su forma de aplicación en el país, debido a que el Reglamento de la Ley de Concertación Tributaria (Decreto 01-2013) no incluye disposiciones normativas concernientes a los precios de transferencia, y, hasta la fecha, aún no hay indicios de que el órgano legislativo emita alguna reglamentación sobre la materia.

Es necesario que existan disposiciones normativas adjetivas que reglamenten los precios de transferencia en Nicaragua, debido a que esto permitiría que se tengan mayores insumos para la aplicación de los preceptos de la Ley de Concertación Tributaria sobre la materia, verbigracia, cómo aplicar el Principio de Libre Competencia a las distintas operaciones, los plazos y la obligatoriedad para presentar la Declaración de Precios de Transferencia, y el procedimiento para emplear los métodos para determinar el valor de las operaciones basados en el Principio de Libre Competencia.

El intento más próximo para reglamentarlos se dio en 2017, con la Propuesta de “Reforma y Actualización del Reglamento de la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria” por medio del cual se quería reformar y reordenar los artículos del Decreto 01-2013 para incorporar preceptos sobre la aplicación de los precios de transferencia para efectos de la gestión de impuestos, sin embargo, esta propuesta no tuvo eco en la Asamblea Nacional y tampoco llegó a efectuarse.

Hasta la fecha, en Nicaragua el tema de precios de transferencia no ha tenido el respaldo de las Comisiones Permanentes de la Asamblea Nacional, y, ni siquiera había llegado a discutirse sino hasta el año 2012. Esto ha sido resultado de la falta de interés de las autoridades, así como de los grupos empresariales, y diversos sectores que aún desconocen el tema y no le han otorgado la importancia que merece tener una regulación completa y eficaz sobre precios de transferencia en el ordenamiento jurídico nicaragüense.

4.2. Los Precios de Transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

La Ley de Concertación Tributaria dispone catorce preceptos normativos (del artículo 93 al 106) que regulan los precios de transferencia en el país. Estos artículos se encuentran en armonía con las Directrices de la OCDE en cuanto al Principio de Plena Competencia y los Métodos para aplicarlos. El artículo 93 de la Ley, reza que “*Las operaciones que se realicen entre partes relacionadas, así como las adquisiciones o transmisiones gratuitas, serán valoradas de acuerdo con el principio de libre competencia*”. El ámbito de aplicación de los precios de transferencia alcanza cualquier operación que se realice entre partes relacionadas, entre un residente y un no residente, y entre un residente y aquellos que operen en régimen de zona franca.

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

En la siguiente tabla, basada en el autor Luna (2021), se puede observar el estado actual de los precios de transferencia en Nicaragua a partir de las disposiciones normativas de la Ley de Concertación Tributaria:

Legislación	Parámetros de operaciones	Declaración Informativa sobre Precios de Transferencia	Obligación de contar con Estudio de Precios de Transferencia	Fecha de presentación del Estudio de Precios de Transferencia	Sanciones por incumplimiento
Ley No. 822 Los Precios de Transferencia entraron en vigor el 30 de junio de 2017.	No se establecen.	No existe regulación sobre la presentación de declaración informativa.	Explícitamente lo solicita.	No hay certeza con respecto al plazo. El art. 103 menciona un lapso de 10 días con prórroga de hasta 90 días, y el artículo 104 da un plazo de 45 días.	No existe un régimen especial sancionatorio, no obstante, se aplican las penalidades del Código Tributario por incumplimiento a las obligaciones formales de los contribuyentes, omitir información o brindar información errónea.
La información se debe conservar por el plazo de prescripción de 4 años.					

Fuente: Basado en Luna (2021).

4.3. Partes relacionadas a efectos de la Ley de Concertación Tributaria

La Ley de Concertación Tributaria dispone los supuestos y criterios de vinculación bajo los cuales se consideran partes relacionadas a efectos de la Ley, tales como: Participación accionaria, derechos de voto y unidad de decisión, relación de parentesco o consanguinidad y colaboración empresarial o asociación.

Báez (2017) manifiesta que, en Nicaragua no se deja en claro si las operaciones a regular entre partes relacionadas serán solamente operaciones transfronterizas o serán entre partes relacionadas o igualmente dentro del territorio nacional, distinto de las Directrices de la OCDE que únicamente regula operaciones entre partes relacionadas de manera transfronteriza. Esta confusión nace del precepto que regula el ámbito de aplicación de la normativa en cuanto estipula que los precios de transferencia alcanzarán también a las operaciones realizadas entre un residente y aquellos que operen en régimen de zona franca, así también, respecto al criterio de parentesco en la determinación de partes relacionadas, verbigracia al tratarse de un grupo empresarial como Grupo Pellas y sus empresas relacionadas.

1) Ahora bien, a tenor del artículo 94 de la Ley, dos personas se consideran partes relacionadas:

- a) “Cuando una de ellas dirija o controle a la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el cuarenta por ciento (40%) de su capital social o de sus derechos de voto”. Sobre este supuesto, se puede hablar de control directo cuando la Sociedad “A” tenga más de un cargo en la Junta Directiva de la Sociedad “B”, o que una de las sociedades ejerza la Presidencia de la Junta Directiva de la otra. Por otro lado, existe un control indirecto si la Sociedad “A” tuviese el 40% de su capital social o de sus derechos de voto en la Sociedad “B” y la Sociedad “B” tuviera el 40% de su capital social o de sus derechos de voto en la Sociedad “C”, por consiguiente, la Sociedad “A” tendría un control indirecto en la Sociedad “C”.
- b) “Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen a estas dos personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el cuarenta por ciento (40%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas”. Verbigracia, que cuatro personas ocupen cargos directivos, de gerencia o sean accionistas de la “Sociedad A” y a su vez, de la Sociedad “B”.
- c) “Cuando sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión. Se entenderá que, dos sociedades forman parte de la misma unidad de decisión si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones”:
 - I. Posea la mayoría de los derechos de voto;
 - II. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración;
 - III. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto;
 - IV. Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración. Por ejemplo, que la Sociedad “A” elija la Junta Directiva de la Sociedad “B”.
 - V. La mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

De igual manera, se consideran partes relacionadas “cuando dos sociedades formen parte cada una de ellas de una unidad de decisión respecto de una tercera sociedad de acuerdo con lo dispuesto en este literal “c”, todas estas sociedades integrarán una unidad de decisión”. Por ejemplo, que los miembros de la Junta Directiva de la Sociedad “B” sean los miembros de la Junta Directiva de la Sociedad “A” o de la Sociedad “C” que también es dominada por la Sociedad “A”, que es la sociedad dominante.

2) A los efectos del inciso 1), también se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

3) También se considerarán partes relacionadas:

- a) En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más de cuarenta por ciento (40%) en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación;
- b) Una persona residente en el país y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero;
- c) Un distribuidor o agente exclusivo residente en el país de una entidad residente en el exterior y esta última;
- d) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero;
- e) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior u otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

5. Principios aplicables sobre las operaciones con Precios de Transferencia en Nicaragua

En las operaciones realizadas entre partes vinculadas por medio de precios de transferencia, la Ley reconoce dos importantes Principios para su aplicación: a) Principio de Plena Competencia; y b) Principio de la Realidad Económica.

El artículo 96 de la Ley de Concertación Tributaria, regula el «Principio de Plena Competencia o Principio de Libre Competencia» y estipula que, las operaciones que se realicen entre partes relacionadas se valorarán por el precio o monto que habrían acordado partes independientes en operaciones comparables en condiciones de libre competencia, incluso cuando las mismas deriven de rentas de capital y ganancias y pérdidas del capital. Asimismo, en su parte in fine orienta que el valor así determinado, deberá reflejarse en los libros y registros contables del contribuyente.

Báez (2017), explica que el Principio de Plena Competencia es de fundamental importancia en la aplicación de los precios de transferencia en razón de que es el punto de partida y la base sobre la que se aplicarán los métodos adecuados para determinar el valor de las operaciones y comparar el precio que han acordado las partes relacionadas con sus precios de transferencia. Asimismo, expone que, este Principio se caracteriza por los siguientes supuestos:

- a. Que se trate de precios, valores o rentabilidades;
- b. Que sean fijados o establecidos -en caso de no ser fijados-;
- c. Que sean transfronterizos (Art. 95 LCT);
- d. Que las lleven a cabo contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Nicaragua;
- e. Que se lleven a cabo con parte relacionadas en el extranjero (Art. 95 LCT); y
- f. Que no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

En virtud del artículo 99 de la Ley de Concertación Tributaria, dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas del sector al que pertenezcan, o de negocios internos o externos significativos que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables debidamente justificados. Acevedo Vogl (2012) manifiesta que, la implementación del Principio de Libre Competencia permitirá a las autoridades fiscales redefinir o ajustar los precios o remuneraciones asentados en los libros contables al valor que hubiera sido fijado entre partes independientes que contrataron bajo el principio de operador independiente y así evitar que la existencia de múltiples jurisdicciones tributarias se traduzca en una inadecuada distribución de las bases imponibles entre ellas, a través de la utilización de los precios de transferencia como mecanismo para desviar rentas hacia las jurisdicciones de baja o nula tributación.

Por otro lado, en cuanto al Principio de Realidad Económica, inserto en el artículo 98 de la Ley, se mandata a la Administración Tributaria para que recalifique las operaciones realizadas por los contribuyentes atendiendo a su verdadera naturaleza si probara que la realidad económica de la operación difiere de la forma jurídica adoptada por el contribuyente o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieren adoptado empresas independientes, o que la estructura de aquella, tal como se presentan impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado. Esto quiere decir que, la DGI se encuentra facultada bajo el imperio de Ley a realizar ajustes a los contribuyentes si en sus impuestos declarados se han manipulado los precios de transferencia para minimizar la carga impositiva para la gestión del pago del Impuesto sobre la Renta.

6. Análisis de comparabilidad

Para Villellas (2020), el análisis de comparabilidad es un procedimiento para localizar operaciones que respetan el Principio de Plena Competencia y que son comparables con las operaciones vinculadas objeto de análisis. En Nicaragua, la Ley de Concertación Tributaria en su artículo 99 dispone que, para determinar el precio o monto que se habrían acordado en operaciones comparables partes independientes en condiciones de libre competencia, se compararán las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes. En suma, sólo se podrán comparar entre actividades similares y al mismo nivel que se realizaron.

El análisis de comparabilidad permite a la administración tributaria y al contribuyente mediante el uso de comparables, evaluar si el precio pactado entre las partes vinculadas en una operación se adecúa a los precios como si se fuese entre partes independientes. La información que se puede tomar de base para realizar el análisis, debe tratarse de operaciones que

“no tengan diferencias económicas del sector al que pertenezcan, o de negocios internos o externos significativos que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

ajustes razonables debidamente justificados” (Artículo 99, Ley de Concertación Tributaria).

En virtud de lo dispuesto en el citado precepto normativo, los factores que deben tomarse en cuenta para determinar si dos o más operaciones son comparables, en virtud de lo dispuesto en el artículo 99 de la Ley, son:

- a) **Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación;**
- b) **Las funciones asumidas por las partes** en relación con las operaciones objeto de análisis identificando los riesgos asumidos, tales como el riesgo crediticio y ponderando en su caso, los activos utilizados;
- c) **Los términos contractuales** de los que, en su caso se deriven las operaciones teniendo en cuenta, las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante;
- d) **Las características de los mercados de cada una de las partes**, de las partes de unidad de decisión u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones; tales como factores internos y externos que afecten el negocio, condiciones de crédito, condiciones de envío, factores políticos, incentivos a la exportación, tratados de doble imposición, necesidades de permanencia en el mercado y/o local y otros afines; y
- e) **Las estrategias comerciales**, tales como las políticas de penetración, estrategias de ventas, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso concreto.

Ahora bien, en Nicaragua, es necesario que se posea una base de datos fidedigna y confiable que permita aplicar los comparables, ya sean internos, referidos a operaciones desarrolladas por el mismo contribuyente con terceros independientes, o externos, al tratarse de operaciones comparables realizadas con partes independientes. Nuestra legislación actualmente carece de reglamentación sobre la aplicación y realización del análisis de comparabilidad, empero, la Ley sustantiva se encuentra vigente y la administración tributaria, en uso de sus facultades, puede requerir del contribuyente la información que detalla la Ley para evaluar sus operaciones entre partes vinculadas.

Luna (2021) manifiesta que, a nivel centroamericano, al presentar el análisis de comparabilidad, muchas veces existe una tendencia de “*cherry picking*” por parte de los contribuyentes, lo que significa que, para el análisis de comparabilidad, los contribuyentes utilizan criterios subjetivos y no objetivos, de modo que, se escojan comparables que pueden beneficiar al rango de las operaciones del contribuyente. Entre las principales consideraciones previas a la presentación de un análisis de comparabilidad, se deben tener en cuenta los siguientes elementos:

Análisis de comparabilidad	
Elemento	Comentario/Contingencia
Definir el número de muestras de comparables a presentar.	No existe un número específico para los comparables, no obstante, se recomiendan de cinco a siete. La presentación de un número amplio de comparables acaecería en la contingencia que la Administración Tributaria podría interpretar que el rango de aceptabilidad se extiende mucho, y se podría llegar a inferir que se están utilizando una cantidad muy alta para que el rango de comparabilidad entre las operaciones sea tan amplio para que alcancen en el margen de aceptabilidad. Además, si se posee un excedente de comparables, la Administración Tributaria puede eliminarlos o sustituirlos, lo que en consecuencia provocaría que los márgenes de aceptabilidad cambien y las empresas puedan quedarse fuera de ellos, deviniendo así en un reparo tributario.
Incorporar a las muestras empresas comparables con pérdidas podría ser un riesgo para el contribuyente.	Sobre esto, las autoridades tributarias tienden a ser agresivas y asumirían que se quieren cambiar los márgenes de aceptabilidad a fin de que los precios pagados y cobrados por la empresa denoten correctos. Es por ello que debe justificarse sólidamente por qué se eligen comparables con pérdidas porque puede resultar contraproducente (Luna, 2021).
Definir los años de información a presentar por cada comparable.	Lo recomendable es presentar información de los últimos tres años, o bien, hasta siete años, según el caso.
Presentación de comparables dentro del filtro geográfico de la región.	Idealmente, es recomendable que se apliquen comparables que se encuentren dentro del filtro geográfico en que nos encontremos, por ejemplo, si realizamos un análisis de comparabilidad de una empresa nicaragüense, se deben incorporar comparables que tengan cercanías en nuestra región y no únicamente de empresas de otro continente alejado, salvo que no se encuentren y no existan comparables sobre esa operación. Esto permite que las muestras se encuentren en países en donde las legislaciones sean estrechamente más similares en cuanto a la regulación de los precios de transferencia.

Fuente: Elaboración propia.

7. Métodos de valoración de los Precios de Transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

A tenor de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley de Concertación Tributaria, los métodos para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia o valor de mercado, son:

- a) Método del Precio Comparable no controlado;
- b) Método del costo adicionado; y
- c) Método del Precio de reventa.

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

Empero, si debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos anteriores, se aplicarán los siguientes:

- a) Método de la partición de utilidades; y
- b) Método del Margen neto de la transacción

En Nicaragua, según Báez (2017), para la selección del método, rige el “Principio Elección del mejor Método” puesto que, con base al artículo 100 inciso 3 de la Ley, se aplicará el método más adecuado que respete el Principio de Libre Competencia en función de las circunstancias específicas del caso y de lo dispuesto en los preceptos de la Ley, por consiguiente, se puede inferir que no existe en la normativa una jerarquía sobre su aplicación, no obstante, como señala el artículo 99 de la Ley, para la determinación del método de valoración más apropiado en cada caso, se requiere de un análisis de comparabilidad determinado y la información necesaria sobre las operaciones comparables entre partes vinculadas y partes independientes atendiendo a los factores que señala la normativa para determinar si dos o más operaciones son comparables.

El citado autor comenta que Nicaragua sigue las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, debido a que nuestra regulación interna considera la naturaleza de las operaciones vinculadas y la disponibilidad de la información fiable al momento de analizar el método más adecuado para la determinación del valor de las operaciones, compartiendo los lineamientos emitidos por la legislación internacional.

Cabe destacar que, en virtud de la Ley No. 987 “Ley de Reformas y Adiciones a la Ley No. 822, Ley de Concertación Tributaria”, aprobada en 2019, fue reformado el Método del Precio Comparable no controlado, incorporándose a su regulación que este método será de uso obligatorio en el caso de importación y exportación de productos y materias primas agropecuarias, mineras y energéticas, con cotización conocida en bolsas de valores internacionales, o cuyo precio se vincule directamente con productos o materias primas que se transen en dichas bolsas. Asimismo, se ha estipulado que, en estos casos, se tomará como precio de referencia para aplicar el método, el valor de cotización en la fecha del término del embarque de la mercadería, o bien, el promedio de los valores de cotizaciones del período que va desde los sesenta días calendarios anteriores hasta los sesenta días calendarios posteriores a la fecha del término del embarque de la mercadería.

Luna (2021) comenta que, en la práctica, a nivel centroamericano, el método que predomina es el Método de Margen Neto Transaccional. La aplicación del método correcto en las operaciones entre partes vinculadas es fundamental para evitar un ajuste por parte de la Administración Tributaria, ya que, la mayoría de ajustes versan sobre tres causales:

- a. Sobre la elección del método, debido a que en muchas ocasiones el contribuyente selecciona un método y la Administración Tributaria cuando verifica la documentación e información presentada sobre Precios de Transferencia, determina que el método aplicable era otro;
- b. Ajustes por cuentas por cobrar e inventarios; y

- c. Por la elección de las empresas comparables, ya sea porque se extienden fuera del filtro geográfico o por la cantidad de comparables presentadas.

8. Acuerdos de Precios por Valor Anticipado (APA)

El APA es un acuerdo que debe ser propuesto por el contribuyente a la Administración Tributaria y determina la valoración de manera anticipada de las operaciones controladas con partes relacionadas y los criterios para la configuración de sus precios de transferencia por un periodo determinado de tiempo. Funciona como un mecanismo que ofrecen las legislaciones para evitar la obligación de presentar informes anuales sobre precios de transferencia, ya que una vez que hay un APA se le otorga un plazo de vigencia y mientras no cambien las condiciones de la empresa que hizo el APA no será necesario presentar los estudios de precios de transferencia y se mantienen con ese APA, al vencimiento del acuerdo se vuelve a presentar un nuevo APA o se presenta la documentación requerida por la autoridad tributaria al contribuyente sobre sus operaciones con partes relacionadas.

A tenor del artículo 102 de la Ley, con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a su realización, la Administración Tributaria podrá establecer un procedimiento para solicitar un Acuerdo de Precios por Anticipado (APA). Los contribuyentes deberán acompañar de la solicitud del APA una propuesta del valor que habrían convenido las partes independientes en operaciones similares comparables. Esta propuesta se entenderá desestimada por la autoridad competente cuando transcurran 30 días a partir de la solicitud, sin perjuicio de la resolución definitiva del procedimiento.

En Nicaragua, la autoridad competente para resolver este procedimiento de solicitud de un APA, en virtud de lo dispuesto en la Ley de Concertación Tributaria, es la Unidad Especializada de Precios de Transferencia, la cual, según las competencias que le otorga la Ley, podrá “aprobar, denegar o modificar la propuesta con la aceptación del contribuyente con una resolución no recurrible”, empero, cabe mencionar que, en la práctica, este órgano es inexistente, no llegó a crearse y por tanto, no se encuentra operando.

El Acuerdo por Precio Anticipado, comienza a surtir efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que comience a surtir efecto. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso (Artículo 102, inciso 4, LCT).

En la práctica a nivel de Centroamérica, los APA han sido poco utilizados y en el caso de Nicaragua y Costa Rica, no existen antecedentes sobre la realización de un APA. Luna (2021) explica que la razón de la escasa implementación de estos acuerdos y la reticencia del contribuyente para solicitarlo ante la autoridad competente, radica en que el contribuyente podría ser sujeto de un ajuste en su empresa, en razón de que al entregar a la autoridad tributaria la información sobre la valoración de las operaciones entre

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

partes relacionadas de la empresa, la administración podría determinar que no se estaban efectuando bajo los márgenes del Principio de Plena Competencia y devendría en un ajuste sobre los períodos que aún no hayan sido fiscalizados.

9. Información y documentación sobre Precios de Transferencia

Los artículos 103 al 106 de la Ley de Concertación Tributaria regulan lo referente a la documentación e información que debe tener el contribuyente al tiempo de presentar la declaración del IR. Báez (2017) manifiesta que, la Ley de Concertación Tributaria divide en dos partes todo lo relacionado a la documentación para precios de transferencia:

- a) La obligación y tiempo de presentar la documentación pertinente; y
- b) Los principios generales que se deben seguir de cara a los requisitos de dicha documentación.

Es importante destacar que el artículo 103 referido a la información y documentación sobre precios de transferencia dispone que: “Los contribuyentes deben **tener**, al tiempo de presentar la declaración del IR, la información, los documentos y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes relacionadas [...]”, del mismo modo lo resalta el artículo 104 inciso 1, “Los contribuyentes deben **tener**, al tiempo de presentar la declaración del Impuesto, la información y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes relacionadas [...]”, aclarando explícitamente en el inciso 2 del mismo artículo que, “...**el contribuyente sólo deberá aportar dicha documentación a requerimiento de la Administración tributaria [...]**”. En consecuencia, los contribuyentes deben “tener”, más no “presentar” dicha información, salvo a requerimiento de la Dirección General de Ingresos.

El autor Báez (2017, p. 350), propone la siguiente tabla de requisitos referida a la documentación sobre precios de transferencia al tiempo de la presentación de la declaración de impuestos:

Requisitos para la Declaración de IR	Requisitos para la Declaración de Precios de Transferencia
Tener (no presentar) al momento de la presentación de la Declaración del IR la información, documentos y análisis para valorar sus operaciones con partes relacionadas.	Tener (no presentar) al momento de la presentación de la Declaración de Precios de Transferencia (En Nicaragua no existe fecha definida por el momento) la información y el análisis para valorar sus operaciones con partes relacionadas, de conformidad con las disposiciones de la Ley de Concertación Tributaria.
Presentar en 10 días hábiles, en caso de requerimiento de la Administración Tributaria, la información arriba establecida.	Dicha información sólo deberá presentarse mediante requerimiento formal de la Administración Tributaria en un plazo de 45 días.
Presentar en 90 días cualquier información adicional solicitada por la Administración Tributaria.	

Fuente: Báez (2017, p. 350).

Si la Administración Tributaria solicita del contribuyente la información referida a los precios de transferencia al tiempo de presentar la Declaración del IR, la persona contribuyente cuenta con diez días hábiles para aportar la documentación y el análisis suficiente para que la autoridad tributaria pueda valorar sus operaciones con sus partes relacionadas (Art. 103 LCT). Por otro lado, si la DGI requiere del contribuyente esta documentación para la Declaración de sus Precios de Transferencia, contará con 45 días desde la recepción del requerimiento (Art. 104 inciso 2 LCT). En virtud de los artículos 105 y 106 LCT, esta información deberá incluir:

1) La documentación relativa al grupo empresarial:

- a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma incluyendo la identificación de las personas que, dentro del grupo, realicen operaciones que afecten a las del contribuyente;
- b) Descripción general de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo en cuanto afecten a las operaciones en que intervenga el contribuyente;
- c) Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo en cuanto queden afectadas por las operaciones realizadas por el contribuyente, incluyendo cualquier cambio respecto del período anterior;
- d) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al contribuyente y a sus operaciones relacionadas, así como el detalle del importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización;
- e) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiera o, en su defecto, la descripción del método o métodos utilizados en las distintas operaciones;
- f) Relación de los contratos de prestación de servicios entre partes relacionadas y cualesquiera otros que el contribuyente sea parte o, no siéndolo, le afecten directamente;
- g) Relación de acuerdos de precios por anticipado que afecten a los miembros del grupo en relación con las operaciones descritas; y
- h) Memoria del grupo o informe anual equivalente.

2) La información relativa al contribuyente:

- a) Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con el mismo;
- b) Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados. En el caso de servicios, se incluirá una descripción de los mismos con identificación de los distintos servicios, su naturaleza, el beneficio o utilidad que puedan producirle al contribuyente, el método de valoración acordado y su cuantificación, así como, en su caso, la forma de reparto entre las partes;
- c) Análisis de comparabilidad; y

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

- d) Motivos de la elección del método o métodos, así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.

10. Estudio de Precios de Transferencia

La documentación principal que el contribuyente debe garantizar para el análisis de operaciones con partes vinculadas es el Estudio de Precios de Transferencia. Los contribuyentes deben contar con este Estudio, según se infiere de los artículos 103, 104 y 106 de la LCT, y consta de los siguientes elementos:

- a) Información del contribuyente y de sus distintas partes relacionadas;
- b) Información relativa a sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados. Se hace especial distinción a transacciones de servicios;
- c) Análisis de comparabilidad; y
- d) Selección y aplicación del método más apropiado.

Contenido del Estudio sobre de Precios de Transferencia	
Análisis Funcional	Análisis Económico
Antecedentes del grupo empresarial (En caso de que aplique)	Identificación de las partes relacionadas
Descripción y funciones realizadas por el grupo empresarial (En caso de que aplique)	Transacciones sujetas a análisis de PT
Antecedentes de la empresa local	Detalle y cuantificación de las operaciones con partes relacionadas
Descripción de la empresa local: Principales actividades que desarrolla	Selección del método aplicable
Funciones de la empresa	Determinación de comparables internos y/o externos
Determinación de asociados y partes vinculadas	Aplicación del método seleccionado
Determinación de directivos, plana gerencial y sus partes vinculadas	Factores de comparabilidad
Líneas de negocios de la empresa	Detalle de comparables seleccionados y no seleccionados
Términos contractuales	Información financiera de la parte seleccionada y de los comparables
Riesgos asumidos	Selección de indicador de rentabilidad

Activos (Corrientes y no corrientes)	Resultados
Para el Estudio debe contenerse la respectiva documentación soporte como contratos, comparativos, bases comparables con precios internacionales y precios del mercado, ventas efectuadas, partes relacionadas, funciones realizadas por la compañía.	

Fuente: Elaboración propia.

II. Sanciones por incumplimiento

Actualmente la Ley no habla de un **régimen sancionatorio especial** por incumplimiento o falta de presentación de la documentación de precios de transferencia. Empero, supletoriamente son aplicables las sanciones por incumplimiento de los deberes y obligaciones formales de los contribuyentes, establecidas en el Código Tributario de Nicaragua a partir del artículo 126 y siguientes.

Conclusiones

Los precios de transferencia persiguen el cumplimiento del *Arm's Length Principle* en el tráfico comercial de las transmisiones de bienes o prestación de servicios. La obligación ineludible a las empresas de fijar montos en condiciones de libre competencia al valor de mercado con sus partes relacionadas no significa la imposición de precios y condiciones a pactar, sino que, a fin de la determinación de la base imponible del IR, cada contribuyente debe, a efectos tributarios, declarar sus ingresos y gastos con sus vinculados en función de prevenir el traslado ilícito de utilidades y beneficios para erosionar la base imponible.

En consecuencia, es posible afirmar que los precios de transferencia han sido incorporados en las legislaciones tributarias de distintos países como un mecanismo de control y fiscalización para verificar el cumplimiento de la carga tributaria internacional en operaciones entre parte vinculadas, basándose en las Directrices de la OCDE que han fungido desde su creación como un pilar para elaborar parámetros locales en dependencia de la realidad social y económica de cada jurisdicción.

La regulación legal en Nicaragua sobre precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria, si bien constituye un avance en la materia, carece de varios aspectos y contiene vacíos legales, por lo que nuestro país se encuentra la imperante necesidad de una reglamentación para su adecuada aplicación, especialmente para llenar los vacíos de la Ley sustantiva, verbigracia el plazo de presentación de la Declaración de Precios de Transferencia y sobre la obligatoriedad de presentar la documentación soporte y el Estudio de Precios de Transferencia, puesto que según lo establecido en los preceptos de la Ley, el contribuyente sólo debe “tener” mas no “presentar” la información sobre sus operaciones realizadas sujetas a precios de transferencia.

La denominada “Unidad Especializada de Precios de Transferencia” no opera y nunca ha existido en el país, no obstante, la DGI por imperio de ley, basada en las competencias que se le otorgan, puede realizar un reparo tributario a los contribuyentes y requerirles **en cualquier momento** la información sobre sus partes relacionadas, siendo por ello

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

importante resaltar el hecho que aunque en la práctica no se obligue al contribuyente a **presentar** la documentación relacionada a precios de transferencia en determinado plazo, **debe contar con ella**.

Los precios de transferencia garantizan la libre y justa competencia en el mercado local, en cuanto evita que las multinacionales manipulen sus transacciones con partes vinculadas en un determinado país como parte de una estrategia mercantil para penetrar en nuevas jurisdicciones (Morera, 2010, p. 24).

Finalmente, es importante que las empresas, en calidad de contribuyentes incorporen dentro de su planificación fiscal la realización de estudios de precios de transferencias que incorporen como mínimo la siguiente información, en atención a los preceptos normativos de la Ley de Concertación Tributaria: 1) Determinación de sus partes vinculadas o empresas asociadas bajo los siguientes criterios: Participación accionaria, derechos de voto, unidad de decisión, relaciones de parentesco, asociación empresarial; 2) Operaciones que se encuentren sujetas al régimen de precios de transferencia; 3) Recopilación de la documentación soporte de sus transacciones comerciales con partes vinculadas; 4) Elaboración de un análisis funcional y un análisis económico sobre las operaciones sujetas a precios de transferencia, incluyendo los posibles riesgos fiscales de sus transacciones; y 5) Un correcto análisis de comparabilidad con la selección del método de valoración más adecuado.

Recomendaciones

En virtud del análisis de la normativa vigente sobre precios de transferencia en Nicaragua, es importante tomar en consideración las siguientes recomendaciones aplicables al régimen de precios de transferencia en marco jurídico tributario nicaragüense:

- a) La incorporación de una reglamentación sobre precios de transferencia en Nicaragua es una necesidad actual indispensable, con especial atención en aquellas operaciones en las que participen regímenes tributarios especiales y zona franca, previas consultas con las Cámaras e industrias;
- b) Ejecutar la operatividad de la Unidad Especializada sobre precios de transferencia de la Dirección General de Ingresos;
- c) Crear una base confiable y pública con datos de posibles operaciones comparables;
- d) Establecer la obligación de presentar una declaración informativa anual sobre PT, en vez de que la documentación sobre esta materia sólo sea presentada ante requerimiento de la Administración Tributaria;
- e) Crear tribunales especializados en PT, debido a que el régimen de PT es una materia con un alto grado de tecnicidad y especialización;
- f) Facultar a la Administración Tributaria para emitir las reglas técnicas en las que se especifiquen los parámetros para la presentación del Estudio de Precios de Transferencia;
- g) Es importante que se desarrolle más en la Ley la documentación mínima a presentar puesto que, la Ley de Concertación Tributaria faculta a la DGI para solicitar cualquier otra información respecto a las operaciones de los contribuyentes; y

- h) Emitir disposiciones normativas de coordinación entre la Dirección General de Ingresos y Dirección General de Servicios Aduaneros a efectos de evitar la duda de valor sobre la asignación del monto de un determinado bien o servicio, ante la falta de auditorías conjuntas e independencia institucional.

Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria

Referencias bibliográficas

- Acevedo Vogl, A. J. (2012). *Una nota sobre los Precios de Transferencia en Nicaragua*. Instituto de Estudios Estratégicos y Políticas Públicas (IEEPP).
- Asamblea Nacional. (2012). Ley No. 822. Ley de Concertación Tributaria. Publicada en *La Gaceta, Diario Oficial* No. 241, el 17 de diciembre de 2012. Nicaragua.
- Báez Argüello, T. (2017). *Precios de Transferencia en Iberoamérica: NICARAGUA* (pp. 331-357). TP Consulting.
- Díaz Valencia, D. E. (2017). Análisis del Principio de Plena Competencia de las Operaciones con Partes Relacionadas de la Empresa Alamedaecu Comercio S.A. del Periodo Fiscal de 2005 y Carta Diagnóstico que Incluye la Evaluación Obtenida de Precios de Transferencia (Tesis para obtener el título de Ingeniera en Contabilidad). Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Recuperado de <http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/14038/Trabajo%20de%20titulaci%C3%B3n%20Diana%20D%C3%ADaz.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- García Félix, M. E. (2017). Precios de Transferencia en el sistema tributario guatemalteco (Tesis inédita de Máster). Universidad de San Carlos de Guatemala, Ciudad de Guatemala, Guatemala. Recuperado de <http://www.postgrados.cunoc.edu.gt/tesis/b02a265c0401acfa666f9a3fc42794b278d56af8.pdf>
- Luna (2021). Consortium Legal. 25 de febrero de 2021. Precios de Transferencia: La experiencia en Centroamérica [Video]. Recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=bcyHGOWZd50>
- Morera, A. A. (2010). Incidencias de los precios de transferencia en el comercio internacional: Las transacciones multilaterales entre España, China y los países latinoamericanos (Tesis Doctoral). Universitat Rovira I Virgil, Tarragona, España. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=92457>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2017). Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. España: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de <https://irp-cdn.multiscreensite.com/a29db42d/files/uploaded/Directrices%20OCDE%202017.pdf>
- Rodríguez García, J. (2005). Capítulo 5: Precios de Transferencia. Universidad de la América, Puebla, México. Recuperado de http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rodriguez_g_j/capitulo5.pdf
- Vega Rengifo, B. (2000). Algunos alcances acerca de los precios de transferencia. *Themis*, num 41, pp. 211-220. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11664>

Villellas Ciudad, C. (2020). Los precios de transferencia: una aproximación multidisciplinar (Tesis Doctoral). Universidad de Zaragoza, España. Recuperado de <https://zagan.unizar.es/record/87521/files/TESIS-2020-033.pdf>