



Noviembre 2019

Precios de Transferencia: así es su regulación en Latinoamérica

Latinoamérica ha venido implementando dentro de su legislación tributaria normas que buscan combatir la erosión de la base fiscal por cualquier otro tipo de sociedad que cuente con presencia en diferentes países de la región.

Una de las herramientas más importantes con las que cuentan las autoridades tributarias para evitar abusos por parte de los contribuyentes son las normas de precios de transferencia, que se derivan directamente de las Directrices de Precios de Transferencia para Multinationales y Autoridades Tributarias (DPT) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Dichas directrices han sido utilizadas como base para incluir en las legislaciones locales las normas o regímenes de precios de transferencia. Salvo las particularidades en cuanto a fechas de presentación o requerimientos de documentación, las normas sobre precios de transferencia en Latinoamérica son un reflejo de las DPT y bastante similares en los diferentes países de la zona.

Por otra parte, en las administraciones tributarias de la región, y específicamente las de Brasil, Chile, Colombia, México y Perú, países en los que Garrigues cuenta con presencia directa, se han venido introduciendo las recomendaciones resultantes de la iniciativa *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) de la OCDE, cuyo objetivo es combatir la erosión de la base fiscal y el traslado de utilidades alrededor del mundo.

A continuación analizamos la situación, país por país.

Brasil



1. ¿Cómo están regulados actualmente los precios de transferencia?

Las transacciones de importación y de exportación de bienes, servicios y derechos con partes vinculadas en el extranjero y con partes no vinculadas ubicadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones con regímenes fiscales privilegiados están sujetas a las reglas brasileñas de precios de transferencia.

Dichas reglas tienen como objetivo controlar los precios practicados en dichas transacciones para garantizar su realización en condiciones normales de mercado. En las transacciones de importación dichas reglas limitan la deducibilidad del gasto o coste correspondiente. Ya en las transacciones de exportación, dichas reglas establecen ingresos mínimos sujetos al gravamen del Impuesto sobre Sociedades brasileño y la Contribución Social sobre los Beneficios Netos (que está sujeta a las mismas reglas del Impuesto sobre Sociedades brasileño).

Aunque esté inspirada en las normas del OCDE y en el principio del *arm's length*, las reglas brasileñas de precios de transferencia son muy distintas de las reglas internacionales, pues no consideran los aspectos económicos o negociales de las transacciones, sino que tienen un alcance más limitado que lo adoptado por la OCDE (pues no alcanzan el pago de *royalties*, licencias por transferencia de tecnología y uso de marcas, además de otros intangibles) y están basadas en fórmulas matemáticas que establecen márgenes fijos preestablecidos para el cálculo del precio parámetro objeto de comparación con el precio practicado en las transacciones sujetas a control. Otro punto importante es la necesidad de comprobación documental de los precios parámetros y de los precios practicados, pues no están permitidas las comprobaciones de dichos precios teniendo en consideración bases de datos públicas o privadas.

2. ¿Hay prevista alguna reforma próxima en esta materia?

Brasil presentó una solicitud formal para ser miembro de la OCDE en 2017, y la propuesta está siendo evaluada por el Comité Ministerial de la Organización. En vista de la posible admisión de Brasil como miembro de la OCDE, en una ceremonia celebrada en Brasilia en marzo de 2018 liderada por la Confederación Nacional de Industrias (CNI)

y el Gobierno Federal, se inició el proyecto de trabajo conjunto sobre precios de transferencia bajo el cual Brasil y la OCDE analizarán durante 15 meses las diferencias entre la legislación brasileña y el enfoque de la OCDE para evaluar las posibilidades de acercar la legislación brasileña al tratamiento de los precios de transferencia de la OCDE. Hasta la fecha, no se ha producido ningún cambio en la normativa brasileña en este sentido.

3. ¿Cuáles son las fechas o plazos clave a tener en cuenta?

Hasta el 31 de diciembre de cada año, los contribuyentes brasileños deben tener los cálculos de precios de transferencia finalizados, pues en dicho mes debe ser añadido en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades brasileño y la Contribución Social sobre los Beneficios Netos el eventual ajuste derivado de las transacciones sujetas al control de precios de transferencia.

Hasta el 31 de julio del año siguiente los contribuyentes deben enviar de forma telemática a la Agencia Tributaria brasileña la declaración del Impuesto sobre Sociedades y la Contribución Social sobre los Beneficios Netos, que contiene la demostración de los cálculos en relación con las transacciones sujetas al control de precios de transferencia y el Informe País por País en los supuestos que la entidad brasileña sea la responsable por la presentación de dicho informe.

Además, una vez presentada dicha declaración, los contribuyentes quedan sujetos a la presentación, en caso de una inspección fiscal, de la comprobación documental de los precios parámetros y de los precios practicados, que muchas veces debe ser traducida al portugués por un traductor jurado brasileño.

Chile



1. ¿Cómo están regulados actualmente los precios de transferencia?

A. Ámbito de aplicación

En conformidad a la Ley sobre Impuesto a la Renta (la LIR), el Servicio de Impuestos Internos (el SII) podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados (o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno), tratándose de:

- i) Operaciones transfronterizas, que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero.
- ii) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios cuando, en virtud de ellas, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado desde Chile al extranjero de bienes o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en Chile.

B. Entidades relacionadas

Para los efectos de aplicar las normas de precios de transferencia, las partes de la operación, reorganización o reestructuración en cuestión, deberán encontrarse en alguna de las hipótesis de relación contempladas en la LIR, según la cual, tales partes se entenderán relacionadas en los siguientes casos:

- i) Cuando una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra, o
- ii) Cuando una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí, o
- iii) Cuando se trate de una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente, respecto de su casa matriz, así como con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz, con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquellas.
- iv) Cuando las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país, territorio o jurisdicción calificado como régimen fiscal preferencial para los efectos de la LIR, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentre vigente.
- v) Respecto de las personas naturales, cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive.

- vi) Por último, se considerará que existe relación entre los intervinientes cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

C. Liquidación de diferencias

Para los efectos de aplicar las normas sobre precios de transferencia, el SII debe citar al contribuyente respectivo, a fin de que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado.

En este sentido, la propia LIR determina los métodos de valorización de las operaciones que servirían para determinar los referidos precios, valores o rentabilidades, señalando que será el propio contribuyente el que deberá emplear el método más adecuado, considerando las características y circunstancias del caso particular.

Para estos efectos, es posible acompañar un estudio de precios de transferencia que dé cuenta de la determinación de los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas. Sin embargo, tener un estudio de precios de transferencia no es obligatorio ni tampoco excluye otros medios probatorios para acreditar que las operaciones se hayan efectuado a valores normales de mercado.

D. Impuestos y Multas

Cuando en virtud de los ajustes de precios, valores o rentabilidades el SII determine una diferencia, se aplicará un Impuesto Único de 40% sobre el valor de la diferencia así determinada. Asimismo, conjuntamente con el Impuesto Único de 40%, se aplicará una multa equivalente al 5% del monto de la diferencia, salvo que el contribuyente haya cumplido debida y oportunamente con la entrega de los antecedentes requeridos por el SII durante la fiscalización.

Cumplidos determinados requisitos, los contribuyentes podrán rectificar el precio, valor o rentabilidad de las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, sobre la base de los ajustes de precios de transferencia que hayan efectuado otros Estados con los cuales se encuentre vigente un convenio para evitar la doble tributación internacional que no prohíba dicho ajuste. Cuando con motivo de este ajuste resultare una diferencia de impuestos a favor del contribuyente, los impuestos pagados en exceso serán restituidos reajustados según inflación.

E. Acuerdos Anticipados

Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas podrán proponer al SII un acuerdo anticipado en cuanto a la determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado de tales operaciones.

En caso de aceptarse el acuerdo anticipado, éste se aplicará respecto de las operaciones llevadas a cabo por el solicitante a partir del mismo año comercial de la solicitud y por los 3 años comerciales siguientes, pudiendo ser prorrogado o renovado.

Mientras el acuerdo anticipado se encuentre vigente, el SII no podrá liquidar diferencias de impuestos por precios de transferencias en las operaciones comprendidas en él, siempre que los precios, valores o rentabilidades hayan sido establecidos o declarados por el contribuyente conforme a los términos previstos en el acuerdo.

2. ¿Hay prevista alguna reforma próxima en materia de precios de transferencia?

El proyecto de ley de modernización tributaria, presentado por el presidente de la República durante el año 2018 y que actualmente se encuentra bajo discusión en el Congreso, contempla una norma especial para reorganizaciones internacionales. De acuerdo a dicha norma, cumpliéndose ciertos requisitos, la facultad de tasación del SII podría verse inhibida, lo cual facilitaría concluir procesos de reorganización internacional neutros desde un punto de vista tributario.

3. ¿Cuáles son las fechas o plazos clave a tener en cuenta?

Hasta el último día hábil del mes de junio de cada año, los contribuyentes que a continuación se señalan deberán presentar la Declaración Jurada N° 1907, respecto de las operaciones con partes relacionadas llevadas a cabo durante el año comercial anterior:

- (i) Contribuyentes que pertenezcan a los segmentos de Medianas Empresas o Grandes Empresas, y que hayan realizado operaciones con partes relacionadas que no tengan domicilio o residencia en Chile.

- (ii) Contribuyentes no clasificados en los segmentos anteriores que hubieren efectuado operaciones con partes domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en un territorio o jurisdicción considerado como “régimen fiscal preferencial” para los efectos de la LIR, y
- (iii) Contribuyentes que no estando comprendidos en los segmentos señalados en la letra a) anterior, hayan realizado operaciones con partes relacionadas sin domicilio ni residencia en Chile por montos superiores a \$ 500.000.000 (USD 700.000 aproximadamente).

A su vez, dentro del mismo plazo para la presentación de la Declaración Jurada N° 1907, las entidades matrices o controladoras de grupos de empresas multinacionales que tengan residencia en Chile, deberán presentar la Declaración Jurada N° 1937 sobre Reporte País por País.

La no presentación de las declaraciones juradas recién mencionadas, o bien, su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de máximo 50 Unidades Tributarias Anuales (USD 3.400 aproximadamente), sin que pueda exceder del límite mayor entre el 15% del capital propio tributario del contribuyente o el 5% de su capital efectivo.

Colombia



1. ¿Cómo están regulados actualmente los precios de transferencia?

La legislación colombiana sobre precios de transferencia establece que aquellos contribuyentes que lleven a cabo transacciones con partes vinculadas del exterior o localizadas en zona franca en Colombia y/o con vinculados económicos o terceros independientes localizados en jurisdicciones de baja o nula imposición, regímenes no cooperantes y regímenes preferenciales, deben presentar las obligaciones formales de precios de transferencia para el año gravable.

Concretamente, la regulación colombiana establece lo siguiente:

- Las obligaciones de precios de transferencia se deben presentar anualmente (Declaración Informativa, Informe Local, Informe Maestro e Informe País por País). Para que un contribuyente deba presentar estas obligaciones debe cumplir con topes específicos de ingresos o patrimonio.
- La Declaración Informativa (DI) debe ser presentada por aquellos contribuyentes que cumplan con lo mencionado en el punto anterior y esta debe incluir la totalidad de las transacciones llevadas a cabo con entidades vinculadas del exterior y zona franca.
- Los contribuyentes que lleven a cabo operaciones con entidades localizadas en jurisdicciones de baja o nula imposición, regímenes preferenciales o no cooperantes (antes paraísos fiscales); no deben cumplir con los topes establecidos y deben presentar la DI por transacciones con vinculados o terceros independientes localizados en estas jurisdicciones. Igualmente, deben presentar el IL por operaciones iguales o superiores a USD\$114.233 (aproximadamente) para el año fiscal 2019.
- El Informe Local (IL) debe ser presentado por aquellas operaciones iguales o superiores a USD\$514.050 (aproximadamente) para el año fiscal 2019.
- El Informe Maestro (IM) debe ser presentado por aquellos contribuyentes que se encuentren obligados a presentar el IL; y que además hagan parte de un Grupo Multinacional en los términos establecidos en la legislación local (Decreto 2120 de 2017).
- El Informe País por País (IPP) debe ser presentado por aquellas entidades que tengan como residencia fiscal Colombia, hayan sido designadas por su Casa Matriz como entidad sustituta y que cumplan con los términos establecidos en la legislación local para hacerlo (Decreto 2120 de 2017); los cuales se basan en la Acción 13 del plan BEPS.
- Las operaciones que involucren *commodities* deben ser analizadas utilizando el Método de Precio Comparable No Controlado (PC).
- Existe dentro de la legislación, la posibilidad de negociar acuerdos anticipados de precios de transferencia con las autoridades tributarias.

2. ¿Hay prevista alguna reforma próxima en esta materia?

En los últimos 10 años, Colombia ha presentado tres reformas tributarias, siendo la más reciente la de 2018. Gran parte de los cambios introducidos en estas reformas están orientados a cumplir con requerimientos de la OCDE para que Colombia complete su proceso de vinculación a este organismo, al igual que implementar las recomendaciones resultantes del plan BEPS.

3. ¿Cuáles son las fechas o plazos clave a tener en cuenta?

Los plazos para presentar la DI, el IL, el IM y la notificación del Informe País por País, del año gravable 2018 se iniciaron (de acuerdo con el último dígito del NIT) el pasado 9 de julio, extendiéndose hasta el 22 de julio de 2019.

En cuanto a los plazos para presentar el IPP del año gravable 2018, inician (de acuerdo con el último dígito del NIT) el próximo 10 de diciembre y se extienden hasta el 23 de diciembre de 2019.

Las fechas de presentación de las obligaciones formales de precios de transferencia del año gravable 2019, serán publicadas por el Gobierno antes del 31 de diciembre del presente año; normalmente estas son establecidas entre julio y septiembre.

México



1. ¿Cómo están regulados actualmente los precios de transferencia?

En 1992, México incorporó dentro de su legislación las normas de vinculación económica, incluida la legislación de precios de transferencia, que llegó en el año 1994. México es el único país centroamericano miembro activo de la OCDE y cuenta con una de las legislaciones más avanzadas en materia de fiscalidad internacional, dada su cercanía a los mercados de Estados Unidos y Canadá.

En este sentido, es importante tener en cuenta los principales aspectos del régimen de Precios de Transferencia mexicano listados a continuación:

- Causales de vinculación establecidos dentro de la Ley Impuesto sobre a la Renta (LISR).
- La LISR establece que los contribuyentes obligados a preparar y conservar el Estudio de Precios de Transferencia que sustente que sus operaciones con entidades vinculadas se llevaron a cabo en cumplimiento con el principio de plena competencia, son aquellos que:
 1. Realicen actividades empresariales y los ingresos obtenidos en el año objeto de análisis hayan excedido los MXN\$13.000.000.
 2. Presten servicios profesionales los ingresos obtenidos en el año objeto de análisis hayan excedido los MXN\$3.000.000.
- La industria maquiladora cuenta con un set de normas específicas de precios de transferencia incluidas en la LISR; donde igualmente se establecen los requisitos para la determinación de un Establecimiento Permanente (EP) así como la forma en qué se debe calcular la contraprestación por la prestación de servicios de maquila.
- Los contribuyentes mexicanos que hagan parte del régimen de Precios de Transferencia se encuentran obligados a presentar:
 1. **Declaración Informativa Maestra (DIM)**, Declaración Informativa Local (DIL) y Declaración Informativa País por País (DPP). Estas contienen la misma información establecida dentro la Acción 13 del Plan BEPS; sin embargo la DPP debe ser presentada por contribuyentes que cumplan con unos requisitos especiales. Estas últimas declaraciones fueron incluidas en la normatividad local como resultado del Plan BEPS de la OCDE y deben ser presentadas a lo sumo el 31 de diciembre del año siguiente al año objeto de análisis.
 2. **Declaración de Operaciones Relevantes:** Debe ser presentada por aquellos contribuyentes que lleven a cabo operaciones específicas incluidas dentro del Código Fiscal de la Federación (CFF), dentro de los treinta días posteriores a que estas se hayan celebrado. La presentación de esta declaración condiciona cualquier deducción por ajuste en los precios de transferencia.

3. Declaración Informativa sobre Situación Fiscal: Esta declaración debe de ser presentada junto con la declaración del ejercicio y contempla 2 anexos (15 y 16) en donde los contribuyentes que tienen que informar si ha cumplido con sus obligaciones en materia de precios de transferencia, el monto y tipo de operación con sus partes relacionadas, así como el método de precios de transferencia aplicado.

- No existe obligatoriedad de presentar el estudio de precios de transferencia ante las autoridades tributarias; sin embargo este debe ser preparado como soporte a la DI presentada y ante una eventual revisión del Servicio de Administración Tributaria (SAT).
- Los contribuyentes obligados a cumplir con las normas y presentación de las obligaciones formales de precios de transferencia son aquellos que:

1. Celebren operaciones con vinculados económicos localizados en el exterior; y
2. Celebren operaciones con vinculados económicos (incluyendo transacciones locales).

Finalmente, es importante resaltar que México es uno de los países que más ha avanzado en la implementación de las recomendaciones de la OCDE resultantes de su iniciativa BEPS. A la fecha ya ha implementado en su legislación local lo establecido en las Acciones 2, 3, 4, 5, 6, 7, 12, 13 y 15 del plan BEPS.

2. ¿Hay prevista alguna reforma próxima en materia de precios de transferencia?

Para la reforma fiscal 2020, existe una propuesta ya aprobada por el poder legislativo, que contempla eliminar la obligación de presentar la declaración de operaciones relevantes. No obstante, esta propuesta, a su vez, contempla la obligación de informar a las autoridades fiscales los “esquemas reportables”, cuyo catálogo incluye una gran variedad de operaciones que se lleven a cabo entre partes relacionadas.

3. ¿Cuáles son las fechas o plazos clave a tener en cuenta?

Los que se señalan anteriormente en las obligaciones.



Perú

1. ¿Cómo están regulados actualmente los precios de transferencia?

En Perú, el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia comprende aquellas transacciones realizadas: (i) entre los contribuyentes y sus partes vinculadas; (ii) desde, hacia o a través de países o territorios “no cooperantes” o de “baja o nula imposición”; o (iii) con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias, provenientes de dichas transacciones, se encuentren sujetas a un régimen fiscal preferencial.

El objetivo de dichas normas es que el Impuesto a la Renta relativo a una transacción o grupo de transacciones sea determinado sobre la base de condiciones de mercado, dejando de lado subvaluaciones, sobrevaluaciones, diferimientos y simulaciones que puedan terminar perjudicando al fisco.

Para determinar si una transacción ha sido realizada en condiciones de mercado, la Ley del Impuesto a la Renta regula una serie de métodos de valorización. Si bien ningún método tiene prioridad respecto de otro, los métodos más utilizados en Perú son el Método del Precio Comparable No Controlado y el Método del Margen Neto Transaccional.

Además, para el caso específico de servicios prestados entre partes vinculadas, es condición indispensable para la deducción del gasto y/o costo correspondiente que dichos servicios cumplan con el denominado “test de beneficio” (i.e. su prestación deberá proporcionar valor económico o comercial para el destinatario). Y, tratándose de servicios de bajo valor añadido (i.e. servicios de carácter auxiliar o de apoyo), la deducción del gasto respectivo se determinará en función a los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, y al margen de ganancia, el cual no podrá exceder del 5% de dichos costos y gastos.

En el plano formal, los contribuyentes sujetos a las normas de precios de transferencia cuyos ingresos superen ciertos umbrales establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta, su reglamento y normas complementarias, deberán presentar frente a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT las declaraciones juradas informativas denominadas Reporte Local, Reporte Maestro y Reporte País por País.

2. ¿Hay prevista alguna reforma próxima en materia de precios de transferencia?

Actualmente, no tenemos conocimiento de reformas legislativas próximas en materia de precios de transferencia.

3. ¿Cuáles son las fechas o plazos clave a tener en cuenta?

Es importante resaltar que los plazos para la presentación de las declaraciones informativas denominadas Reporte Local, Reporte Maestro y Reporte País por País se establecen en función al cronograma de vencimientos que se apruebe para la declaración y pago de los tributos de liquidación mensual, correspondientes a los períodos de mayo (en el caso del Reporte Local) y setiembre (en el caso del Reporte Maestro y el Reporte País por País).

En ese sentido, dependiendo del último dígito de su Registro Único de Contribuyente (RUC), los contribuyentes que hayan realizado transacciones dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia (y que cumplan los requisitos específicos para la presentación de cada declaración informativa), deberán presentar, por el ejercicio fiscal 2018: (i) el Reporte Local, a mediados del mes de junio de 2019; y (ii) el Reporte Maestro y Reporte País por País, a mediados del mes de octubre de 2019.

Datos de contacto:

Brasil



Cassius Carvalho
Socio

cassius.carvalho@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)



Amanda Pereira
Asociada principal

amanda.pereira@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)

Chile



Óscar Ferrari
Socio

oscar.ferrari@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)



María Jesús Hidalgo
Asociada

maria.jesus.hidalgo@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)

Colombia



María Isabel Espinel
Asociada principal

maria.isabel.espinel@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)



Ricardo Beltrán
Asociado sénior

ricardo.beltran@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)

México



Manuel Llaca
Socio

manuel.llaca@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)



Santiago Chacón
Socio

santiago.chacon@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)

Perú



Javier de la Vega
Socio

javier.de.la.vega@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)



Rafael Martinelli
Asociado principal

rafael.martinelli@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)

Coordinadora del área de Precios de Transferencia en Latinoamérica



María Isabel Espinel
Asociada principal

maria.isabel.espinel@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)

Responsables del área de Precios de Transferencia a nivel global



Eduardo Abad
Socio

eduardo.abad@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)



Mario Ortega
Socio

mario.ortega.calle@garrigues.com

[Visita el perfil completo](#)

GARRIGUES

Follow us



info@garrigues.com

garrigues.com

Esta publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.
© Garrigues, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de Garrigues.