

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Susana Horlacher

CAPITULO I

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

INTRODUCCION

Un gran porcentaje del comercio internacional se desarrolla entre empresas vinculadas, generalmente empresas multinacionales que transfieren mercaderías o servicios entre diversas unidades de negocios por ellas controladas, que tienen sus asientos en diferentes países.

Cuando estas unidades de negocios obedecen a una estrategia comercial común se pueden planificar las operaciones a fin de localizar la fuente de la ganancia en las jurisdicciones fiscales de menor presión tributaria, evitando que los beneficios se generen en los países donde haya mayor tributación.

Los países que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han trabajado activamente en la búsqueda de mecanismos legales tendientes a evitar este fenómeno con el fin de que los fiscos de los países de exportación o de importación puedan aplicar sus impuestos sobre la renta que se hubiera producido en la propia jurisdicción fiscal, si la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones de mercado entre empresas independientes una de la otra.

Este ha sido el origen de los "Lineamientos de los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias" elaborados por la OCDE, tendientes al establecimiento de normas que permitan ajustar los precios de transferencia entre empresas vinculadas a fin de neutralizar el desplazamiento del lugar donde se genera la ganancia imponible¹.

PRECIO DE TRANSFERENCIA.

Concepto

Los precios de transferencia son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas². Para los fines del reporte de la OCDE, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra o si las mismas personas participan directa o indirectamente en la administración, control o capital de ambas empresas.

Siguiendo otra definición, el "precio de transferencia" en economía de los negocios es³: "el monto cobrado por un segmento de una organización por un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización".

¹ Barreira, Enrique C.: "El valor en Aduana y el tratamiento de los precios de transferencia a los fines del impuesto a la renta" en *Criterios Tributarios- Edición Digital*. 08/01- República Argentina.

² "Precios de Tráferencia". Directrices de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico)- Revisión del Informe sobre Precios de Tráferencia y Empresas Multinacionales

³ C.T. Homgren, W.O. Stratton y G.L. Sundem "Introduction to Management Accounting". Prentice Hall International Inc., 1996. (citado por Hubert Hamaekers)

A su vez, Otis Rodner dijo al respecto: "Precio de transferencia es la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades"⁴.

Cambarros Villanueva los define como: "traslaciones de beneficios entre sociedades vinculadas o entre sociedades y sus socios bajo la capa de contratos en los que las contraprestaciones difieren notablemente de las que serán acordadas en una situación de independencia"⁵.

Usos

La razón económica por la que se cobran precios de transferencia es para poder evaluar el desempeño de las entidades integrantes del grupo. Al cobrar precios por bienes y servicios transferidos dentro de un grupo, los gerentes de dichas entidades pueden tomar la mejor decisión posible, respecto a si comprar o vender bienes y servicios dentro o fuera del grupo.

Por otra parte, la antes citada definición de precio de transferencia es también válida para fines impositivos. En este sentido, el término precio de transferencia es usado, a veces, incorrectamente, con un sentido peyorativo, para denotar el traslado de la renta imponible desde una compañía perteneciente a una empresa multinacional, ubicada en una jurisdicción con altos impuestos, a una compañía perteneciente al mismo grupo, existente en una jurisdicción con bajos impuestos, mediante precios de transferencia incorrectos, a fin de reducir la carga tributaria global del grupo⁶.

Las transacciones intrafirma no se dejan valorar a precios de mercado abierto, porque integran o completan productos/servicios específicos lo que permite a la empresa multinacional manipular los precios e incrementar sus costes, adecuando los beneficios en los Estados de fiscalidad elevada.

En este sentido cabe destacar que cualquier operación vinculada afecta al principio de mercado pero sólo es operativa en el marco tributario si está inspirada exclusivamente por la finalidad fiscal: siempre cabe la calificación negativa de la operación vinculada porque vulnera la libertad de competencia; pero sólo si se comprueba su finalidad exclusiva de ahorro fiscal lleva al ajuste tributario.

En suma, el interés fiscal se manifiesta cuando la operación vinculada no es fruto de la realidad jurídica de las sociedades implicadas, siendo un instrumento o medio exclusivo de reducción fiscal. La realidad jurídica de la vinculación, su efectividad significa que, aunque bloquee la competencia, puede no ser susceptible de ajuste tributario, si responde a fines de naturaleza distinta que la fiscal.

Los precios fijados en las transacciones entre partes de un conjunto vinculado no son la consecuencia del libre funcionamiento del mercado; por razones exclusivamente fiscales, se desvían de los que habrían convenido empresas independientes por operaciones análogas.

⁴ Otis Rodner, James, *La inversión internacional en países en desarrollo*, 1993, Editorial Arte.

⁵ Combarros Villanueva, V.E., *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas*, 1988, Madrid.

⁶ Hamaekers, Hubert en "*Los Precios de Transferencia en el Inicio del Siglo XXI*" (Conferencia Técnica del CIAT 9/99) Oporto- Portugal

La rectificación en términos de mercado abierto no pretende restaurar el equilibrio de las condiciones de competencia, sino recuperar la sustracción de base imponible por el Estado donde se origina el rendimiento real⁷.

En el plano internacional, la finalidad especial consiste en prevenir la evasión fiscal de los beneficios de las empresas asociadas de forma "que se pueda evitar el traslado de beneficios de una jurisdicción fiscal a otra".

En este sentido, si bien la OCDE acepta en su informe que las compañías pueden utilizar los precios de transferencia para situar su beneficio global en la mayor medida posible en estados o territorios que ofrecen un régimen fiscal favorable, trata de llamar la atención de las administraciones tributarias a fin de que éstas no partan de un juicio arbitrario por el cual las compañías multinacionales actuarían siempre manipulando sus precios de transferencia para obtener ventajas fiscales⁸.

PRINCIPIO ARM'S LENGTH

Generalidades

Desde el punto de vista impositivo, la OCDE asume como punto de partida aconsejable en cualquier tratamiento de los precios de transferencia el denominado en la terminología anglosajona "arm's length principle", conforme al cual las entidades vinculadas deben llevar a cabo las operaciones entre ellas en las mismas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado. En tal sentido, casi todos los países cuentan con disposiciones por las cuales se faculta a las autoridades tributarias para ajustar precios de transferencia que se desvíen de este principio.

Establece que los ajustes arm's length deben ser aplicados con prescindencia de todo tipo de obligación contractual y de toda intención de las partes para evitar impuesto.

Esas disposiciones para combatir la elusión tributaria tuvieron el propósito de disuadir a las compañías de su actitud de trasladar utilidades a compañías vinculadas en el extranjero, por intermedio de la sub o sobrefacturación en las operaciones internacionales⁹.

La OCDE actualmente entiende que la base del principio arm's length es: tratamiento igual de las empresas multinacionales y de las empresas independientes.

Con arreglo a este precepto, cuando las relaciones entre dos empresas vinculadas se ajustan a condiciones que difieren de aquellas que hubieran sido acordadas entre empresas independientes, el beneficio que hubiera obtenido una de tales empresas si dichas condiciones hubieran sido distintas y propias de empresas no vinculadas, se añadirá a los beneficios obtenidos por esa empresa y podrá ser gravado en consecuencia en el Estado correspondiente¹⁰.

Si los precios de transferencia no son establecidos de acuerdo con el principio arm's length, se verán distorsionadas las obligaciones tributarias de las empresas asociadas y la recaudación tributaria de los países involucrados. Sin embargo, factores ajenos a los de naturaleza impositiva pueden desembocar en distorsiones; por

⁷ Rosembuj, Tulio: *"Fiscalidad Internacional"*. Ed. Pons. 1998, Madrid

⁸ Córdón Ezquerro, Teodoro: *"Manual de Fiscalidad Internacional"* Tema 8 Precios de Transferencia págs. 247 a 274- Instituto de Estudios Fiscales (2001) Escuela de Hacienda Pública- España

⁹ Hamaekers, Hubert en *"Los Precios de Transferencia en el Inicio del Siglo XXI"* (Conferencia Técnica del CIAT 9/99) Oporto- Portugal

¹⁰ Córdón Ezquerro, Teodoro: *"Manual de Fiscalidad Internacional"* op. Cit.

ejemplo, legislación contrapuesta relativa a la valuación aduanera, antidumping, controles de cambio y de precios.

En este mismo sentido, la singularidad de ciertas operaciones dentro de las empresas multinacionales no está conectada con consideraciones de naturaleza impositiva, sino con circunstancias comerciales, que son diferentes de las encontradas en empresas independientes. Una empresa independiente, por ejemplo, normalmente no está inclinada a vender activos intangibles por un precio fijo, si la utilidad potencial de los bienes intangibles no puede ser adecuadamente estimada y existe otro modo de hacerlos rentables. Las Directrices de la OCDE no proveen una solución para ello, sino solamente establecen que en tales casos es muy difícil determinar un precio arm's length.

Motivos que justifican su uso

Permite una amplia paridad en el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes ya que pone a las empresas asociadas y a las independientes en condiciones de igualdad para fines fiscales, evitando la creación de ventajas o desventajas fiscales que de otra manera distorsionarían la relativa posición competitiva de cualquier tipo de entidad. Al eliminar estas consideraciones fiscales de las decisiones económicas, el principio de arm's length promueve el crecimiento del comercio internacional y de la inversión.

Inconvenientes en su aplicación

- Es visto por algunos como inherentemente imperfecto porque el enfoque de entidad por separado no siempre toma en consideración las economías de escala y la interrelación de las diversas actividades existentes en negocios integrados
- Una dificultad práctica en su aplicación radica en que las empresas asociadas pueden realizar operaciones que las empresas independientes no efectuarían. Dichas operaciones no necesariamente tendrían la intención de evadir impuestos, podrían ocurrir debido a que las operaciones entre miembros de un grupo multinacional confrontan diferentes circunstancias comerciales de las que tendrían empresas independientes
- En determinados casos, el principio de arm's length puede resultar en una carga administrativa para el contribuyente y las administraciones fiscales al evaluar un número elevado y gran variedad de transacciones allende las fronteras
- Las administraciones fiscales y los contribuyentes frecuentemente tienen dificultades para obtener la información adecuada para aplicar el principio de arm's length dado que requiere que se evalúen transacciones no controladas y las actividades de empresas independientes para compararlas con las transacciones y actividades de empresas asociadas. La información a la que se tiene acceso puede ser incompleta y difícil de interpretar; otra información, si existe puede ser difícil de obtener por razones de ubicación geográfica. Además, podría no ser posible obtener información de partes independientes debido a aspectos relacionados con la confidencialidad. En otros casos la información relevante sobre empresas independientes sencillamente puede no existir.

CONSENSO INTERNACIONAL SOBRE EL PRINCIPIO ARM'S LENGTH

Aunque reconociendo las consideraciones anteriores, el punto de vista de los países miembros de la OCDE continúa siendo que el principio de arm's length debe determinar la evaluación de los precios de transferencias entre empresas asociadas ya que proporciona la aproximación más cercana al funcionamiento de un mercado abierto en la mayoría de los casos en que los bienes y servicios son transferidos entre empresas asociadas.

El alejarse del principio de arm's length amenazaría el consenso internacional, incrementando substancialmente el riesgo de la doble tributación.

De hecho, ninguna alternativa legítima o realista al principio de arm's length ha surgido. La fórmula global como método de distribución, que en ocasiones se ha mencionado como una posible alternativa, no sería aceptable en teoría, en su implementación y en la práctica.

APLICACIÓN DEL PRINCIPIO ARM'S LENGTH.

Comparabilidad

Según la OCDE, la aplicación del principio arm's length ha de descansar en un análisis de comparabilidad. Las verdaderas dificultades surgen cuando se trata de establecer si dos operaciones o dos categorías de operaciones, realizadas por empresas vinculadas e independientes respectivamente, son realmente comparables dadas las condiciones de mercado, volúmenes, tiempo, etc., de cada una. Ser comparables significa que ninguna de las diferencias (si existen) entre las situaciones que se están comparando afectaría en forma significativa la condición que se está examinando, precio o margen, o que se pueden efectuar ajustes o correcciones lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de dicha diferencia.

Para obtener un pronunciamiento sobre esta comparabilidad se propone un método general basado en cinco ideas básicas:

a) Características de los bienes o servicios por cuanto las diferencias influyen en su precio. En términos generales su similitud será más importante cuando se estén comparando precios de transacciones controladas y no controladas y menos importante cuando se estén comparando márgenes de utilidad. Así, habrán de tenerse en cuenta:

a.1. en activos materiales: características físicas, especialmente su calidad, volumen disponible en el mercado y el afectado por la operación

a.2. en el supuesto de servicios: habrá de atenderse a su naturaleza y

a.3. en el de activos inmateriales, a la forma de la operación, según sea una venta o una simple licencia, la clase de activos, su duración y grado de protección y los beneficios esperados por el uso de tales activos.

b) Análisis funcional. La OCDE parte de la idea según la cual, entre partes independientes, la retribución obtenida por cada una en una determinada operación va a depender básicamente de las funciones desempeñadas por ellas, teniendo en cuenta principalmente los activos utilizados y los riesgos asumidos en cada caso. Por lo tanto para determinar si dos operaciones son realmente comparables, es preciso establecer si son asimismo comparables o similares las funciones realizadas por las dos empresas que han realizado esas operaciones. Este análisis funcional ha de atender fundamentalmente a la estructura y organización del grupo, a la figura jurídica del contribuyente que efectúa esas funciones y al tipo de tareas o actividades realizadas: diseño, actividad manufacturera, montaje, investigación y desarrollo, prestación de

servicios, compra, distribución, promoción, publicidad, transporte, financiación o gestión.

Aunque una parte puede efectuar un mayor número de funciones en relación a la otra parte de la transacción, lo importante para cada una de ellas es el significado económico de esas funciones en términos de frecuencia, naturaleza y valor.

c) Condiciones contractuales. Los términos contractuales de una operación generalmente definen implícita o explícitamente cómo las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividen entre las partes por lo que el examen de las mismas forma parte también del análisis funcional mencionado. Dicho examen ha de considerar las condiciones reales que han regido las relaciones entre partes vinculadas y no aquellas que aparentemente hayan sido pactadas. A este respecto, el comportamiento de las partes generalmente será la mejor evidencia respecto de la verdadera asignación de riesgos.

Cuando no existen contratos, las relaciones contractuales entre las partes deben ser deducidas por la forma como efectúan sus transacciones y los principios económicos que generalmente se establecen entre empresas independientes.

d) Mercados similares. Es necesario que las operaciones se hayan realizado en mercados similares para confirmar que las mismas son realmente comparables, puesto que los precios pueden ser muy diferentes, incluso en el caso de los mismos bienes o servicios, cuando las condiciones de mercado difieren.

Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados incluyen, entre otros: ubicación geográfica, tamaño, grado de competencia, la disponibilidad o riesgo por productos sustitutos o de servicios potencialmente disponibles, el poder de compra del consumidor, la naturaleza y magnitud de la regulación del mercado por el Estado, los costos de producción, incluyendo los costos de terrenos, mano de obra y capital, costos de transportación, la fecha y época de las transacciones; y así sucesivamente.

e) Estrategias de negocios. La OCDE acepta que la política de precios de una compañía puede estar condicionada por alguna estrategia de negocios como por ejemplo la penetración en un mercado en cuyo caso puede fijarle un precio a su producto que sea inferior al de productos comparables en el mismo mercado o puede temporalmente incurrir en costos más elevados y por consiguiente tener utilidades inferiores a otros contribuyentes participando en el mismo mercado¹¹.

La importancia de cada uno de estos factores al establecer el grado de comparación dependerá de la naturaleza de la transacción controlada y del método adoptado para determinar el precio.

Por supuesto, la OCDE acepta en su informe que la identidad precisa de condiciones raramente se va a dar.

Para las Administraciones tributarias, tal como surge al analizar la doctrina en España del Tribunal Económico-Administrativo Central, esta cuestión significa que cualquier ajuste por precios de transferencia ha de basarse en información correcta obtenida de operaciones comparables entre empresas independientes. Frecuentemente, la controversia entre la Administración y el contribuyente va a centrarse en torno a esa discutida idoneidad de los comparables¹².

¹¹ “Precios de Tránsito”. Directrices de la OCDE op. Cit.

¹² Córdón Ezquerro, Teodoro: “Manual de Fiscalidad Internacional” op. Cit.

Transacciones reales

Existen dos casos en los que la administración fiscal puede hacer caso omiso a la estructura adoptada por el contribuyente al efectuar una operación controlada:

- 1- cuando la esencia económica de la transacción difiere de su forma. En este caso la administración fiscal puede hacer caso omiso de la forma como las partes estructuraron la transacción y reestructurarla de acuerdo con su esencia. Ejemplo: una inversión en una empresa asociada en la forma de una deuda que genera intereses cuando, tomando en consideración las circunstancias pueda ser considerado como aporte de capital,
- 2- cuando aunque la forma y la esencia de la transacción sean congruentes, los acuerdos en relación con la transacción, examinados en su totalidad, difieren de aquéllos que hubieran adoptado empresas independientes actuando de una manera racionalmente comercial y la estructura actual prácticamente impide a la administración fiscal determinar el precio de transferencia apropiado.

En esos casos, la totalidad de la operación sería el resultado de una condición que no hubiera ocurrido si la relación entre las partes hubiera sido arm's length y pudo haber sido estructurada de esa manera por el contribuyente para evadir o reducir los impuestos. Por consiguiente se permite un ajuste de las mismas para que reflejen las que hubieran correspondido si la transacción hubiera sido estructurada de conformidad con la realidad económica y comercial de las partes.

Transacciones separadas y combinadas

Dado que frecuentemente existen situaciones en donde transacciones diferentes están tan íntimamente relacionadas o se presentan con tanta frecuencia que no pueden ser evaluadas adecuadamente en forma individual, las mismas deben de ser evaluadas en forma unificada usando el método o métodos arm's length más apropiados.

También puede darse el caso de transacciones contratadas en paquete que deban ser evaluadas por separado para determinar si las condiciones son arm's length.

Alcance del arm's length. Rango de precios

En muchos casos la aplicación del o de los métodos más apropiados produce una variedad de resultados, todos los cuales son igualmente confiables. Las diferencias en esa variedad de resultados están causadas por el hecho de que, en general, sólo es posible una aproximación de las condiciones entre empresas no vinculadas.

El rango de cifras también puede resultar cuando más de un método es aplicado para evaluar una transacción controlada. Cada método puede producir un resultado o un rango de resultados que difieran del otro; debido a diferencias en la naturaleza de los métodos y en la información relevante para la aplicación del método específico usado.

Cuando la aplicación de uno o más métodos produce un rango de cifras, una desviación sustancial entre los puntos de esos rangos podría indicar que la información usada para establecer algunos de los puntos podría no ser confiable o que la desviación puede resultar de características en la información comparable que requieren ajustes. En esos casos es necesario un análisis adicional de esos puntos.

Si el precio o el margen está dentro del alcance del arm's length, no debiera ser hecho ajuste alguno por la administración tributaria.

Si el precio o el margen quedan fuera de ese alcance, el contribuyente debiera tener la oportunidad para presentar pruebas adicionales. Y si el contribuyente falla en hacerlo, la administración tributaria debiera encontrar el punto, dentro del alcance referido, que mejor refleje la situación de esa particular operación.

Información de varios años

El análisis de la información del año que se está revisando y de años anteriores referida a hechos y circunstancias que rodean a la transacción controlada puede revelar hechos que pudieron o debieron haber influido en la determinación del precio de transferencia.

Pérdidas

La presencia de pérdidas recurrentes en una empresa asociada, acompañada de utilidades en la multinacional como grupo debe permitir sospechar a la Administración tributaria que tales pérdidas son consecuencia de una política incorrecta de precios de transferencia, salvo que las compañías afectadas puedan justificar satisfactoriamente que tales pérdidas, durante un plazo razonable, son debidas a la penetración en un nuevo mercado o a la necesidad de ampliar la cuota de mercado en un producto.

Es obvio que las empresas asociadas igual que las independientes pueden tener pérdidas genuinas. Sin embargo, una empresa independiente no estaría preparada para tolerar pérdidas indefinidamente.

Efecto de políticas gubernamentales

Para el caso que existan intervenciones del gobierno en la economía deben ser consideradas como condiciones del mercado en un país específico y en el curso ordinario de actividades deben ser tomadas en consideración al evaluar el precio de transferencia del contribuyente en ese mercado. La cuestión que se plantea es si a la luz de esas condiciones, las transacciones efectuadas por las partes controladas son consistentes con las efectuadas por compañías independientes.

Compensaciones intencionales

Una compensación intencional ocurre cuando una empresa asociada ha proporcionado un beneficio a otra empresa asociada del grupo que se compensa en cierta medida con diferentes beneficios recibidos de esa empresa a su vez. Estas empresas pueden pedir que el beneficio que cada una ha recibido sea compensado con el beneficio que cada una ha proporcionado como pago total o parcial por esos beneficios de tal manera que únicamente una ganancia neta o pérdida (si existe) deba ser considerada para fines de evaluar los pasivos fiscales.

El reconocimiento de compensaciones intencionales no cambia el requisito fundamental que para fines fiscales, los precios de transferencia por transacciones controladas deben de ser consistentes con el principio de arm's length.

CAPITULO II

METODOS TRADICIONALES PARA DETERMINAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA¹³

INTRODUCCION

La O.C.D.E. en los "Lineamientos de los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias" ha desarrollado diversos métodos tendientes a determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas son consistentes con el principio de arm's length.

Estos métodos no son taxativos por cuanto los grupos multinacionales tienen la libertad de aplicar otros no mencionados en el Reporte para establecer los precios, siempre y cuando esos precios satisfagan el principio de arm's length de conformidad con las Directrices de la OCDE. Sin embargo, el contribuyente debe mantener y estar preparado para proporcionar la documentación de la que surja como determinó los precios de transferencia.

Tampoco se requiere, ya sea del auditor fiscal o del contribuyente, que efectúen análisis usando más de un método. La única condición requerida, es que el método elegido sea el apropiado para estimar de la mejor manera posible el precio arm's length estableciéndose la posibilidad, en casos difíciles en donde no existe un método que permita llegar a conclusiones, usar un enfoque flexible que posibilite usar la evidencia de varios métodos conjuntamente.

Los métodos tradicionales de transacción son los medios más directos para establecer si las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se dan sobre una base arm's length por lo que son preferibles a otros métodos. Sin embargo, las complejidades de las situaciones de negocios en la vida real pueden poner dificultades de orden práctico en su aplicación.

En las situaciones excepcionales, en donde no existe información disponible o la información disponible no tiene la suficiente calidad, para depender únicamente de los métodos de transacción tradicionales, se indica si otros métodos pueden ser usados y bajo qué condiciones.

TIPOS DE METODOS DE TRANSACCION TRADICIONALES

I- METODO DE PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO

Este método compara el precio cargado por bienes o servicios transferidos en una transacción controlada con el precio cargado por bienes o servicios transferidos en una transacción comparable no controlada en circunstancias comparables. Las diferencias entre los dos precios puede estar indicando que las condiciones de las

¹³ "Precios de Trasferencia". Directrices de la OCDE op. Cit.

relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no están sobre una base de arm's length, y que el precio de la transacción controlada debe ser sustituido por el precio de la transacción no controlada.

Este método es particularmente confiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se venden entre sí dos empresas asociadas.

Teniendo en cuenta el tema de la comparabilidad, debe tratarse de la venta de bienes de un tipo similar, con la calidad y cantidad en que es vendido entre dos empresas asociadas, asumiendo que las transacciones controladas y no controladas ocurren al mismo tiempo, en el mismo nivel de la cadena de producción/distribución, y bajo condiciones similares.

La aplicación del método depende esencialmente de la existencia de información fiable sobre operaciones comparables por lo que queda limitado en la práctica a situaciones relativamente sencillas que se dan por ejemplo cuando existen cotizaciones oficiales o precios de referencia respecto de ciertas mercancías, normalmente, materias primas¹⁴.

II- METODO DE PRECIO DE REVENTA

El método de precio de reventa se inicia con el precio al que un producto que ha sido comprado de una empresa asociada es revendido a una empresa independiente. Este precio (el de reventa) es disminuido por un margen apropiado (el "margen del precio de reventa") que representa la cantidad de la cual el revendedor debe cubrir sus gastos de venta y de operación y, a la luz de las funciones efectuadas tomando en consideración los activos y riesgos asumidos, obtener una utilidad apropiada. Lo que queda después de deducir el margen bruto puede ser considerado, después de hacer los ajustes para otros costos relacionados con la compra del producto (por ejemplo aranceles), como el precio arm's length para el precio de transferencia original entre empresas asociadas.

El precio de reventa en la operación controlada puede ser determinado con relación al margen de precio de reventa que el mismo revendedor obtiene en productos comprados y vendidos en transacciones comparables no controladas. También, el margen del precio de reventa por una empresa independiente en transacciones comparables no controladas puede servir de guía.

Ventajas del método

Este método ofrece la ventaja de que las diferencias en el producto, a los efectos de la comparabilidad, sean menos importantes debido a que los márgenes brutos de utilidad representan percepciones brutas, después del costo de ventas por funciones específicas efectuadas (tomando en consideración los activos utilizados y los riesgos asumidos). Cabe destacar que tales diferencias no deben ser amplias por cuanto si lo son, es factible que reflejen diferencias en las funciones efectuadas por las partes en las transacciones controladas y no controladas.

Aspectos que afectan la comparabilidad

1- Diferencias en la naturaleza de las funciones efectuadas

¹⁴ Córdón Ezquerro, Teodoro: *"Manual de Fiscalidad Internacional"* op.cit.

- 2- Tiempo transcurrido desde que el revendedor compró los bienes. Entre más tiempo transcurra desde el momento de la compra original al de la reventa, es más probable que otros factores como cambios en el mercado, en el tipo de cambio, en los costos, etc., afecten el margen del precio de reventa.
- 3- Nivel de actividad del revendedor. Si el revendedor en la transacción controlada no efectúa una actividad comercial sustancial y únicamente transfiere a una tercer parte, el margen sobre el precio de reventa podría, a la luz de las funciones efectuadas, ser reducido en tanto que podría ser más elevado cuando puede ser demostrado que el revendedor tiene determinados conocimientos en la comercialización de esos bienes, asume ciertos riesgos específicos, o contribuye en forma sustancial a la creación y mantenimiento de propiedad intangible asociada con el producto. De no tenerse en cuenta esta situación podría ser inapropiado el evaluar las condiciones arm's length en la transacción controlada, utilizando un margen de precio de reventa no ajustado, derivado de transacciones no controladas en donde el revendedor no controlado no emplea activos similares por cuanto se podría subestimar la utilidad a la cual el revendedor en la transacción controlada tiene derecho, a menos que la transacción comparable no controlada sea del mismo revendedor o de un revendedor con intangibles de comercialización igual de valiosos.
- 4- Existencia o no de derechos de exclusividad para revender los bienes. El valor que se debe atribuir a ese derecho exclusivo dependerá en cierta medida de su dimensión geográfica y de la existencia y relativa competitividad de posibles bienes sustitutos.
- 5- Prácticas contables utilizadas en las transacciones controladas y no controladas. Cuando estas difieren se deben realizar los ajustes necesarios para asegurarse que los mismos tipos de costos son usados para determinar el margen bruto (por ejemplo, los costos de investigación y desarrollo deben reflejarse en los gastos operacionales o en el costo de las ventas).
- 6- Cuando el margen del precio de reventa utilizado es el de una empresa independiente en una transacción comparable, la confiabilidad del precio de reventa puede verse afectada si existen diferencias importantes en la manera que las empresas asociadas y las independientes efectúan sus negocios como por ejemplo la eficiencia administrativa en los niveles y rangos de las existencias de inventarios que bien pueden tener un impacto en la capacidad de la empresa para generar utilidades, pero que no necesariamente afecta el precio al cual compra y vende sus bienes o servicios en el mercado abierto.

III- METODO DE COSTO MAS MARGEN

Se inicia con los costos incurridos por el proveedor de un bien o servicio, en una operación controlada por un bien transferido o un servicio proporcionado a un comprador relacionado. Un margen apropiado es añadido al costo para obtener una utilidad adecuada a la luz de las funciones efectuadas y, de las condiciones del mercado. A lo que se llega después de añadir el margen a los costos anteriores puede ser considerado como el precio arm's length de la operación original controlada. Este método probablemente es más útil cuando bienes semiterminados son vendidos entre empresas relacionadas, en donde las partes relacionadas han celebrado acuerdos sobre instalaciones comunes o acuerdos a largo plazo de compraventa, o donde la transacción controlada es la prestación de servicios.

El costo más margen del proveedor en la transacción controlada, idealmente debe de ser establecido con referencia al costo más el margen que el mismo proveedor obtiene en transacciones comparables no controladas. Además, el costo más margen que hubiera sido obtenido en transacciones comparables por una empresa independiente puede servir como guía.

Este método requiere de la colaboración de la empresa localizada en el exterior quien debe proporcionar los datos contables necesarios para poder reconstruir el precio a partir del costo

Aspectos a tener en cuenta en su aplicación

- 1- Dificultades, particularmente en la determinación de los costos por cuanto, aunque es cierto que una empresa debe cubrir sus costos en un período de tiempo para continuar en el negocio en el que está, esos costos podrían no ser lo determinante en la utilidad apropiada en un caso específico por algún año.
- 2- Usar un margen comparable por cuanto este método se basa en una comparación del margen sobre los costos alcanzados por el proveedor controlado de bienes o servicios y el margen obtenido por una o más de las entidades no controladas en sus costos con relación a transacciones comparables. Por consiguiente, las diferencias entre las transacciones controladas y no controladas que tengan un efecto en la magnitud del margen (por ejemplo usar activos arrendados incide en los costos en manera distinta del caso en que se es propietario de los mismos), deben de ser analizadas para determinar qué ajustes deben de ser efectuados a los márgenes de las transacciones no controladas.
- 3- Considerar las diferencias en los niveles y tipos de gastos - gastos de operación y gastos que no sean de operación, incluyendo a los gastos financieros -, relacionados con las funciones efectuadas y los riesgos asumidos por las partes o transacciones que se están comparando. El prestarle atención a las diferencias puede indicar lo siguiente:
 - 3.1 que los gastos reflejen una diferencia funcional tomando en consideración los activos utilizados y los riesgos asumidos
 - 3.2 que los gastos reflejen funciones adicionales (sería necesario un cargo adicional por esas funciones)
 - 3.3 si las diferencias en los gastos de las partes que están siendo comparadas, únicamente reflejan eficiencias o ineficiencias de las empresas, como normalmente sería el caso para los gastos por supervisión de actividades, generales y administrativos, entonces no sería necesario efectuar ajustes al margen bruto.
- 4- Analizar la consistencia contable a fin de asegurarse que se usan los mismos tipos de costos en la operación controlada y en la que no lo es. La utilidad bruta debe de ser consistente en la empresa controlada y en la independiente para que se pueda efectuar su medición.

Variantes del método

En este método se pueden distinguir dos enfoques: uno basado en los márgenes brutos y otro en los márgenes netos.

Aunque los términos y estándares precisos de contabilidad pueden variar, en términos generales los costos y gastos de una empresa se pueden dividir en tres amplias categorías:

- a) costos directos de producir un producto o servicio,
- b) costos indirectos de producción, que aunque íntimamente relacionados al proceso productivo, pueden ser de aplicación común a diversos productos o servicios y
- c) gastos de operación de la empresa como un todo como serían los gastos de supervisión, generales y administrativos.

En general, el método de costo más margen utilizará márgenes calculados después de los costos indirectos y directos de producción, mientras que el método del margen neto utilizará márgenes calculados después de deducir los gastos de operación de la empresa.

REQUISITOS COMUNES

Tanto para el método de precio comparable no controlado como para el método del precio de reventa o el método de costo más margen, una transacción no controlada es comparable a una transacción controlada, si una de las dos condiciones es satisfecha:

1. ninguna de las diferencias (si existen) entre las transacciones que están siendo comparadas entre las empresas que realizan esas transacciones afectaría en forma significativa el precio, el margen sobre el precio de reventa ó el costo más margen en el mercado abierto, respectivamente ó,
2. se pueden efectuar ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos importantes de esas diferencias.

CONCLUSIONES

Cuando se pueden encontrar transacciones comparables no controladas, el método de precio comparable no controlado es el método más directo y confiable para aplicar el principio de arm's length. Por consiguiente, en tales casos este método tiene preferencia sobre los otros.

Sin embargo cuando transacciones no controladas y controladas son comparables en todas sus características con excepción del producto en sí, el método del precio de reventa puede producir una percepción más confiable de las condiciones arm's length que el método de precio comparable no controlado, a menos que ajustes razonablemente precisos puedan ser efectuados para tomar en consideración los productos transferidos. Esto mismo es válido para el método de costo más margen. Esto se debe a que las diferencias en el producto es poco probable que tengan un efecto importante en los márgenes de utilidad como tienen en el precio.

En los métodos de precio de reventa y costo más margen también existen diferencias que afectan en forma importante el margen ganado en las transacciones controladas y no controladas, por ejemplo la naturaleza de las funciones efectuadas por las partes de la transacción, en cuyo caso se deben efectuar los ajustes necesarios para eliminar tales diferencias.

Cualquiera que sea el método que se aplique, su confiabilidad va a depender del grado de precisión con que los ajustes puedan ser efectuados para lograr que sean comparables las transacciones controladas con las no controladas.

CAPITULO III

METODOS NO TRADICIONALES PARA DETERMINAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA¹⁵

INTRODUCCION

Si bien los métodos tradicionales son los más aconsejables para establecer si los precios de transferencia entre empresas vinculadas son idénticos o similares a los que rigen en las transacciones entre empresas independientes, no siempre se dan las circunstancias que posibiliten acceder a esta comparación directa, por lo que la OCDE ha previsto otros enfoques que se pueden usar para establecer lo más aproximado posible las condiciones arm's length cuando los métodos tradicionales de transacción no pueden ser aplicados con confiabilidad o cuando excepcionalmente no pueden ser aplicados. Dichos enfoques examinan las utilidades que se originan de transacciones específicas entre empresas asociadas.

Los únicos métodos de utilidad que satisfacen el principio de arm's length, son aquéllos que son consistentes con el método de división de utilidades o el método transaccional de margen neto como se describe en las Directrices emanadas de la OCDE. Para concluir esta parte cabe destacar que los países miembros de la OCDE reiteran su apoyo al principio de arm's length y rechazan el uso de la fórmula global del método de distribución. Por ello es que se requiere en su aplicación que las utilidades originadas en transacciones controladas sean comparables a las utilidades que surjan en transacciones comparables entre empresas independientes no permitiéndose la utilización de estos métodos para gravar a las empresas simplemente porque tienen utilidades menores como promedio. No existe justificación bajo el principio de arm's length para imponer impuestos adicionales a las empresas por su falta de éxito atribuible a factores comerciales.

TIPOS DE METODOS DE UTILIDAD TRANSACCIONAL

I- METODO DE DIVISION DE UTILIDADES

Este método:

1º identifica la utilidad a ser dividida entre las empresas asociadas por las operaciones controladas en que las empresas asociadas están participando, y

2º divide esas utilidades entre las empresas asociadas sobre una base económicamente válida que se asemeje a la división de utilidades que hubiera ocurrido en un acuerdo efectuado sobre una base de arm's length.

Con esto se busca eliminar el efecto en las utilidades de condiciones especiales hechas o impuestas en una transacción controlada.

Esa utilidad agrupada puede ser la utilidad total de las operaciones o una utilidad residual que representa la utilidad que no puede fácilmente ser asignada a una de las partes, como es la que se origine por intangibles de gran valor, y en ocasiones

¹⁵ “Precios de Trasferencia”. Directrices de la OCDE op. Cit.

único. La contribución de cada empresa está basada en un análisis funcional y evaluada en la medida de lo posible por información disponible y confiable del mercado externo.

Ventajas del método

- 1- Como este método no depende en forma directa de transacciones comparables semejantes, puede ser usado aún en aquellos casos en que no se identifican transacciones semejantes entre empresas independientes. La información externa de empresas independientes es relevante en el análisis de división de utilidades, fundamentalmente para evaluar el valor de las contribuciones que cada empresa asociada efectúa en la transacción, y no para determinar directamente la división de la utilidad. Como consecuencia, el método de división de utilidades, ofrece la flexibilidad de tomar en consideración en forma específica, hechos y circunstancias de empresas asociadas que no están presentes en empresas independientes, y aún así, mantener un enfoque arm's length en la medida que refleja lo que empresas independientes hubieran efectuado si hubieran confrontado el mismo conjunto de circunstancias.
- 2- Bajo este método, es poco probable que una de las dos partes en la transacción controlada tenga una situación extrema y de utilidades poco probables, ya que las dos partes que participan en la transacción son evaluadas. Este enfoque que abarca a las dos partes, también puede ser usado para obtener una división de las utilidades derivadas de las economías de escala o por eficiencias de trabajar en común, que satisfagan al contribuyente y a las administraciones fiscales.

Limitaciones

- 1- La información del mercado externo utilizada para valuar la contribución que cada empresa asociada efectúa a las transacciones controladas, estará menos relacionada a esas transacciones que en el caso de los otros métodos disponibles. Entre menos se use la información del mercado externo al aplicar el método de división de utilidades, más subjetiva será la distribución de las utilidades.
- 2- Si bien este método tiende a depender menos en la información sobre empresas independientes, las empresas asociadas y las administraciones fiscales pueden tener dificultades para obtener información de afiliadas extranjeras.
- 3- Puede ser difícil medir el ingreso acumulado y costos por todas las empresas asociadas participando en las transacciones controladas por cuanto se requeriría que los libros y registros estuvieran sobre una base común y haber efectuado ajustes a las prácticas contables y a las monedas.
- 4- Cuando el método de división de utilidades es aplicado a la utilidad operacional, podría ser difícil identificar los gastos de operación apropiados relacionados con las transacciones y, distribuir los costos entre las transacciones y las otras actividades de las empresas asociadas.

Directrices para su aplicación

Cuando una administración fiscal revisa la aplicación del método para establecer si se asemeja a los precios de transferencia arm's length, es muy importante

que comprenda que el contribuyente no podría haber determinado las utilidades reales de la actividad mercantil al momento que las condiciones de la transacción controlada fueron establecidas, porque empresas independientes en circunstancias similares hubieran dependido de proyecciones y no podrían tener la experiencia de las utilidades reales por lo que hay que asegurarse que la aplicación del método se realiza sobre la base de información conocida o que razonablemente las empresas asociadas hubieran podido predecir al momento que las transacciones ocurrieron, para evitar tener una visión retrospectiva.

Cuando las empresas asociadas, originalmente determinaron las condiciones de las transacciones en una base conjunta, la evaluación puede entonces iniciarse sobre la misma base para verificar si la división de utilidades reales está de conformidad con el principio de arm's length.

Enfoques para estimar la división de utilidades

A) Análisis de contribución

Bajo un análisis de contribución, la suma de las utilidades obtenidas por cada una de las partes vinculadas de las transacciones controladas que se están revisando se dividiría entre las empresas asociadas basándose en el valor relativo de las funciones efectuadas por cada una de las empresas asociadas que participan en las transacciones controladas, complementado tanto como sea posible con información externa del mercado, que indique cómo empresas independientes hubieran dividido las utilidades en circunstancias similares.

Generalmente, la utilidad a ser agrupada y dividida en el análisis de contribución, es la utilidad operacional. Aplicando la división de utilidades de esta manera se tiene la seguridad de que tanto el ingreso como los gastos de la multinacional son atribuidos a la empresa relevante asociada. Sin embargo, ocasionalmente, puede ser apropiado separar las utilidades brutas y, luego deducir los gastos incurridos atribuibles a cada empresa relevante (excluyendo los gastos que se toman en consideración al calcular las utilidades brutas).

En esos casos, cuando diferentes análisis están siendo aplicados para dividir el ingreso bruto y las deducciones de la multinacional entre las empresas asociadas, se debe de tener cuidado para asegurarse que los gastos incurridos o atribuibles a cada empresa son consistentes con las actividades y riesgos asumidos ahí, y que la distribución de la utilidad bruta también es consistente con las ubicaciones de las actividades y riesgos.

Puede ser difícil determinar el valor relativo de la contribución que cada una de las partes relacionadas efectúa a las transacciones controladas. La determinación puede ser efectuada comparando por cada parte, la naturaleza del gasto y los diferentes grados de contribución (por ejemplo, servicios proporcionados, gastos de desarrollo, capital invertido), y asignando un porcentaje basado en la comparación relativa y en la información de mercado.

B) Análisis residual

Un análisis residual divide la utilidad de las transacciones controladas que se están revisando, en dos etapas tratando de llegar al mismo resultado al que hubieran arribado empresas independientes en un mercado libre; es decir, efectuando sus operaciones sobre una base de arm's length.:

1º- a cada participante se le asigna la suficiente utilidad que le permita obtener un retorno básico apropiado para el tipo de transacción que realiza. Normalmente, este retorno básico sería determinado con referencia a los retornos obtenidos en el mercado por tipos similares de transacciones por empresas independientes. De esta manera, el retorno básico generalmente no tomaría en consideración el retorno que se generaría por un bien de naturaleza único y valioso que poseyeran los participantes,

2º- cualquier utilidad residual (o pérdida) restante después de la primera distribución, sería distribuida a las partes basándose tanto en los activos, costos y gastos que cada una de ellas aportó a la cadena de comercialización como en un análisis de los hechos y circunstancias que pudieran indicar cómo este importe residual se hubiera dividido entre empresas independientes.

La aplicación del método dependerá de las circunstancias del caso y de la información disponible.

C) Otros enfoques

C.1 División de la utilidad total en función de la tasa de retorno sobre el capital que emplea cada empresa asociada participante de las transacciones controladas

Este método supone que la inversión de capital de cada participante está sujeta a un nivel de riesgo similar, por lo cual uno podría esperar que los participantes obtuvieran las mismas tasas de retorno si estuvieran operando en el mercado abierto. Sin embargo, esta suposición podría no ser realista por cuanto, entre otros temas, no tomaría en consideración las condiciones de los mercados de capital y podría ignorar otros aspectos relevantes que surgirían de un análisis funcional y que tendrían que ser tomados en consideración en una división de utilidades. Por consiguiente, este método debe de ser usado con gran cuidado previa consideración de otros.

C.2 División de utilidades en función de la que hubiera ocurrido en transacciones comparables entre empresas independientes. Este método es de difícil aplicación debido a que sería difícil encontrar empresas independientes que efectuaran transacciones que fueran lo suficiente comparables. Aún cuando tales transacciones existan, la información adecuada sobre las empresas independientes podría no estar disponible para los contribuyentes y las administraciones fiscales.

II- METODO TRANSACCIONAL DE MARGEN NETO

Este método revisa el margen neto de utilidad que el contribuyente obtiene de una transacción controlada en relación a una base determinada: costos, ventas, activos. De esta manera, el método funciona en forma similar a los métodos de costo más margen y precio de reventa. Para que sea aplicado de una manera confiable, el margen neto del contribuyente por la transacción controlada debería de ser establecido con relación al margen neto que el mismo contribuyente obtiene en transacciones comparables no controladas. Cuando esto no es posible puede servir como guía el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en transacciones comparables. En ese caso sería necesario un análisis funcional de la empresa asociada y, en lo que se refiere a la empresa independiente determinar si las transacciones son comparables como así también los ajustes que podrían ser necesarios para obtener resultados confiables.

Ventajas del método

- 1- Los márgenes netos; es decir, el retorno sobre activos, el ingreso operacional a las ventas y, posiblemente, otras mediciones de utilidad neta, están menos influidos por diferencias transaccionales que en el caso del precio,
- 2- Los márgenes netos también pueden ser más tolerantes para algunas diferencias funcionales entre empresas controladas y no controladas que los márgenes de utilidad bruta. Las diferencias en las funciones efectuadas entre empresas frecuentemente se ven reflejadas en variaciones en los gastos de operación. Consecuentemente, las empresas pueden tener variaciones importantes en sus márgenes de utilidad bruta y de todas maneras tener, en términos generales niveles similares de utilidades netas,
- 3- No se requiere determinar las funciones efectuadas y responsabilidades asumidas por más de una de las empresas asociadas,
- 4- No es necesario poner los libros y registros de todos los participantes de la actividad mercantil sobre una base común o asignar costos a todos los participantes.

Limitaciones

- 1- El margen neto de un contribuyente puede ser influido por algunos factores que no tienen efecto en el precio o el margen bruto.
- 2- La aplicación de cualquier método arm's length requiere información sobre transacciones no controladas que podrían no estar disponibles al momento en que ocurrió la transacción controlada. En el caso del método transaccional de margen neto, el uso de promedios de múltiples años puede mitigar esta inquietud.
- 3- Los contribuyentes podrían no tener acceso a la suficiente información específica sobre las utilidades atribuibles a transacciones no controladas para aplicar de una manera válida el método.
- 4- También podría ser difícil establecer con precisión el ingreso y los gastos operacionales relacionados a las transacciones controladas para establecer el retorno financiero utilizado como medida de utilidad de las transacciones. Los administradores fiscales podrían tener más información disponible de sus revisiones a otros contribuyentes. Sin embargo, como con cualquier otro método, sería injusto aplicar el método transaccional de margen neto sobre la base de esa información a menos que la información pudiera darse a conocer (cumpliendo con los requisitos de confidencialidad de las leyes fiscales) al contribuyente para que este tenga una oportunidad adecuada para defender su posición y se garantice el control judicial efectivo en las Cortes.
- 5- Otro aspecto que se manifiesta en el método transaccional de margen neto es que este método se aplica únicamente a una de las empresas asociadas. Este análisis unilateral preocupa dado que hay muchos factores no relacionados a los precios de transferencia que pueden afectar los márgenes netos y hacen menos confiable el método. Un análisis unilateral potencialmente puede atribuir a uno de los miembros de un grupo multinacional un nivel de utilidad que implícitamente deja a otros miembros del grupo con niveles de utilidad inverosímiles, ya sea elevadas o reducidas.

Aspectos a tener en cuenta

Comparación

El método transaccional de margen neto no debe de ser usado a menos que:

- los márgenes netos estén determinados de transacciones no controladas del mismo contribuyente en circunstancias comparables o
- si las transacciones comparables no controladas derivan de una empresa independiente, las diferencias entre las empresas asociadas y las empresas independientes que tienen un efecto importante en el margen neto que está siendo usado se hayan tomado en consideración adecuadamente mediante los ajustes pertinentes. El grado y confiabilidad de esos ajustes afecta a la relativa confiabilidad del análisis bajo el método transaccional de margen neto.

Además, pueden existir diferencias entre las empresas en el tratamiento de los gastos de operación y los que no lo son, que afecten los márgenes netos que deben de tomarse en consideración para que la comparación sea confiable.

La diferencia en los productos puede influir en los precios y los márgenes brutos pueden ser afectados por diferencias en las funciones desempeñadas. Las utilidades operacionales están menos afectadas en forma adversa por esas diferencias. Esto sin embargo, no significa que la mera similitud de funciones entre dos empresas necesariamente conduzca a comparaciones confiables. Suponiendo que se esté frente a funciones similares, los márgenes de utilidad relacionados a esas funciones pueden no ser comparables en forma automática cuando, por ejemplo, las empresas en cuestión efectúan esas funciones en diferentes sectores económicos o mercados con diferentes niveles de utilidad.

A su vez, los márgenes netos pueden estar influidos:

- por algunos factores que, o no tienen efecto o lo tienen en menor medida en los márgenes brutos y en los precios, debido al potencial de variación de los gastos de operación entre las empresas
- por algunos de los mismos factores, como posición competitiva, que pueden influir en los precios y en los márgenes brutos, pero el efecto de estos factores puede no ser fácilmente eliminables. En los métodos tradicionales de transacciones, el efecto de estos factores puede ser eliminado como una consecuencia natural de insistir en una mayor similitud en el producto y la función
- por los siguientes factores que están presente en los sectores industriales y que afectan la capacidad para generar utilidad de cada empresa: amenaza de penetración al mercado de nuevas compañías, posición competitiva, estrategia individual y eficiencia administrativa, amenaza de productos sustitutos, diferentes estructuras de costos como podría ser la edad de la planta y el equipo, diferencias en el costo de capital; es decir, la reinserción de utilidades en oposición a los préstamos y el grado de experiencia en el campo de negocios.

Al aplicar este método, la utilización del rango de resultados contribuiría a reducir los efectos de las diferencias en las características de los negocios de empresas asociadas y cualquier empresa independiente efectuando transacciones comparables no controladas, porque permitiría resultados que ocurrirían bajo una diversidad de condiciones comerciales y financieras. Si bien el uso de un rango puede en cierta

medida mitigar el nivel de inexactitud, puede no tomar en consideración situaciones en donde las utilidades del contribuyente son reducidas por un factor que únicamente es aplicable a él. El uso del rango, por consiguiente, no siempre resolvería las dificultades anteriormente comentadas.

Otras directrices

Un análisis bajo el método transaccional de margen neto debe tomar en consideración únicamente las utilidades de la empresa asociada que sean atribuibles a transacciones controladas específicas. Por consiguiente, no sería apropiado aplicar el método transaccional de margen neto a toda la compañía si esta efectúa diferentes transacciones controladas que no pueden ser comparadas en forma apropiado sobre una base agregada con aquellas de una empresa independiente. Igualmente, al analizar transacciones entre empresas independientes, las utilidades atribuibles a transacciones que no son similares a las transacciones controladas que se están revisando deben de ser excluidas de la comparación.

Información de varios años debe de ser utilizada en el método transaccional de margen neto para la empresa que se está revisando y la empresa independiente, en la medida que sus márgenes netos están siendo comparados, tomando en consideración los efectos que en las utilidades tienen los ciclos de vida de los productos y las fluctuaciones económicas a corto plazo. Esta información indicaría si esquemas de negocios similares en períodos de tiempo similares, afectaron las utilidades de empresas independientes comparables de la misma manera que a la empresa que se está revisando.

CONCLUSIONES

A- Diferencia de enfoque entre los métodos tradicionales y los alternativos¹⁶:

Los métodos tradicionales descansan en la comparación de operaciones para hallar directa o indirectamente el precio al cual esa transacción u operación se habría realizado entre partes independientes.

Los métodos alternativos tratan de determinar el beneficio derivado de esa operación y cómo debería repartirse o distribuirse ese beneficio entre las partes implicadas, teniendo en cuenta cómo se hubiera distribuido de haberse realizado la operación entre partes independientes.

La OCDE considera como métodos de aplicación preferente los clásicos, frente a la práctica americana que se ha manifestado siempre inclinada a aplicar métodos de distribución de resultados.

B- Aplicabilidad

Aún en los casos en los que no se pueden aplicar los métodos tradicionales, sería inapropiado aplicar automáticamente un método de utilidad transaccional sin considerar primero la confiabilidad de ese método. Los mismos factores que condujeron a la conclusión que no era posible aplicar de una manera confiable un

¹⁶ Cordón Ezquerro, Teodoro: “Manual de Fiscalidad Internacional” op.cit.

método tradicional, deben de ser tomados en consideración nuevamente al evaluar la confiabilidad de un método de utilidad transaccional.

Los métodos de utilidad transaccional pueden ser usados en aquéllos casos en que su aplicación se considera apropiado por las empresas asociadas afectadas por las transacciones y por las administraciones fiscales en las jurisdicciones donde están ubicadas las empresas asociadas. Los métodos de utilidad transaccional también pueden proporcionar un medio útil para identificar casos que requieran mayor investigación.

La ausencia de experiencia con la aplicación de los métodos de utilidad transaccional en un número representativo de países Miembros de la OCDE hacen difícil el establecer, con precisión, las limitaciones en el uso de estos métodos.

CAPITULO IV

LEGISLACION ARGENTINA

SITUACION ACTUAL

La República Argentina ha introducido formalmente en las normas del Impuesto a las Ganancias, Ley 20628, a partir de la reforma dispuesta por la Ley 25063 (B.O. 30-12-98), el concepto, la determinación y el régimen aplicable a los precios de transferencia. A pesar de ser una legislación reciente ya se han introducido reformas con la Ley 25239 (B.O. 31-12-99). Se refieren también al tema distintos decretos reglamentarios del Poder Ejecutivo y Resoluciones del organismo fiscalizador (AFIP).

Cabe destacar que, aunque el fundamento del principio arm's length se hallaba legislado de alguna manera con anterioridad a las modificaciones referidas en lo que se refiere a las operaciones de exportación e importación, la Ley 25063 incluye por primera vez un tratamiento específico de precios de transferencia según los principios, guías y metodología imperantes en el derecho comparado¹⁷.

OPERACIONES DE IMPORTACION Y EXPORTACION

En primer lugar la Ley de Impuesto a las Ganancias establece la forma de determinar las ganancias de fuente argentina que derivan de la importación o exportación de **bienes** entre empresas independientes; es decir, para los casos en los que no se verifica supuesto de vinculación alguno.

A las ganancias provenientes de la **exportación** de bienes las considera totalmente de fuente argentina y dispone que cuando no se fije un precio o el pactado sea inferior al precio mayorista vigente en el lugar de destino corresponderá tomar el último a los efectos de determinar el valor de los productos exportados. Agrega que la administración tributaria, en determinadas circunstancias, también podrá establecer el valor de los productos exportados tomando el precio mayorista vigente en el lugar de origen.

A las ganancias de los **exportadores del exterior** las considera de fuente extranjera. Sin embargo, presume que existe ganancia neta de fuente argentina para éste, cuando el precio de venta al comprador del país es superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos necesarios. También dispone, dadas ciertas circunstancias, que la administración tributaria podrá establecer el valor de los productos tomando el precio mayorista vigente en el lugar de destino.

Finaliza este artículo diciendo que cuando corresponda aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino, según el caso, y éste no fuera de público y notorio conocimiento o que existan dudas sobre si corresponde a igual o análoga mercadería que la importada o exportada, u otra razón que dificulte la comparación, se tomará como base para el cálculo de los precios y de las ganancias de fuente argentina, las disposiciones previstas sobre precios de transferencia entre empresas vinculadas¹⁸.

¹⁷ Riveiro, Ricardo Enrique: *"Paraísos fiscales. Aspectos tributarios y societarios"*. Ed. Integra International- 2001

¹⁸ Artículo 8 de la Ley del Impuesto a las Ganancias

TRANSACCIONES ENTRE ENTIDADES VINCULADAS

Respecto a este tema, la norma considera como celebradas entre partes independientes a las transacciones entre un establecimiento estable con entidades vinculadas constituidas o domiciliadas en el exterior siempre y cuando las prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes agregando que para el caso que no se den tales condiciones, las mismas serán ajustadas conforme las previsiones que fija la misma ley en otros apartados.

Continúa la disposición diciendo que cuando las transacciones de los establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación que, de manera **taxativa** indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.

También establece que la restricción en cuanto al secreto fiscal no será de aplicación respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de los precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

METODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los métodos previstos por la legislación argentina para determinar los precios de transferencia en operaciones vinculadas son los siguientes¹⁹:

- **precios comparables entre partes independientes:** se considera como tal al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables,
- **precios de reventa fijados entre partes independientes:** al precio que surja de multiplicar el precio de reventa en transacciones entre partes vinculadas por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de ganancia bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables, se lo considerará como precio de adquisición. El mencionado porcentaje de ganancia bruta resultará de relacionar la ganancia bruta con las ventas netas.
- **costo más beneficios:** al que resulta de multiplicar el costo de los bienes, servicios u otras transacciones por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.
- **división de ganancias:** a la que resulta de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:
 - 1- Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.
 - 2- Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.

¹⁹ Artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y artículo 21.1 del Decreto Reglamentario

- **margen neto de la transacción:** al margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.

Para determinar si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes se debe utilizar el método que resulte más apropiado, de acuerdo con el tipo de operación realizada y al respecto las normas complementarias²⁰ señalan que es aquel método que mejor refleja la realidad económica de las transacciones. Hay que considerar entre otros el que:

- mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial
- cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación
- contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y las empresas involucradas en dicha comparación
- requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparables

VINCULACION ECONOMICA

La norma²¹ también establece que la vinculación quedará configurada cuando el establecimiento permanente con aquellos que realiza transacciones, esté sujeto de manera directa o indirecta a la:

- dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o
- estas personas físicas o jurídicas tengan poder de decisión para orientar o definir las actividades de esta sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades sea por:
 - . su participación en el capital,
 - . su grado de acreencias,
 - . sus influencias funcionales,
 - . sus influencias de cualquier otra índole, contractuales o no.

La reglamentación de este artículo fijó los casos específicos en los que considera configurada la vinculación comercial disponiendo que la misma existe cuando se verifica al menos *uno* de los supuestos que señala²².

De esta manera puede decirse que se ha establecido un criterio de vinculación amplio, ya que no solamente se contemplan las distorsiones en los precios debido al control del capital o voluntad social de una empresa en otra, sino que también tiene en cuenta otras situaciones en las cuales los negocios se realizan sin independencia, como por ejemplo, casos en los que existe un único distribuidor exclusivo, o principal proveedor o cliente, en los cuales los precios pueden ser manejados por la parte que ejerza el poder efectivo en el negocio que se analice.

²⁰ Artículo 6- R.G. 702/99 (AFIP)

²¹ Artículo 15.1 de la Ley del Impuesto a las Ganancias

²² Artículo 5 R.G. 702/99 (AFIP)

COMPARABILIDAD

La ley considera como comparables a aquellas transacciones entre las que no existan diferencias que afecten:

- . el precio
- . el margen de ganancias o
- . el monto de la contraprestación ó
- . cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de algún ajuste.

A los fines de los ajustes de las mencionadas diferencias, deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancia que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones considerando:

a) Las características de las transacciones incluyendo:

1- en transacciones financieras elementos tales como: monto del capital o préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, capacidad efectiva de repago, tasa de interés, monto de comisiones, cargos de orden administrativo o de otro tipo

2- en prestaciones de servicios elementos tales como: si involucran o no información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas, naturaleza y necesidad de la prestación para el tomador de los servicios, si involucran o no asistencia técnica si comprenden o no transferencia o cesión de intangibles

3- en transacciones que impliquen la venta o pagos por el uso o la cesión de uso de bienes tangibles se deberá atender a : su relación con la actividad del adquirente o locatario, características físicas del bien, su calidad, su confiabilidad, su disponibilidad, volumen de la oferta

4- en la explotación o transferencia de intangibles, elementos tales como: su exclusividad, forma asignada a la transacción: venta, cesión del uso o derecho a uso, sus restricciones o limitaciones espaciales, singularidad del bien: patentes, fórmulas, procesos, diseños, modelos, marcas, etc., duración del contrato o acuerdo, grado de protección, capacidad potencial de generar ganancias: valor de las ganancias futuras

b) Las funciones o actividades desarrolladas tales como: diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, compra, distribución, comercialización, publicidad, transportes, financiación, control gerencial y servicios de posventa, activos utilizados: uso de intangibles, ubicación, etc., riesgos asumidos en las transacciones por cada una de las partes: comerciales (ej. Fluctuaciones en el costo de los insumos) ó financieros (ej. Variaciones en el tipo de cambio o en la tasa de interés)

c) Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen tales como: forma de redistribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de los volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales

d) Las circunstancias económicas tales como: ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia²³.

Asimismo, la norma²⁴ establece que el método de precios comparables entre partes independientes no será aplicable cuando:

- los productos no sean análogos por naturaleza y calidad y
- los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen
- existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones

²³ Artículo 21.2 Decreto Reglamentario y artículo 7 de la R.G. 702/99 (AFIP)

²⁴ Artículo 21.6 Decreto Reglamentario

- las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y
- en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares

ELIMINACION DE DIFERENCIAS

A los fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad deberán tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

- a) Plazo de pago: la diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en la financiación.
- b) Cantidades negociadas: el ajuste deberá ser efectuado sobre la base de la documentación de la empresa vendedora u otra empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad
- c) Propaganda y publicidad: cuando el precio de los bienes, servicios o derechos adquiridos a un sujeto vinculado del exterior, involucre el cargo por promoción, propaganda o publicidad, el precio podrá exceder al del otro sujeto que no asuma dicho gasto.

Se procederá según sea la finalidad de la promoción:

1. si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en el territorio de la Nación, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.
 2. Si lo es de un producto: el prorrateo deberá realizarse en función de las cantidades de éste
- d) Costo de intermediación
 - e) Acondicionamiento, flete y seguro: los precios de los bienes o servicios deberán ajustarse en función de las diferencias de costos de los materiales utilizados en el acondicionamiento de cada uno
 - f) Naturaleza física y de contenido
 - g) Diferencias de fecha de celebración de las transacciones: los precios de las transacciones comparables deberán ser ajustado por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones²⁵.

RANGO NORMAL DE PRECIOS

En el supuesto que la administración tributaria considere adecuado utilizar más de un método para evaluar la transacción controlada y en tanto las condiciones relevantes de dichas transacciones se encuentren dentro de un rango normal de precios o beneficios comparables entre partes independientes, no corresponderá practicar ajuste alguno respecto de las mismas. A tal fin, se considera que un rango normal de precios o beneficios resulta aplicable cuando el desvío que surja de la comparación del valor medio de los mismos no sea superior al 5%²⁶.

²⁵ Artículo 21.3 Decreto Reglamentario y artículo 8 de la R.G. 702/99 (AFIP)

²⁶ Artículo 21.5 Decreto Reglamentario

CONCLUSION

Existe un régimen para valorar las operaciones de importación y/o exportación de bienes entre partes no vinculadas y otro para las transacciones realizadas entre partes vinculadas habiendo aparecido éste último en una reforma de reciente data.

Las normas relativas a las operaciones entre partes vinculadas tratan de ajustarse a los principios sugeridos por la OCDE al haber tomado los métodos por ella indicados a la vez que se establece el principio arm's length, aunque no sea mencionado expresamente, como elemento principal a tener en cuenta para determinar si corresponden ajustes.

No se fija una prioridad en cuanto a la aplicación de determinado método sino que se dispone que debe usarse aquel que se considere más apropiado de acuerdo a las características de la operación.

EXPERIENCIA EXISTENTE

Como se señaló al principio de este capítulo, dado que el régimen es de reciente aplicación, no existen antecedentes relativos a este tema.

Los únicos que existen se refieren a que no serían aplicables ajustes impositivos por precios de transferencia en sociedades vinculadas radicadas ambas en el país por cuanto se considera que el fisco puede controlar el desempeño de cada una de ellas.

También hay experiencia por ajustes de precios en operaciones de importación y exportación realizadas entre empresas no vinculadas por cuanto antes de la modificación referida a precios de transferencia, la norma ya preveía la forma de determinar las ganancias de fuente argentina derivadas de este tipo de operaciones.

CAPITULO V

EL VALOR EN ADUANA Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA²⁷

INTRODUCCION

Como se verá, tanto a los contribuyentes como a las administraciones fiscales y aduaneras les puede convenir establecer valores diferentes al momento de la transferencia de los bienes. Para el contribuyente, en las importaciones, mientras menor sea el precio establecido, menores serán los aranceles aduaneros. Sin embargo, desde el punto de vista fiscal, le conviene fijar un precio superior para los mismos bienes a fin de aumentar las deducciones.

La generalidad de los estudios sobre esta materia se ha dedicado a tratar el fenómeno con los precios de importación y en ese aspecto, se comparan los lineamientos de la OCDE tendientes al establecimiento de normas que permitan ajustar los precios de transferencia entre empresas vinculadas a fin de neutralizar el desplazamiento del lugar donde se genera la ganancia imponible, con el sistema que rige en materia de precios de importación en el ámbito aduanero.

Estos lineamientos parten de la base de corregir el precio pagado por las mercaderías importadas, el cual es considerado como costo deducible de la utilidad obtenida más tarde con su reventa o su empleo en la actividad gravada.

Pero la localización de las rentas en las jurisdicciones menos gravadas se puede lograr también en las exportaciones, mediante la declaración de precios de exportación inferiores a los normales, pues de esa manera el exportador puede ceder a la empresa localizada en el exterior una parte sustancial del beneficio.

El régimen del Valor en Aduana GATT tiene por fin el desarrollo del comercio internacional basado en un mayor flujo comercial y en la eliminación de las barreras arancelarias o de otro tipo que se opusieran a él. A diferencia de lo que sucede con el sistema de precios de transferencia aplicados por las administraciones de tributación interior, el objetivo del régimen del valor en Aduana es el de establecer un valor objetivo que no permita a las autoridades estatales el incremento de la tributación a la importación por medio del aumento de la base imponible.

INTERESES CONTRAPUESTOS DE ADUANA Y DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

En atención a que el ajuste de los valores de una compraventa internacional entre empresas vinculadas también es objeto de ajuste a los fines de la aplicación de los derechos aduaneros, se ha planteado la existencia de dos sistemas tendientes al ajuste del mismo valor de transacción con métodos diferentes y con finalidades distintas.

En materia de importación el interés de la aduana suele ser el de combatir la declaración aduanera de valores inferiores a los reales, procurando ajustarlos a fin de obtener una mayor base imponible para la aplicación de los derechos de importación.

Por el contrario, el interés del organismo recaudador de los impuestos a la renta suele ver con buenos ojos que los valores de importación sean bajos, pues de

²⁷ BARREIRA, Enrique C.: "El valor en Aduana y el tratamiento de los precios de transferencia a los fines del impuesto a la renta" en *Criterios Tributarios- Edición Digital*. República Argentina.

esa manera se incrementa la renta originada en la reventa que se produce en su propia jurisdicción, con lo cual hay mayor probabilidad de obtener un margen de ganancia superior y, por ende, una base imponible mayor en función del margen de utilidad obtenido por la diferencia entre la venta doméstica y la compra en el exterior.

Resulta paradójico que dos organismos del mismo estado utilicen sus poderes de fiscalización sobre los operadores del comercio exterior en la búsqueda de intereses tan contrapuestos.

LOS OBJETIVOS DEL GATT

El régimen del valor en aduana fue contemplado por primera vez en el artículo VII del "*Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)*" y dispone un régimen de valoración en Aduana que debe basarse en el valor real de la mercadería importada a la cual se le aplique el derecho de importación evitando la aplicación de valores arbitrarios o ficticios.

Este régimen tiene por fin el desarrollo del comercio internacional basado en un mayor flujo comercial y en la eliminación de las barreras arancelarias o de otro tipo que se opusieran a él permitiendo la fijación de un valor objetivo que no permita a las autoridades estatales el incremento de la tributación a la importación por medio del aumento de la base imponible.

También se basa en los principios de neutralidad y equidad, desechando intenciones de favorecer o de impedir el flujo comercial.

El régimen no impide que aún cuando hubiera vinculación entre el proveedor extranjero y el importador se pueda igualmente tomar en cuenta el valor de transacción declarado a la aduana como base de valoración suficiente, en la medida en que tal vinculación no influya en el precio.

LOS METODOS DE VALORACION ADUANERA ESTABLECIDOS POR EL GATT

El Acuerdo de Valor en Aduana GATT 1994 estableció diferentes métodos para determinar el "valor en aduana", es decir, la base imponible sobre la cual debe aplicarse la alícuota de los derechos de aduana u otros tributos que gravaren la importación de las mercaderías a los territorios aduaneros de los estados parte.

La base para la valoración será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por el importador y recién cuando este valor no fuera admisible se podrá recurrir a los demás métodos alternativos, estableciendo una jerarquía en la aplicación de los mismos sin admitir el pase por salto sobre alguno de ellos.

Estos métodos son: el valor de transacción, mercaderías idénticas, mercaderías similares, método sustractivo, método del valor reconstruido a partir del costo y método residual o del último recurso.

DIFERENCIAS ENTRE LOS METODOS DE "VALOR EN ADUANA" Y LOS METODOS PARA AJUSTAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las funciones que están destinadas a cumplir marcan las diferencias.

1- El régimen del valor en aduana está concebido para establecer la base imponible de los tributos que gravan la importación para consumo y el régimen de los precios de transferencia tiende a determinar el costo del importador a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias.

2- Teniendo en cuenta el papel económico que cumplen los derechos de importación como herramienta protectora de los productos nacionales, los aranceles que gravan la importación deben ser los vigentes en el momento mas cercano posible al libramiento a plaza de la mercadería por ser, en ese momento, que la mercadería entra a competir en el mercado interno. Es por eso que todos los elementos que inciden el nivel de los tributos que gravan la importación para consumo son determinados en el momento de la importación para consumo.

El hecho de que el arancel marque el nivel del "derecho de piso" que debe pagar quien quiere introducir mercadería extranjera en el circuito económico interno impone que el mismo sea aplicado antes que dicha integración se produzca por lo que la liquidación de los tributos aduaneros deben efectuarse antes de que la mercadería sea librada a plaza.

Dicha rapidez en la aplicación de los tributos aduaneros exige que los métodos de determinación en materia aduanera deban basarse en criterios sencillos y fáciles y de ser posible, se utilicen los que son usuales en las prácticas comerciales.

En el régimen del impuesto a las ganancias, el elemento momento pasa a un segundo plano ya que su finalidad es meramente recaudatoria, por lo que no se requiere de celeridad en su determinación.

3- La seguridad jurídica que se reclama del sistema aduanero exige que se busque la mayor certeza posible en cuanto al método de valoración que se va a emplear. Es por ello que la aduana no está habilitada para optar entre los diferentes métodos existentes, sino que debe aplicarlos en forma secuencial, no pudiendo pasar a otro método, sin antes haber agotado la posibilidad de aplicar los que le prevenían en orden.

En el régimen de los precios de transferencia se concede a la administración tributaria la posibilidad de utilizar el método "más apropiado" sin que el contribuyente pueda tener certeza respecto de cuál de los métodos posibles es el que resultará más apropiado para el fisco.

4- A través del régimen de valoración, la aduana busca corregir la declaración que los importadores pueden hacer por valores inferiores a los normales o a los que realmente han sido concertados entre el proveedor extranjero y el importador local (subfacturación). La finalidad de este régimen no es, sin embargo, la de obtener una mayor recaudación sino la de establecer un sistema neutro que evite tanto la subfacturación por parte del importador como la manipulación de la aduana para incrementar los tributos aduaneros por la vía indirecta de la ampliación de su base imponible. Busca, en realidad, dar bases seguras al intercambio comercial entre los países. Quien aspire entonces a utilizar el régimen del valor en aduana como un método primordialmente tendiente a evitar la subfacturación se queda con una visión muy pequeña del instituto traicionando el objetivo principal que es el de dar seguridad jurídica la comercio internacional.

El régimen de los precios de transferencia no pone el acento en el fomento y seguridad del flujo comercial, sino en corregir valores en la medida en que ellos pudieran implicar una localización artificial de las utilidades fuera de la jurisdicción de la administración tributaria del país de importación, apropiando para la jurisdicción local la mayor cantidad de utilidad que surja de la operación global.

CONCLUSIONES

Las diferencias existentes entre los métodos empleados por el régimen del valor en aduana y los utilizados por el régimen de precios de transferencia impiden la utilización de unos para la función que tienen en miras los otros.

No obstante, algunos países como Estados Unidos de Norteamérica han procurado poner ciertos límites a esta posible disparidad de criterios para los mismos elementos, indicando que el costo de adquisición de la mercadería importada tenido en cuenta a los fines del impuesto a las ganancias no puede exceder el importe del “valor en aduana” determinado por el servicio aduanero.

La adopción de sistemas que permitan a los contribuyentes conocer las reglas y evitar los riesgos de costos insospechados y doble imposición son imprescindibles. A ese fin, y mientras esos objetivos se puedan lograr, es conveniente la utilización de paliativos tales como los acuerdos con las administraciones tributarias acerca de la aceptabilidad de los métodos a emplear por la empresa, como ya se está haciendo en algunos países desarrollados (“safe harbours”).

Por lo expuesto y debido a que el objetivo, tanto de las administraciones fiscales como de las aduaneras, es determinar el valor de los productos al momento que son transferidos o importados, la cooperación de ambas administraciones ayudaría a reducir el número de casos donde las valuaciones aduaneras son inaceptables para fines fiscales y viceversa²⁸.

Una mayor cooperación en el área de intercambio de información sería particularmente útil, y no sería difícil de alcanzar en los países que ya tienen integradas las administraciones fiscales y aduaneras. Los países que tienen sus administraciones separadas, podrían desear modificar las reglas de intercambio de información para que la información fluyera más rápidamente entre las mismas²⁹.

²⁸ “Precios de Transferencia”. Directrices de la OCDE op. Cit.

²⁹ “Precios de Transferencia. Directrices de la OCDE ...” op. Cit.

CAPITULO VI

ENFOQUES ADMINISTRATIVOS PARA EVITAR Y RESOLVER LOS DESACUERDOS ORIGINADOS POR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

INTRODUCCION

Los derechos de cada país para gravar los ingresos dependen de si el país usa el sistema de impuestos basado en la residencia o en el origen o en ambos. A las empresas multinacionales, estas dos bases usadas conjuntamente le crea problemas de doble imposición cuando más de una administración fiscal grava el mismo concepto de ingreso.

A tal fin los países miembros de la OCDE han elegido el enfoque de empresa separada como la manera más lógica de obtener resultados equitativos y reducir el riesgo de la doble tributación por lo que han adoptado el principio arm's length, bajo el cual el efecto de condiciones especiales en los niveles de utilidad generados por las transacciones realizadas dentro del grupo, debe de ser eliminado.

Estos principios internacionales de impuestos han sido elegidos con el objetivo dual de establecer una base apropiada de impuestos en cada jurisdicción fiscal y evitar la doble tributación, reduciendo por consiguiente los conflictos entre administraciones fiscales y promoviendo el comercio internacional y la inversión.

Los principales mecanismos para resolver los asuntos que se originan en la aplicación de los principios fiscales internacionales aparecen en los tratados bilaterales.

SOLUCIONES A LOS PROBLEMAS DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El problema de la doble imposición también se presenta en los ajustes por precios de transferencia porque un cambio en una jurisdicción implica que un cambio recíproco en la otra jurisdicción es lo apropiado.

Se ha tratado de llegar a un consenso internacional sobre la forma de establecer para fines fiscales los precios de transferencia en operaciones internacionales para reducir al mínimo el riesgo de la doble tributación³⁰.

Procedimiento de acuerdo mutuo

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo es un medio establecido a través del cual las administraciones fiscales efectúan consultas para resolver disputas respecto de los tratados para evitar la doble tributación y puede ser usado para evitar la doble tributación que podría originarse por ajustes a los precios de transferencia.

Se establecen tres áreas diferentes en donde los procedimientos de acuerdo mutuo son generalmente usados:

1- impuestos que no están de conformidad con las disposiciones del Acuerdo. El procedimiento legal en esta área generalmente es iniciado por el contribuyente.

Las otras dos áreas no necesariamente involucran al contribuyente y comprenden:

2- aspectos de interpretación y aplicación del Acuerdo, y

³⁰ "Precios de Trasferencia". Directrices de la OCDE op. Cit.

3- la eliminación en los casos de doble tributación que no se mencionan en el acuerdo.

Ajuste de correspondencia

Por la aplicación de los métodos previstos para determinar los precios de transferencia en las operaciones realizadas entre empresas vinculadas a fin de cumplir con el principio arm's length, se corrige o ajusta el beneficio de las empresas. Esto hace que un Estado incremente el beneficio de la empresa que es su residente lo que va a suponer que ese beneficio no debería haber aparecido posiblemente en sede de la empresa residente en el otro Estado. Por lo tanto este segundo Estado debería en principio aceptar un nuevo ajuste, llamado **ajuste correlativo**, por ser consecuencia del **ajuste primario** realizado por el primer Estado.

En este sentido, los comentarios de la OCDE destacan que no existe obligación inmediata para al segundo Estado de aceptar dicho ajuste correlativo el que sólo procederá si ese segundo Estado entiende que el ajuste primario ha sido correcto; es decir, que dicho ajuste refleja las utilidades que hubieran existido si las transacciones se hubieran efectuado bajo la base arm's length. El Estado que ha propuesto el ajuste primario, carga con el peso de la prueba para demostrar al otro Estado que el ajuste está justificado en principio y por lo que se refiere a la cantidad³¹.

El ajuste puede ser efectuado como parte de un procedimiento de acuerdo mutuo.

Un ajuste de correspondencia puede ser efectuado por un estado que participa en el convenio:

- 1- volviendo a calcular las utilidades sujetas al impuesto por la empresa asociada en ese país usando el precio relevante revisado, o
- 2- manteniendo el calculo como se hizo y proporcionándole a la compañía asociada una condonación en ese Estado por el impuesto adicional determinado por el estado que está haciendo el ajuste, como consecuencia de un precio de transferencia revisado.

Los ajustes de correspondencia pueden ser un medio muy efectivo para obtener una condonación de la doble tributación que se derive de ajustes a los precios de transferencia.

Ajuste secundario

Si los Estados contratantes practican los ajustes primario y correlativo la situación resultante no es en realidad aún equivalente a la que hubiera surgido de haberse aplicado las condiciones que se hubieran dado entre empresas independientes. Los ajustes no han impedido que haya habido un desplazamiento de fondos de una empresa a favor de otra como consecuencia de los precios convenidos o de las condiciones pactadas. Para terminar de corregir la situación, surge el llamado ajuste secundario, que permite tratar ese desplazamiento de fondos en consecuencia, normalmente como un dividendo encubierto o como una distribución encubierta de beneficios en el seno del grupo. Por supuesto, ese ajuste secundario plantea básicamente la cuestión de la posible tributación adicional que proceda en sede de la empresa no residente, en la medida en la cual ese ajuste refleje o presuma existente

³¹ Cordón Ezquerro, Teodoro: "Manual de Fiscalidad Internacional" op.cit.

una renta obtenida por esa empresa no residente, básicamente como beneficiaria de una distribución encubierta de beneficios³².

De esta manera, los ajustes secundarios tratan de tomar en consideración la diferencia entre las nuevas utilidades gravables determinadas y las que originalmente se registraron en libros. El gravar con impuestos a una transacción secundaria origina un ajuste secundario sobre precios de transferencia. De esta manera, los ajustes secundarios pueden servir para evitar la evasión de impuestos.

Un ajuste secundario puede resultar en doble tributación, a menos que el crédito correspondiente u otra forma de condonación sea proporcionada por el otro país por el pasivo fiscal adicional que podría resultar de un ajuste secundario.

El comentario del Acuerdo de Modelo fiscal de la OCDE, indica que el artículo no se refiere a ajustes secundarios, y de esta manera ni prohíbe ni requiere a las administraciones fiscales que hagan ajustes secundarios.

Arbitraje

Debido a que el comercio y la inversión han adquirido en forma creciente una función internacional, las controversias fiscales que en ocasiones se originan por esas actividades, se han convertido paulatinamente en internacionales. Y específicamente, los desacuerdos ya no simplemente entre el contribuyente y su administración fiscal, también ocurren entre administraciones fiscales. En muchas de esas situaciones, el grupo multinacional es fundamentalmente un factor y las partes interesadas son los gobiernos involucrados.

Tradicionalmente, los problemas de doble tributación habían sido solucionados a través del procedimiento de acuerdo mutuo pero ahora existe cierto interés en el uso del arbitraje para resolver las controversias fiscales.

Problemas similares para resolver puntos de vista gubernamentales en conflicto se han originado en otros escenarios y el mecanismo básico para resolverlos ha sido lo que se conoce como un panel de arbitraje, compuesto de personas independientes que dan una resolución razonada de naturaleza legal sobre los temas que se le presentan.

En el contexto de los precios de transferencia, el arbitraje ha recibido mucha atención por parte de la OCDE. En consecuencia, es apropiado analizar de nuevo y con mayor detalle si la introducción de los procedimientos de arbitraje fiscal sería un complemento apropiado a las relaciones fiscales internacionales. Por consiguiente, el Comité de Asuntos Fiscales ha decidido estudiar este tema y complementar estas directrices con las conclusiones del estudio cuando se termine.

³² Córdón Ezquerro, Teodoro: “*Manual de Fiscalidad Internacional*” op.cit.

BIBLIOGRAFIA

- ♦ ARESPACOBAGA, J. DE: *Planificación fiscal internacional*. Ed. M. Pons, 1988.
- ♦ CORDON EZQUERRO, Teodoro y otros: *Manual de Fiscalidad Internacional* Instituto de Estudios Fiscales- Escuela de Hacienda Pública, 2001
- ♦ RIVEIRO, Ricardo Enrique: *Paraísos fiscales. Aspectos tributarios y societarios*. Ed. Integra International, 2001
- ♦ ROSEMBUJ, Tulio: *Fiscalidad internacional*. Ed. M. Pons, 1998
- ♦ ROSEMBUJ, Tulio: *Elementos de derecho tributario*, Ed. PPU, 1988
- ♦ Caso práctico sobre precios de transferencia en *Criterios Tributarios*. Año XV- Nº 135. República Argentina.
- ♦ BARREIRA, Enrique C.: "El valor en Aduana y el tratamiento de los precios de transferencia a los fines del impuesto a la renta" en *Criterios Tributarios- Edición digital*. República Argentina.
- ♦ CORABI, Giampaolo y GIAVELUCCI, Daniela: "La planificación fiscal y la internacionalización de las empresas" en *IEFPA- Lecturas del siglo XXI*
- ♦ HAMAEEKERS, Hubert: "Los Precios de Transferencia en el Inicio del Siglo XXI" . Conferencia Técnica del CIAT 9/99- Oporto. Portugal
- ♦ DIAZ, Vicente Oscar: Proyección de los efectos globales de la economía y su conexión al concepto de residencia en el contexto del sistema impositivo de la renta mundial para el ensamble de la función inspectora en *IEFPA- Lecturas del siglo XXI*
- ♦ YEMMA, Juan C.A. y DISKENSTEIN, Manuel G.: "Precios de transferencia: nuevo reglamento" en *Doctrina Tributaria*, Errepar, Enero de 2001
- ♦ Ley 20628 de Impuesto a las Ganancias con las modificaciones de las leyes 25063 (B.O. 30-12-98) y 25239 (B.O. 31-12-99). República Argentina
- ♦ Decreto 1344/98 Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias. República Argentina
- ♦ Resolución General AFIP Nº 702/1999 (B.O. 15-10-99). República Argentina
- ♦ Resolución General AFIP Nº 1007/2001 (11-05-01). República Argentina