



PRECIOS DE TRANSFERENCIA

MARTA KOJANOVICH

INTRODUCCION

El presente trabajo tiene como objetivo exponer sintéticamente lo dispuesto por la OCDE en cuanto a precios de transferencia, la legislación vigente en Argentina y en Brasil mostrando las consecuencias de aplicar criterios diferentes y por último, exponer como difieren los métodos de valor en aduana y precios de transferencia.

LA GLOBALIZACION

La globalización trajo aparejada que diferentes empresas de distintos países se unieran entre sí o que empresas de un determinado país abriera sucursales, filiales o establecimientos permanentes en otros sitios por razones comerciales, de marketing, de producción, legislación, condiciones financieras y económicas de ese país, facilidad del transporte, cercanías de la extracción, tributarias, etc.

Esto trajo aparejado naturalmente que estuvieran bajo órbitas fiscales diferentes o que desarrollan una ingeniería fiscal para que elijan los países donde la carga fiscal es menor o si son varios países se tomen las ventajas de cada uno.

Esas diferentes empresas que pertenecen a un mismo conjunto económico cuando realicen operaciones comerciales entre ellas les asignarán precios diferentes a los bienes objeto que si fueran realizadas entre partes independientes. De todos modos los Fiscos pueden determinar ajustes para que ingresen diferencias ya que tienen la potestad de juzgar qué precios son aceptables.

En Argentina está contemplado que mediante una declaración jurada semestral y una complementaria anual, con informes firmados por contador público independiente y el contribuyente, se manifiesten las vinculaciones económicas y los precios entre ellos.

El concepto de “conjunto económico” ha evolucionado en cuanto al tratamiento de los precios de transferencia hacia una noción mucho más amplia y abarcativa de “vinculación empresarial”

ANTECEDENTES DE LAS REGULACIONES SOBRE LA MATERIA

La primera referencia a los principios que debían observarse en la fijación de los precios de transacciones internacionales entre partes vinculadas se remonta al año 1935, con la reglamentación que interpretaba la Sección 482 del Código del Impuesto a la Renta Interna de los EE.UU. donde se daba una primera definición de precio normal de mercado. Con posterioridad, la OCDE la incorporó

a su Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición del año 1963. En 1979 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE emitió un informe sobre el tema titulado “Transfer prices and Multinacional Enterprises” en el cual se afirmaba la primacía del principio del precio normal de mercado abierto sobre cualquier otro criterio utilizado para determinar el valor de bienes y servicios entre empresas conexas.

Ese principio fue ratificado en los informes de la OCDE sobre precios de transferencia de los años 1984 y 1995, estableciéndose que el método que más se acerca al mismo es el de Precios independientes comparables comparables. Ante la dificultad de aplicación de este último, se determinan otros dos criterios clásicos de determinación de precios de transferencia: el método del precio de reventa y el del margen de utilidad. Asimismo, se describen otros métodos no clásicos que pueden ser usados complementaria con los nombrados.

La legislación estadounidense, a partir del año 1986, se apartó del principio rector de mercado abierto, introduciéndose reformas a la sección 482 del Código del Impuesto a la Renta Interna. Se establecieron pautas destinadas a contemplar los casos de transferencia de intangibles, partiendo de la base que el precio normal de mercado abierto, en estos casos, debía resultar para el transmisor en un monto que se relacionara de una manera proporcional con la renta atribuible al intangible. De esta manera, aplicando el criterio de “beneficios proporcionados a la renta”, se optó por un criterio que entra en conflicto con los informes de la OCDE.

DEFINICION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Según diferentes autores y tratadistas se entiende por **precios de transferencia**:

- Aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) y servicios y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes(1)
- Son aquellos que se utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a traves de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas las mas de las veces en países distintos(2).
- Son los valores que las empresas fijan para la transferencia de activos físicos, intangibles o servicios a empresas vinculadas internacionalmente(3)

- Son las valuaciones que hacen las empresas multinacionales o grupos económicos de las operaciones efectuadas entre sus integrantes, residentes en distintos países (4).
- Son los valores asignados a los bienes, servicios y/o tecnología que son transferidos entre empresas que se encuentran vinculadas económicamente. En términos contables como el precio que carga un segmento de la organización (departamento, división, etc.) por un producto o servicio que proporciona a otro segmento de la misma. La necesidad de fijarlos se encuentra motivada por la existencia de un centro único de decisión que excluye o puede excluir la fijación de un precio de mercado acordado entre partes independientes(5).
- Son los precios a los que una empresa transfiere bienes corporales y propiedades intangibles o suministran servicios a empresas asociadas(6).

Se analizarán a continuación cada uno de estos conceptos:

Para la OCDE existe **vinculación económica** cuando:

- a) una empresa participa directa o indirectamente del gerenciamiento, del control o del capital de la otra; o
- b) cuando las mismas personas participan directa o indirectamente del gerenciamiento, del control o del capital de ambas empresas; y
- c) si ambas empresas estuvieran ligadas por relaciones comerciales o financieras en condiciones diferentes de las establecidas entre entes independientes (es decir, ya sea en cuanto a los precios de transferencia establecidos o a las restantes condiciones que hacen a dicha relación).

Por lo tanto, los dos elementos fundamentales que no deben faltar son:

- la existencia de vinculación entre las empresas que efectúan las operaciones
- entre empresas de distintos países que realicen operaciones internacionales.

Sin embargo, en Argentina, en las operaciones de exportación e importación y las efectuadas por sujetos del país con personas de países de baja o nula fiscalidad las normas sobre precios de

transferencia son aplicadas en Argentina aun cuando las partes en dichas operaciones no respondan a ningún patrón de vinculación entre ellas.

Cuando los precios de transferencia no responden a los patrones aceptados por los respectivos Fiscos, se utilizan los **valores de referencia** que surgen de dichos patrones para realizar los ajustes que las normas exigen sobre los precios de transferencia fijados por las empresas.

Estos ajustes son al solo efecto impositivo y deberán reflejarse en las declaraciones impositivas de las compañías, pero no alteran los valores a otros efectos: contables, financieros, etc.

En cuanto a los **valores de referencia** se sigue el principio de "ARM'S LENGTH" que es básico para determinar la aplicabilidad o no de ajustes .

Es un criterio para la fijación de un valor de referencia para una transacción entre empresas vinculadas internacionalmente o para dar lugar a los ajustes correspondientes por los Fiscos.

El principio se basa en el precio que sería aplicable a una transacción entre empresas no vinculadas en la cual cada una actúa en su propio interés. Es el que habrían acordado partes no vinculadas en transacciones iguales o análogas y en condiciones iguales o análogas.

El esquema de lo expuesto es así:

Empresas	Precios de
Vinculadas ---establecen---	Transferencia -----se comparan con----- Valores de referencia

que pueden determinar AJUSTES IMPOSITIVOS

En general, estos ajustes admiten la prueba en contrario, que permite al contribuyente demostrar que los valores adoptados por el Fisco para realizar los ajustes no se adaptan a la realidad de la transacción efectuada.

No existen en Argentina los "mirror adjustments" (ajustes correlativos), es decir, aquellos que se producen en un país para evitar la doble imposición con otro país que ha aplicado los ajustes a los precios de transferencia y, en consecuencia, afectan a los resultados de las compañías vinculadas.

Cuando existen tratados o leyes internas que lo disponen, los "mirror adjustments" son herramientas necesarias para evitar los efectos de la doble imposición causada por la existencia de normas sobre precios de transferencia en un determinado país.

..."El precio de transferencia presupone la divergencia entre el precio estipulado entre empresas asociadas, conjunto vinculado, y el precio de competencia, fijado por empresas independientes actuando en circunstancias similares. La gestión del precio en el conjunto vinculado es diverso al que resultaría si las entidades no fueran miembros del mismo y respetaran los precios de mercado (at arm's length) consecuencia del libre funcionamiento del mercado; por razones exclusiva/ fiscales, se desvían de los que habrían convenido empresas independientes por operaciones análogas. Históricamente se identifica la operación vinculada en el ámbito del territorio entre sociedades/socios residentes y las que se verifica entre una sociedad asociada, dominada, bajo control de una sociedad matriz no residente o su establecimiento permanente.

La falsificación del mercado y la ruptura del orden público económico conllevan el recurso al precio de mercado entre empresas independientes con abstracción del reparto encubierto del beneficio. Pero el transporte de igual solución al mercado extranacional y el uso de los mismos mecanismos resulta incongruente, porque en el plano internacional la finalidad especial consiste en prevenir la evasión fiscal de los beneficios de las empresas asociadas. El art.9.1 OCDE establece que los beneficios realizados por una empresa por transacciones con una asociada deben aumentarse hasta el nivel de los que hubieran obtenido si las empresas fueran independientes at arms length (Baker)

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 real. Si esto es correcto, la operación vinculada en el ámbito local no puede examinarse idéntica respecto a la que se realiza internacionalmente.

El planeamiento de los EEUU relaciona sistemáticamente el precio de transferencia y el beneficio de la empresa comparado con otro similar. La utilidad de esta reflexión consiste en desvelar el núcleo esencial del problema de los precios de transferencia en el ámbito internacional, su existencia hace presumir ocultación o encubrimiento de beneficios. No es que haya simulación parcial de precios sino que en sí mismo es el acuerdo de simulación el fundamento es claro: las empresas situadas en circunstancias similares tienden a obtener beneficios parecidos en un periodo razonable.

El principio de arm's length en el marco internacional aspira a rectificar la traslación indebida de beneficios mediante los precios de transferencia de un conjunto vinculado multinacional, o sea por simulación.

- 1- la situación no es doméstica o local, sino internacional
- 2- El presupuesto del correctivo incorporado en el Modelo OCDE, art.9 persigue evitar las consecuencias del desplazamiento inmune de beneficios de uno a otro Estado o Estados. La propuesta basada en las condiciones normales de mercado se perfecciona a través de una formulación distinta que la que, al amparo de la misma, resulta operativa en el nivel local: no se pueden apreciar los efectos de la vinculación en términos de mercado, que se desconocen o ignoran, ni en base a la comparación con precios de bienes o servicios similares que pueden no existir. La única alternativa radica en los indicadores de beneficios obtenidos y su comparación con sus similares del sector de que se trate y ello porque lo que pretende el Estado es recuperar como renta imponible lo que se evade en otros conceptos. Según Tanzi, *Taxation in an integrating world*, Washington, 1995; el criterio *arm's length* para establecer un aceptable precio de transferencia se demuestra a menudo ambiguo o no muy útil en el sentido que si es útil en el ámbito doméstico la causa reside en que las transacciones intrafirma no se dejan valorar a precio de mercado abierto porque integran o completan productos/servicios específicos. Esto permite a la multinacional manipular estos precios incrementar sus costes, adecuando los beneficios en los Estados de fiscalidad elevada “El problema a discutir entonces no es el coste sino la localización del beneficio y su deslocalización.”

El estado de residencia puede gravar los beneficios de la empresa asociada que se consiguen por no ser adecuados a los que hubiesen sido obtenidos por empresas independientes de forma “que se pueda evitar el traslado de beneficios de una jurisdicción fiscal a otra”(Gonzalez Poveda)

La rectificación de una empresa asociada implica que el Estado donde radica la matriz ajuste el impuesto que gravara sobre los beneficios no corregidos para evitar la doble imposición. Este ajuste correlativo que se produce por la inclusión de beneficios evadidos en la base del impuesto de un Estado significa que en el otro Estado donde se grava el beneficio del receptor pueda rectificarse para que no se grave la misma renta dos veces (Modelo OCDE, art.9.2)

Pero este ajuste correlativo no aparece relacionado con el ajuste bilateral doméstico. La ley considera que la valoración que lleva a cabo no puede, en ningún caso, derivar en una renta efectiva superior para el conjunto vinculado.

La tesis del ajuste bilateral no permite la rectificación de la valoración contable de una sociedad si esta no supone la correspondiente en la vinculada, p.ej. si hubiera ejercicios prescritos o comprobados definitivamente sin corrección. Esta norma no tiene el mismo alcance que el art 9.2. El ajuste

bilateral corrige en el sentido del valor de mercaderías mientras que el ajuste correlativo internacional rectifica en la dirección de la doble imposición de los beneficios.

Aun más, el primero se apoya en el conjunto y el segundo es una de sus partes.

La OCDE considera incompatible con el principio arm's length la aplicación de métodos directos de asignación de beneficios a la fijación de precios mediante formulas preestablecidas incompatibles en los términos del Modelo OCDE, art.9.

Pero lo cierto es que la posición no es unánime en el Derecho fiscal internacional. Sobre todo desde la perspectiva de los EEUU básicamente porque el comercio intrafirma en mercados complejos e innovadores hace ilusorio encontrar precios comparables en condiciones de empresas independientes.

Hay evidencias del abandono de la aplicación tradicional del arm's length bajo la inclinación de atribución de beneficios dentro del conjunto vinculado internacional en base a formulas preestablecidas,"lo que queda claro es que la metodología de la asignación se acepta y usa normalmente como método de precios de transferencia en EEUU en particular si se trata de intangibles. Hammer se refiere a métodos "profit splits" en base a lo que se entiende que los beneficios obtenidos en una operación deben atribuirse o asignarse a las partes de la misma, bajo los hechos o circunstancias de su realización a los que opta frecuentemente tanto la Administración como la Justicia.

La asignación o reparto de beneficios se atribuye a los miembros del grupo en proporción a sus aportaciones económicas en la transacción.(Hammer, Will the arms...standard stand the test of time.The specter of proportionment.

La comparación internacional del beneficio normal no es justamente equivalente a la del precio normal de mercado.La dimensión de la diferencia es sustantiva. La asignación del beneficio en su origen revive el criterio de la fuente debilitando el de la residencia.Al mismo tiempo elimina la distinción entre establecimiento permanente y filial.Ademas conforma el presupuesto de la imposición del grupo sobre la base de la distribución de beneficios intrafirma.

La actuación del precio normal, al contrario somete, in locus, la desviación de las operaciones en el mercado libre y sin que sea necesario reorientar ni los criterios de conexión establecidos ni la configuración distinta entre filial y establecimiento permanente.Asimismo la rectificación del precio de la operación vinculada, siempre bilateral, deja intacta la califica del beneficio que por definición nunca será irregular.

La reflexión, entonces, apunta a los efectos jurídicos de la rectificación de la base por operación vinculada. La base local o territorial que se ajusta carece de finalidad penalizadora: es una corrección administrativa del o que se piensa como valor normal. La base internacional en cambio sería un supuesto de simulación de beneficios, que solo la existencia de Convenio, art. 9, entre los Estados impide que genere consecuencias sancionatorias.

Si en vez del Modelo OCDE los convenios siguieran la pauta de los EEUU, la distribución irregular de beneficios supondría necesariamente infracción tributaria, porque en alguno de los Estados contratantes se habría producido el incumplimiento ilícito de la obligación tributaria...”(7)

LA TRIBUTACION INFERIOR EN ESPAÑA (7)

...”El régimen de las operaciones vinculadas requiere, como resultado, una finalidad exclusiva fiscal. Este es el sentido que debe darse a la expresión legal “tributación inferior en España” a consecuencia del apartamiento del valor normal de mercado. Por un lado, es la creación de valor administrativo la que propugna su identidad con el valor de mercado, con la lógica indefinición que ello conlleva, que sirve para inferir que no hay un parámetro de valor objetivo, sino apreciable u opinable de origen administrativo y cuya aplicación cuestiona que la operación vinculada sea vehículo de ventaja fiscal indebidamente obtenida. El perjuicio consiste en que la operación vinculada persigue el propósito exclusivo de aminorar la tributación que corresponde.

Por otro lado, el diferimiento del gravamen no es solo obtención de ventaja fiscal indebida, hay un procedimiento técnico de fraude de ley que originaría en su caso el régimen de la vinculación.

La corrección del precio es una modalidad de integración del acuerdo convenido y de la transacción realizada. La apreciación de su medida es una cuestión de hecho y no supone, en sí misma, ninguna hipótesis de elusión fiscal de las contempladas en la ley.

El precio es uno de los datos presentes en el acuerdo para llevar a cabo la operación dentro del conjunto vinculado, una cuestión de hecho de la relación jurídica efectiva que hay entre sus miembros.

De modo que la rectificación del precio aborda el carácter anormal de la fijación respecto a la transacción no vinculada y su realidad jurídica, exclusivamente fiscal, en términos de contraprestación ajena al intercambio. El valor de mercado es una cuestión de hecho que depende de la prueba administrativa (la creación de valor)

Cabe insistir que la lógica del precio no es simétrica a la del beneficio (internacional)

En ausencia del acuerdo previo, las relaciones intragrupo de carácter internacional que sean canal de precio de transferencia afecta al propio hecho imponible del impuesto y no la cuantía de la base imponible. Si hay Convenio se seguirá el modelo no sancionatorio de la OCDE (art.9), pero si no lo hubiera parece difícil que no se califique la conducta del grupo como infracción tributaria a menos que unilateralmente la legislación local como ocurre en España obvie tal encuadramiento. Pero es evidente que la transferencia de beneficios intragrupo, antes que erosión de la base imponible, supone el incumplimiento de la obligación derivada de la realización del hecho imponible. Conforme a la regulación actual puede afirmarse que el transfer price internacional no es, en si mismo una conducta infractora, con fundamento en el modelo OCDE que solo autoriza la corrección o ajuste en las bases de las empresas asociadas, aunque como conducta sea simulada”...(7)

OBJETIVOS PERSEGUIDOS CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

- **Movimiento internacional de fondos:** permiten que las empresas multinacionales trasladen fondos de un país a otro utilizando precios mas altos o más bajos en función de su interés. Así, frente a restricciones de repatriación de utilidades de una filial, elevados precios de venta de los productos vendidos a dicha filial pueden ayudar a eludir las mismas.
- **Penetración en nuevos mercados o reducción de la competencia**
- **Reducción de pago de aranceles o aprovechamiento de subsidios a la exportación**
- **Minimización de los riesgos frente a fluctuaciones de los tipos de cambio:** desviando beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte
- **Disminución del impuesto a las rentas de las sociedades:** mediante la planificación fiscal internacional a través de la cual las empresas multinacionales persiguen el objetivo de reducir la carga impositiva global del grupo

RELACION ENTRE LAS EMPRESAS VINCULADAS Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Cuando se fijan los precios de transferencia para operaciones entre empresas vinculadas las consecuencias incidirán en por lo menos dos jurisdicciones nacionales; es decir, existirá más de un Fisco nacional involucrado. Un precio de transferencia muy alto redundar podría perjudicar al país de la empresa que lo paga (por la deducción que esta Cía. realizaría) pero en beneficio del país de la empresa que lo cobra (por su inclusión en la base impositiva de esta última).

Ello siempre y cuando las cargas fiscales sean iguales o similares en ambos países pues, si

por el contrario, uno de ellos es un “tax heaven” conocido como paraíso tributario o un país de baja fiscalidad, el perjuicio para el otro país no tendría compensación alguna y redundaría en beneficio directo para la Cia.

TIPOS DE TRANSACCIONES EN LAS CUALES SE APLICA LA DETERMINACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La OCDE clasifica las transacciones a las que se pueden aplicar los métodos de valoración en los siguientes grupos:

- **Venta de bienes tangibles**
- **Alquiler de propiedad tangible**
- **Venta de bienes intangibles**
- **Cesión de uso de bienes intangibles**
- **Remuneración por el uso de capital (intereses)**

Y recomienda los siguientes métodos(7)

- 1- **transferencia de bienes tangibles:** precio comparable no controlado, precio de reventa, precio incrementado en el margen de beneficio y cualquier otro método aceptable
- 2- **transferencia de tecnología:** se abstiene de recomendar un método concreto y recomienda utilizar varios para llegar a una aproximación válida
- 3- **transferencia de marcas:** puede ser adecuado comparar el volumen de ventas, precios aplicados y beneficios obtenidos en los productos análogos que no la llevan
- 4- **transferencia de servicios:** si pueden individualizarse la imputación debe hacerse sobre una base directa de lo contrario se utilizarán métodos de reparto en función de las ventajas recibidas por cada empresa.
- 5- **prestamos:** para los intereses pagados la valoración debe hacerse con el tipo de interés de mercado o de plena competencia

Los precios de transferencia pueden suscitar **tres supuestos(7):**

- 1-la transferencia de tecnología y marcas intangibles a cambio de un canon**
- 2-los contratos de reparto de costes y riesgos en la I+D concluidos entre las empresas asociadas**
- 3-los servicios prestados de apoyo a la gestión**

1-El contrato de uso o concesión de propiedad industrial o intelectual

...”El cánon que se establece por contrato es el precio que se paga por el derecho a uso o la concesión de uso a la sociedad que lleva a cabo la I+D y su puesta a punto. Se trata de un pago que puede ser único o periódico en función de la producción del usuario, de sus ventas o beneficios, por la concesión, de la explotación de alguna propiedad industrial (una marca o patente, procedimiento o fórmula de fabricación)

El precio de plena competencia depende si las operaciones son o no comparables a otras en el mercado. La determinación del canon *at arm's length* es posible cuando las propiedades de la concesión son homologables a las que realizasen empresas independientes, en base a los derechos geográficos otorgados, exclusividad o no., Si, como es natural, no hay comparables de referencia, el canon se valora en proporción a un conjunto de datos, para evitar que sea un medio irregular de transferencia de beneficios: tasa de retorno del capital; el coste del desarrollo de la tecnología; los términos contractuales de la concesión o licencia; fecha de extinción; exclusividad, ámbito geográfico.

En EEUU los pagos de una empresa asociada por una licencia de intangibles debe estar conmensurada al ingreso atribuible al mismo, con la consecuencia que la Administración puede corregir periódicamente los acuerdos contractuales entre sociedades vinculadas, para reflejar las condiciones de mercado; ello a excepción de aquellos casos en los que puede fundarse lo contrario: v.gr. porque hay contratos similares entre empresas independientes; los beneficios realizados por el licenciario están dentro del 20% de los previstos al efectuarse el acuerdo.

No fija la LIS criterios precisos que permitan establecer la regularidad o no del canon, siendo la racionalidad un concepto pobre como para no servir a clarificar el punto en que la contraprestación se convierte en transferencia (ilícita) de beneficios. No obstante, la exigencia de contrato escrito postula, en su caso, la simulación, si el canon en una contrapartida ficticia o no existe nada que lo justifique.

La deducción de los gastos por investigación y desarrollo y los gastos de apoyo a la gestión procederán siempre que se cumplan los requisitos legales; estos pretenden que los gastos en cuestión sean jurídicamente reales y efectivos, o sea, que impliquen, para el que presta el servicio y el prestatario, una obligación bilateral mediante contraprestación.

Es necesario un contrato escrito celebrado, con carácter previo, entre el conjunto vinculado con los derechos y obligaciones recíprocos. No es suficiente, como criterio general, la existencia de un

acuerdo (no contractual) entre las entidades que realizan la operación vinculada. Aquí el fundamento aparece contractual entre partes autónomas capacitadas para contraer su contenido y realizar su objeto, de carácter ex lege. En efecto, el contrato por definición legal debe identificar el proyecto a realizar y que se otorgue al derecho a utilizar los resultados de las actividades de investigación y desarrollo y la naturaleza de los servicios de apoyo a la gestión que se prestan.

Tanto en las actividades de I+D cuanto en los apoyos a la gestión deben incluirse los criterios de distribución de los gastos en los que incurre la entidad que los realiza o presta; criterios en cualquier caso, presididos por la racionalidad.

En las actividades de I+D los criterios de distribución de los gastos entre las sociedades del conjunto vinculado deben corresponderse con el derecho a utilizar los resultados del proyecto por los que participan y contribuyen, mientras que en el soporte de gestión deberán seguirse criterios de continuidad y racionalidad.

2-El contrato de distribución de coste y gastos

El contrato de distribución de los gastos de I+D significa el soporte de los costos reales y de los riesgos entre entidades de un conjunto vinculado y el correlativo derecho, si ocurre, a emplear los resultados que se obtengan por los que contribuyen, cualquiera que sea el porcentaje de la participación. La principal ventaja es que evita la necesidad de fijar el importe del canon por la utilización de intangibles: las partes son titulares de los resultados obtenidos y pueden aplicarlos a su objeto sin que deban pagar canon alguno (Doernberg); por otra parte, financian rápidamente los costos de I+D y, en contrapartida, cada uno de los que participan accede a los resultados ligados a la actividad que desarrolla. (Gouthiere)

Requiere un contrato entre los miembros del conjunto implicados, que sea previo al comienzo de la puesta en marcha del proyecto I+D, repartiendo los costos y riesgos, estableciendo los derechos a los resultados entre los mismos (cifra de negocios, ventas), y su comprobación no puede ser solo en lo que toca a la entidad local, sino a nivel global de grupo y sus relativas contrapartidas.

El reparto del costo es razonable si esta en relación a los resultados de I+D, sean exitosos o no, dirigidos a la utilización en la propia actividad. Pero dejara de serlo si ello no esta proporcionado a los derechos sobre las conclusiones de la I+D, en comparación a los costes y beneficios de los otros participantes.

3-El contrato de servicios de apoyo

Los servicios de apoyo requieren también un contrato escrito previo, especificador de los servicios que se deben prestar y la distribución de gastos conforme a criterios de continuidad y racionalidad.

Los gastos deben significar una ventaja real y efectiva para la entidad prestataria; pero, en la práctica, no es fácil establecer la frontera.

Los servicios pueden ser de asistencia contable, legal, fiscal; asistencia técnica relativa a la concesión de derecho inmaterial o intangible; servicios de marketing, o las prestaciones administrativas que se producen en el interior del grupo. Debe tratarse de un servicio que supone una ventaja directa y próxima a la entidad que la recibe y paga. Por el contrario, no son deducibles aquellos servicios que benefician primero al que los presta la sociedad matriz, antes que al receptor. Los servicios inherentes a la casa central, a los accionistas no son gastos deducibles en la sociedad filial donde se realizan y, en su caso, se pagan.

Aquellos servicios que no significan una ventaja directa e inmediata para el receptor, siendo de interés del prestador –como accionista, inversor o director del grupo vinculado-, escapan en principio a la regla de racionalidad: uso real de los servicios en beneficio de la sociedad receptora y su pago en razón del costo (v.g. la duplicación de servicios, las visitas periódicas de personal de la sociedad matriz; el costo de financiación de la sociedad matriz, etc) Douvier; Coopers & Lybrand”

Las prestaciones de servicios generales que se verifican dentro del conjunto económico pueden significar, también, gastos deducibles para el beneficiario, siempre que se establezca su régimen contractual, identificación de los servicios, costos de su prestación. Asimismo, debe tratarse de servicios que no sirvan a la protección exclusiva del accionista.

No parece razonable, si la actividad es intragrupo, que los management fees incorporen un margen de beneficio para el prestador, puesto que la vinculación existente haría prevenir una transferencia indirecta de utilidades, a menos que no sea un servicio dentro del grupo, sino que lo ejecute una empresa distinta y separada al conjunto de sociedades vinculadas, ya que hará posible que pueda valorarse al servicio o precio de mercado: Lamorlette-Rassat, Strategie fiscal international

En suma, los servicios de apoyo entre sociedades vinculadas son gastos deducibles si responden a una realidad contractual, ventaja directa, y su contraprestación está en relación al uso efectivo de los servicios y su costo real. De este modo quedan excluidos aquellos que no sirvan de apoyo, sino que solo interesan al que los presta o su retribución no responde a criterios racionales, v.g. margen de beneficio por servicios intragrupo”...(7)

SINTESIS DE LOS CONTENIDOS EN LAS GUIAS DE LA OCDE. DIRECTRICES(6)

El crecimiento del rol de las empresas multinacionales en el comercio mundial ha sido enorme y conllevan a cuestiones fiscales cada vez más complejas para ellas y las Administraciones tributarias. Una es la dificultad práctica para ambas de determinar los ingresos y los gastos de una sociedad o de un establecimiento permanente perteneciente a un grupo multinacional que deben ser tenidos en cuenta en una jurisdicción en concreto, donde las operaciones del grupo multinacional están integradas principalmente.

.Por lo tanto, las normas de tributación de esas empresas deben ser estudiadas en un contexto internacional amplio.

Los derechos de imposición de cada país dependen si utilizan un sistema basado en la residencia, en la fuente o en ambos. Para las empresas multinacionales estos criterios utilizados con frecuencia de forma conjunta por lo general consideran a cada empresa del grupo multinacional como una entidad separada, criterio que han elegido los países miembros de la OCDE como el medio más razonable para llegar a resultados equitativos y minimizar el riesgo de no eliminar la doble imposición.

Estos principios de tributación internacional han sido elegidos por los países miembros de la OCDE, porque a su entender aseguran la base imponible apropiada en cada jurisdicción y evitan la doble imposición, reducen los conflictos entre Administraciones Tributarias y promueven el comercio y la inversión internacional.

Lo más difícil es la determinación de los precios de transferencia apropiados a efectos fiscales ya que involucran a mas de una jurisdicción tributaria, implicando que cualquier ajuste a los precios de transferencia en una jurisdicción resulte un ajuste correlativo en otra jurisdicción que si no esta de acuerdo en realizarlo, el grupo tributara dos veces por esta parte de sus beneficios.

Para reducir los riesgos de esa doble imposición la OCDE cree necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar, a efectos fiscales, los precios de transferencia de operaciones transfronterizas.

Las directrices se centran en la aplicación del principio de plena concurrencia para valorar esos precios de transferencia. Analizan también los métodos para valorar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras dentro de una multinacional satisfacen el principio de plena concurrencia; estudian la aplicación práctica de estos métodos.

PRINCIPIO DE PLENA CONCURRENCIA (O DEL OPERADOR INDEPENDIENTE)

Las empresas independientes que negocian entre se encuentran en condiciones comerciales y financieras determinadas por las fuerzas del mercado en su mayoría pero si esas empresas están asociadas las fuerzas externas del mercado no afectan de la misma manera. Los países miembros de la OCDE consideran que se logra un ajuste adecuado, determinando las condiciones de las relaciones comerciales y financieras que se esperarían encontrar entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias similares.

El artículo 9 del Modelo de Convenio fiscal OCDE señala:

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

El principio de plena competencia persigue tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada para ajustar beneficios por referencia a las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en corporaciones comparables. La preocupación se centra en la índole de las negociaciones entre estos partícipes.

Hay varias razones que explican porque los países miembros de la OCDE y otros no miembros han adoptado el principio de plena competencia a saber:

- Ofrece un tratamiento fiscal similar para las empresas multinacionales y las independientes evitando que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad.
- facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas.
- funciona muy eficazmente en la gran mayoría de los casos, por ej. en la compra venta de bienes y de préstamos de dinero. Pero en otros es muy difícil y complicado de aplicar, como grupos involucrados en la producción integrada de bienes altamente especializados, en intangibles exclusivos y/o en la prestación de servicios especializados.
- determina en general niveles óptimos de rentas entre miembros de grupos multinacionales, aceptables para las Administraciones Tributarias, aunque en la práctica no resulte sencillo aplicarlo.

- Refleja la realidad económica de los hechos y las circunstancias particulares de contribuyentes asociados y se adopta como punto de referencia el funcionamiento normal de mercado.

Surgen dificultades prácticas ya que las empresas asociadas pueden involucrarse en operaciones diferentes a las que se enfrentarían empresas independientes. Por ejemplo cuando una compañía independiente no desee vender un bien intangible (v.g. el derecho a explotar los resultados de futuras investigaciones) por un precio determinado, si el beneficio potencial del bien intangible no puede ser estimado y hay otras formas de explotación. En tal caso una empresa independiente puede no querer arriesgar una venta definitiva porque puede ser que el precio no refleje la capacidad del bien intangible para llegar a ser extremadamente rentable. También el propietario de un bien intangible puede ser reticente a entrar en acuerdos de cesión con empresas independientes por temor a que se degrade su valor. Pero estaría dispuesto a ofrecer a empresas asociadas condiciones menos restrictivas en la medida en que se puede controlar más de cerca el uso del bien intangible.

Según la OCDE abandonar este principio supondría renunciar a la fundada base teórica y amenazar el consenso internacional incrementando sustancialmente de esta manera el riesgo que se produzca doble imposición.

Por ello en las directrices se señala que los países de la OCDE mantienen firmemente su apoyo al principio que sea admisible o realista.

• **PRINCIPIO DE PRECIO NORMAL DE MERCADO ABIERTO-ARM'S LENGTH**

La OCDE establece como características:

- **Análisis de la transacción:** debe establecerse respecto a una transacción identificada única, es decir la comparación de condiciones análogas se debe realizar transacción por transacción estrecha/ligadas o se producen de manera continua, situaciones en las cuales se deben evaluar las transacciones en conjunto aplicando los métodos apropiados.
- **La comparabilidad de la transacción:** la operación intragrupo debe presentar características idénticas o análogas a la transacción fuera del grupo.
- **El reconocimiento de las transacciones** igual a como fueron estructuradas legalmente por las partes sin reemplazarla por otra.
- **La característica de mercado abierto:** cualquier precio prudente debe reflejar prácticas comerciales corrientes.

- **Disponibilidad de la información por parte del contribuyente:** el precio debe determinarse en base a datos e información que estén ya disponibles y accesibles para el contribuyente al momento de la transacción.

FACTORES DE COMPARABILIDAD

Ser comparable significa que si hubieren diferencias entre las situaciones analizadas ninguna podría afectar, materialmente, la condición que se examina en la metodología (p.ej. precio o margen) o que bien, pueden efectuarse ajustes razonablemente exactos para eliminar el efecto de tales diferencias. Para establecer el grado de comparabilidad real y luego efectuar ajustes adecuados para establecer valores de mercado, es necesario tener en cuenta los elementos de las transacciones o empresas que podrían afectar las condiciones en las operaciones a precios de mercado abierto. Dichos elementos son:

I-CARACTERISTICAS DE BIENES O SERVICIOS

La semejanza de las características de los bienes o servicios tendrá mayor importancia cuando se comparen los precios de las transacciones controladas y no controladas; tendrá menor importancia cuando se comparen los márgenes de rentabilidad. Según se trate:

- **de transferencia de bienes tangibles:** las características físicas de los bienes, su calidad, confiabilidad, disponibilidad y volumen de oferta
- **de provisión de servicios :** la naturaleza y alcance de los servicios
- **de bienes intangibles:** la forma de la transacción (venta o licencia), el tipo de bien (patente, marca comercial o know-how), la duración, el grado de protección legal y los beneficios anticipados por el uso de los bienes.

II-ANALISIS FUNCIONAL

En la negociación entre dos firmas independientes, la compensación reflejara las actividades y responsabilidades asumidas por cada una de las partes. Entre las funciones consideradas estarán: diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, atención, compra, distribución, comercialización, publicidad, transporte, financiación, control gerencial, servicios postventa, etc. También puede ser útil comparar los activos utilizados (uso de intangibles de valor, ubicación, etc.) y los riesgos asumidos (riesgos comerciales por ej. fluctuaciones en el costo de los insumos, riesgos

financieros como variaciones en el tipo de cambio o la tasa de interés, etc.) . En base a este análisis se determinara el método más adecuado para cada caso.

III-TERMINOS CONTRACTUALES

Entre partes independientes las condiciones contractuales de la operación establecen en forma expresa o tacita la forma en que se distribuirán entre ellas las responsabilidades, riesgos y beneficios. Por lo tanto no debe olvidarse analizar si la conducta de las partes se corresponde con las cláusulas contractuales o por el contrario no se cumplieron o son ficticias.

IV-CIRCUNSTANCIAS COMERCIALES

Los precios de las transacciones pueden variar al actuar las empresas en distintos mercados, aunque se comercialicen los mismos productos o servicios. Por eso es fundamental identificar las circunstancias comerciales que pueden influir en el valor de la operación por ejemplo: ubicación geográfica y dimensión de los mercados, competencia en los mismos, posiciones relativas de los compradores y vendedores, amenazas de servicios y productos sustitutos, el poder adquisitivo del consumidor, el alcance y naturaleza de las regulaciones estatales, los costos de producción y transporte, el tipo de mercado (al por mayor o menor), los niveles de oferta y demanda, etc.

V-ESTRATEGIAS COMERCIALES

Las implementadas por las empresas que forman parte de la operación también deberán ser analizadas para la comparabilidad, como son la innovación y desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la actitud frente al riesgo, etc. Indagar si existen programas de penetración en el mercado o de aumento de participación; si es así podrán estar dispuestas a reducir sus precios o incurrir en mayores costos (de promoción y publicidad, servicios posventa, etc.) que otras firmas que operen en el mismo sector. En este ultimo caso, deberá estudiarse si una entidad no asociada estaría preparada para sacrificar su rentabilidad durante un periodo similar de tiempo en las mismas condiciones competitivas y circunstancias económicas.

METODOS DE CALCULO DE PRECIOS

Se pueden clasificar en:

- 1) tradicionales o no transaccionales:** tratan de encontrar un “comparable” que reúna las mismas condiciones que el bien o transacción bajo estudio. En esta se encuentran:

a- Comparable Uncontrolled o CUP interno y externo

b-Resale Price Method (RPM)

c- Cost Plus Method

2) no tradicionales o alternativos :

a-Ganancias comparables

b- cualquier otro método que analice resultados y no resultados individuales

1-METODOS TRADICIONALES

a-METODO DEL PRECIO NO CONTROLADO COMPARABLE

Es utilizado tanto para bienes como para servicios. Consiste en comparar el precio que se aplica para bienes o servicios que se transfieren en una transacción controlada con el precio que se aplica para bienes o servicios que se transfieren en una transacción no controlada comparable, en circunstancias similares.

Se deben cumplir dos condiciones:

- a) que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las transacciones o entre las empresas contratantes puedan afectar materialmente el precio convenido en un mercado abierto;
- b) que si existen dichas diferencias, se puedan realizar ajustes razonables y confiables que eliminen los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio.

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

VENTAJAS

- Su mayor ventaja es que es el mas aceptado por las legislaciones impositivas mundiales. Como contrapartida, se focaliza la comparación en los productos o servicios negociados y no en las funciones desarrolladas por las partes, por lo que en determinadas situaciones resulta de imposible aplicación(8.)

DESVENTAJAS

- Es inaplicable en el caso de un bien con una formula propia y con una marca que lo identifica a nivel mundial ya que no existen comparables por mas que en el mercado existan productos parecidos(8). A veces porque existe ausencia de datos, porque los precios recogidos no son

comparables o porque no se pueden recoger los datos. Por ejemplo: en los casos de productos semiacabados o en sectores con monopolio, donde los precios comparables están distorsionados(4).

- No es un método, por propia definición, fácil de compatibilizar con los objetivos de las empresas(8).
- Puede demandar en muchos casos costos administrativos adicionales si existieren tantos precios intercompañías como precios a clientes(8).
- Resulta difícil la consecución de información fidedigna de competidores”(8)

METODO DEL PRECIO DE REVENTA

Se toma el precio al cual un producto adquirido a una empresa asociada se revende a una empresa independiente, luego se reduce en un margen bruto apropiado (monto a partir del cual el revendedor intentara cubrir sus gastos de venta y demás gastos operativos y obtener una utilidad adecuada)

Este precio obtenido puede ser considerado de mercado para la primera transferencia de bienes entre las empresas asociadas.

El margen bruto de reventa de la transacción controlada puede determinarse en función del margen bruto que el mismo revendedor obtiene sobre artículos adquiridos y vendidos a compradores independientes en transacciones comparables, o el margen obtenido por una empresa independiente en transacciones comparables, o el margen obtenido por una empresa independiente en transacciones no controladas comparables.

En el caso de distribuidoras el problema es determinar cual es el margen aceptable para ella.

...”El precio de reventa se usa cuando el comprador no añade valor al producto valorando “la función de distribución actuada por el comprador vinculado”(7)

En España no existe jurisprudencia acerca del método.

VENTAJAS

- Es el método más apropiado para las operaciones de reventa de bienes
- El margen es bastante simple de determinar si no existe valor agregado relevante. Por el contrario. Depende menos de las características del producto y más de la comparación de funciones llevadas a cabo por las partes.

- El margen determinado es más preciso si los productos se realizan a corto plazo, de otra forma se vería afectado por otros factores como cambios en el mercado, costos, etc.

DESVENTAJAS

- Es mucho más dificultoso si antes de la reventa los bienes sufren algún tipo de proceso adicional.

COMPARACION CON EL DEL PRECIO NO CONTROLADO COMPARABLE

- Necesita menos ajustes frente a diferencias en las características del producto dado que pequeñas diferencias entre los artículos comparados no tienden a producir un efecto tan sustancial sobre los márgenes de utilidad como los que producen sobre el precio. Sin embargo, los bienes transferidos deben seguir siendo comparados con los que se transfieren en la transacción no controlada. Puede resultar mejor darle mas peso a otras características de la comparabilidad (funciones, circunstancias económicas, etc.), cuando el margen de utilidad se relaciona básicamente con aquellas otras características y solo en forma secundaria con el producto que se transfiere en particular. Esta circunstancia se presentara cuando el margen de utilidad se determine en relación a una empresa asociada que no ha utilizado activos relativamente únicos para agregar un valor significativo al articulo vendido.
- Cuando el margen bruto que se utiliza es el de una empresa independiente en una transacción comparable, se puede ver afectada la confiabilidad del método si existen diferencias sustanciales en el modo en que las empresas asociadas y las empresas independientes operan. Tales diferencias podrían ser las que afectan el nivel de costos tenidos en cuenta (por ej. por distintos niveles de mantenimiento de inventarios), que producirían un impacto en los beneficios de una empresa pero que no afectarían el precio al que esta compra o vende sus productos o servicios en el mercado abierto.
- El nivel de actividades realizadas por el revendedor es importante. Así este puede variar ampliamente desde simples servicios como el de envío cuando el revendedor asume el riesgo total de la propiedad, junto con la responsabilidad y los riesgos que forman parte de la publicidad, comercialización, distribución y garantía de las mercaderías, de financiación y otros servicios relacionados. Se considerara, a fin de ajustar el margen calculado, si la empresa revendedora tiene el derecho exclusivo para revender las mercaderías. Este tipo de acuerdos

puede alterar el margen, variando su magnitud del alcance geográfico del acuerdo y a la existencia y relativa competitividad de mercaderías de reemplazo.

METODO DE COSTO MAS MARGEN

Se parte del costo asumido por la empresa proveedora de la mercadería (o servicios) en una transacción controlada en la cual transfiere bienes o servicios a un comprador vinculado. A este costo se agrega un apropiado margen sobre costos a fin de obtener una utilidad adecuada de acuerdo con las funciones realizadas y las condiciones de mercado. Este valor puede ser considerado un precio de mercado abierto.

El porcentaje de incremento aplicable se determina tomando el obtenido por la misma empresa vendedora en una operación no controlada comparable o el ganado por una empresa independiente en una transacción de similares características.

Para la comparación de las transacciones, deben tenerse presentes las circunstancias que pueden influir en la fijación de un margen adecuado como son las economías de escala, estructuras de costos, etc. Los costos que serán la base sobre la cual se aplicara el margen adicional, pueden tomarse los costos históricos directos e indirectos de producción, o incluirse los gastos de administración y ventas.

...”El cost-plus se considera apropiado en aquellas situaciones en las que, en la ausencia de comparación en el mercado, la actividad del comprador va mas allá de la mera distribución comercial”...(9)

VENTAJAS

- Al igual que en el caso del método del precio de reventa, se necesitan menos ajustes para explicar diferencias de producto que en el precio de mercado no controlado, pudiendo ser conveniente darle importancia a otros factores de comparabilidad, que pudieran tener un efecto más significativo sobre el margen de incremento del costo que el que tienen sobre el precio.
- Se aplican tanto a bienes como a servicios e industrias con transferencias de productos semielaborados que no tienen un mercado exterior de venta; en prestación de servicios y muy utilizado en los convenios de compra-venta a largo plazo
- Es el mas apropiado para valorar bienes tangibles
- Es menos dependiente de las características de los bienes y se basa principalmente en las funciones de las partes en las operaciones

DESVENTAJAS

- Es difícil la determinación de costos, pero el margen que se adiciona en la fórmula es más fácil de determinar en función de los objetivos empresariales
- No es de fácil aplicación cuando el productor toma riesgos significativos

MÉTODOS ALTERNATIVOS

La OCDE afirma que los métodos tradicionales se condicionan más con el principio del precio normal de mercado abierto, pero reconoce que se pueden presentar dificultades que imposibiliten su aplicación, proponiendo otros métodos sustitutos. Ellos toman en cuenta los beneficios que surgen de las transacciones realizadas entre empresas asociadas, asignándolos de una determinada forma a cada una de las partes conexas involucradas.

No existe jurisprudencia en España sobre estos métodos. Tampoco es obligatorio llevar contabilidad de costos ni se aplican sanciones por distinta valoración.

MÉTODO DE DIVISIÓN DE BENEFICIOS

Consiste en la atribución del beneficio obtenido de una transacción, una serie de transacciones o una clase de negocio, entre las distintas unidades de una empresa multinacional, de acuerdo a ciertos factores (gastos, activos fijos, cifra de negocios, empleados, etc.), que reflejan equitativamente la contribución individual de cada una al beneficio acumulado.

...”Pretende repartir el beneficio derivado de las transacciones efectuadas entre empresas asociadas, primero identificándolo y después asignándolo a cada una de las partes intervinientes, en términos comparables a los que se hubieran producido entre empresas independientes”...(9)

Hay operaciones estrechamente interrelacionadas que no pueden ser medidas considerando bases separadas. Así, empresas independientes podrían establecer un tipo de sociedad y acordar la división de los beneficios. No existe una fórmula para la distribución de beneficios, ya que se selecciona tras un análisis funcional completo de la empresa multinacional, tomando en cuenta los hechos y circunstancias específicas de cada operación, las funciones realizadas, los riesgos y responsabilidades incurridos por cada unidad empresarial.

Esta metodología admite dos variantes:

- 1) **la división global de beneficios:** se toma la utilidad total de ambas empresas y se la divide de acuerdo a la contribución que realiza cada una

- 2) **la división residual de los beneficios:** se asigna primero una rentabilidad mínima a cada una de las entidades participantes y el remanente de acuerdo a las funciones desempeñadas por cada empresa.

Es apropiado cuando no existen operaciones/bienes comparables

Se usa como ultima alternativa ya que no existe experiencia en su aplicación

METODO DEL MARGEN NETO DE TRANSACCION

Analiza el margen de utilidad neto correspondiente a una base apropiada (costos, ventas, activos, etc.), que un contribuyente obtiene de una transacción controlada. El margen neto, en teoría debería establecerse tomando como base el margen neto que obtiene el mismo contribuyente en transacciones no controladas comparables. Cuando esto no sea posible, puede servir como orientación el margen que una empresa independiente podría haber obtenido en transacciones comparables. Se necesita un análisis funcional de la empresa asociada, y en el ultimo caso, de la empresa independiente para determinar si las transacciones son comparables.

...”Es la determinación del beneficio realizado por la empresa, en porcentaje, con referencia al capital, con prescindencia del costo de producción o a las ventas”...

Una dificultad importante que presenta el método, es que requiere información acerca de transacciones no controladas que pueden no estar disponibles al momento en que se realizan transacciones controladas.

La OCDE se ha basado tradicionalmente en el precio de mercado (arm's length principle) y no acepta ningún enfoque diferente. Incluso el método más reciente de la distribución de beneficios inspirado en la legislación de EEUU también sigue este principio que esta recogido del art 9 del Modelo de Convenio

La forma de efectuar la corrección es mediante los denominados ajustes correlativos.

La OCDE admite la posibilidad de ajustes secundarios, en la medida que la legislación interna lo permita, por ej., cuando se estén transfiriendo reservas o ventajas patrimoniales de manera encubierta entre dos empresas. En Francia y Alemania estos están previstos.

SINTESIS DEL INFORME DE 1979 DE LA OCDE (10)

El contenido del Informe no tiene carácter obligatorio para los Miembros de la organización pero representan un conjunto de criterios que han sido aceptados por dichos E.

- 1- el principio arm's length es el enfoque apropiado que se adoptara para determinar las utilidades de empresas vinculadas con fines impositivos
- 2- los problemas sobre precios de transferencia no debieran verse confundida con la consideración de los problemas de fraude impositivo o elusión tributaria aun cuando las políticas de esos precios sean utilizadas con esas intenciones
- 3- el propósito del Informe es doble: permitir que se protejan los intereses de las autoridades tributarias nacionales e impedir la doble imposición sobre las empresas involucradas
- 4- el método ideal es el del precio comparable no controlado pero si no hay prueba útil los métodos de costo plus o del precio de reventa son aceptables
- 5- No se excluyen otros métodos, pero con respecto a ellos el informe es vago y negativo: el de utilidades divididas es necesariamente arbitrario; la comparacion de utilidades es solo una indicacion para posteriores investigaciones; el de ganancia sobre el capital invertido presenta dificultades; las expectativas de un beneficio neto son muy imprecisas. Estos métodos pueden ser usados como doble control (comparación de utilidades), o como una solución en negociaciones bilaterales entre países (utilidades-divididas)
- 6- Los métodos globales y los basados sobre fórmulas para la asignación de utilidades a las entidades afiliadas no son respaldados, ya que son incompatibles con los artículos 7 y 9 del modelo de tratado, son métodos arbitrarios, desatienden las condiciones de mercado, ignoran la asignación de recursos hecha por los propios gerentes, no tienen presente una razonable relación con los hechos económicos y conllevan el riesgo de la doble imposición.
- 7- Conviene siempre comenzar con un análisis funcional de las responsabilidades, riesgos y funciones reales
- 8- El enfoque del informe es reconocer la operación verdadera y no sustituirla por otra
- 9- Las políticas de precios de transferencia pueden estar orientadas al mercado con la finalidad de un regateo entre el grupo determinándose un precio difícil de distinguir de un precio arm's length

..."El informe recoge los problemas principales planteados en la valoración y fijación de precios de transferencia.:

- procedimientos para valorar este tipo de operaciones
- formas de evitar el desplazamiento de beneficios del país de la fuente al de residencia del inversor o a un tercer país

- maneras de evitar situaciones de doble imposición internacional en los casos de ajuste unilateral de los precios
- las formas de resolver los problemas de seguridad jurídica para las empresas vinculadas afectadas, cuando no existe una regla de valoración única y por ello se generan dudas acerca de la valoración que debe atribuirse”...(1)

INFORME DE 1984

Con respecto a la imputación de costos de administración y de servicios centrales contiene:

- 1- una definición de los costos de los accionistas que no pueden ser asignados a las subsidiarias
- 2- una descripción de los métodos directos e indirectos de asignación de costos
- 3- orientación para incluir un margen de utilidad cuando se utilizan métodos basados sobre los costos

Los precios de transferencia en el inicio del siglo XXI- Oficina internacional de documentación fiscal. IBFD- Países Bajos.De la conferencia técnica del CIAT- Porto-Portugal-9/99

Desde la adopción del Reglamento de los Estados Unidos en 1994 y las Directrices de la OCDE en 1995 muchos países introdujeron nuevas leyes o reglamentos. Se comentaran las principales características de algunos países, salvo Argentina y Brasil ya que se ha hecho un análisis en particular.

AUSTRALIA

Decisión sobre Tributación TR 97/20

- 1- introduce cinco métodos, incluyendo el de división de utilidades y TNMM en el mismo nivel y permite “métodos indirectos” que incluye la distribución mediante formula como soluciones de ultimo recurso
- 2- se refiere a la evaluación de la naturaleza de arm’s length desde un punto de vista externo (comparabilidad), una visión de proceso y de desempeño (utilidad que podría haberse esperado)
 - 1- escala de “arm’s length
 - 2- se refiere a los resultados del “sentido del negocio”
 - 3- secretos comparables usados”
- 4- decisión sobre Cobro por Servicios Prestados a partes vinculadas del 20-1-99

AUSTRIA

Las Directrices traducidas de la OCDE sirven de reglamento

CANADA

Sigue las Directrices de la OCDE con respecto a métodos

- 1- preferencia por tres métodos: los de distribución de utilidades y TNMM de ultimo recurso
- 2- fuertes requerimientos de documentación y sanciones
- 3- uso de secretos comparables no excluidos

CHILE

Ley N 19506 del 30-7-97 que modifica la Ley de impuesto sobre la renta, artículo 38 y Decisión Nro 3 del 6-1-98

- 1- concepto más amplio de empresas vinculadas
- 2- se siguen Directrices de la OCDE
- 3- si las cuentas son inadecuadas las autoridades tributarias pueden aplicar el método proporcional

CHINA (RPC)

Reglamento 1998 N59 del 23-4-98

- 1- amplia definición de empresas vinculadas
- 2- métodos transaccionales tienen prioridad por ej.CPM
- 3- se introdujeron los APAs

DINAMARCA

Nueva legislación publicada el 25-2-98

- 1- el contribuyente debe proveer documentación sobre transacciones controladas

COREA

Aviso NTA N1996-40 del 7-11-96

- 1-sigue las Directrices OCDE: los metodos transaccionales tienen prioridad sobre otros metodos

MEXICO

Artículos 64-A, 65 Ley de Impuesto sobre la Renta (“LIR”)

6 métodos (2 versiones de distribución de utilidades) al mismo nivel

- 1- escala de “arm’s length” consecuente con OCDE
- 2- uso de comparables secretos permitidos

NUEVA ZELANDIA

Lineamientos del 30-10-97

- 1- 5 métodos al mismo nivel incluyendo CPM (TNMM permitido como alternativa al CPM)
- 2- regla del mejor método
- 3- escala de “arm’s length” consecuente con OCDE
- 4- carga de la prueba de que ha determinado el mejor método que se puede aplicar al contribuyente
- 5- Enfoque flexible; no precptuado, reglamento exhaustivo; referencia a las Directrices de la OCDE, a las australianas y el reglamento de USA
- 6- sin requerimientos formales de documentación pero condición razonable de cuidado (sanción)

POLONIA

Lineamientos del 29-4-96; IRS modificado, vigente a partir del 1-1-97 y Decreto de 1997 que siguen las directrices de la OCDE.

RUSIA

Primera Parte del Código Tributario de la Federación Rusa, artículo 40, desde 1-1-99

- 1- se aplica a todos los contribuyentes, al comercio de permuta y en situaciones en que los precios oscilan en mas del 30% en un corto periodo de tiempo
- 2- métodos de precio de mercado, de reventa y de costo plus sin orden de prioridad

REINO UNIDO

Ley de Finanzas de 1998, Anexo 28AA

- 1- nueva disposición sobre “arm’s length” basada en el art.9 OCDE, pero con formula mas amplia
- 2- directrices de la OCDE incorporadas en la legislación
- 3- ajuste solo si es ventaja tributaria para el R.U
- 4- no hay requerimientos específicos sobre documentación hay sanciones
- 5- se introducirán los APAs

DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (10)

Las Directrices reconocen que las comparaciones entre sociedades no vinculadas a veces es muy difícil, como los casos de la producción integrada de bienes altamente especializados, con patentes únicas, otros intangibles y con formas particulares de servicio. Además la falta de buen material para tomar de referencia es otro inconveniente. Y ciertas transacciones nunca se realizan entre empresas independientes.

Cuando se utilizan comparables secretos, como en Canadá, Japón y México que las obtienen las auditorías de las administraciones tributarias, son utilizadas para verificar los precios de transferencia sin revelar su fuente. Por lo tanto los contribuyentes no pueden defenderse. En Alemania el Tribunal Tributario Regional decidió que el uso de comparables secretos viola los derechos de los contribuyentes y del secreto tributario.

En un procedimiento de acuerdo mutuo las autoridades del otro país pueden no estar preparadas para acordar un ajuste si no se dan pruebas claras de comparables.

También conlleva una gran carga administrativa por el papel esencial de los comparables en los reglamentos de un creciente número de países, no solo para las empresas sino para las Administraciones ya que se requiere gran número de auditores especializados. En algunos países se crearon agencias especializadas para no correr el riesgo de perder ingresos que pasarían a las arcas de países que si contaran con tales auditores.

Un serio problema es en el comercio de 24 horas dentro de los grupos financieros. Hay un informe de la OCDE en el 98 donde relata que son causados por la diversidad de ubicaciones donde son realizadas las funciones de las transacciones, por ejemplo, la estructuración y venta del producto en Nueva York y su contabilidad y control en Tokio.

Otra inquietud se presenta con la atribución del resultado de esas operaciones financieras al estar involucrados grupos de varios países. En Japón y Usa se aplica el enfoque “todo o nada”, significa que si hay actividad adecuada en relación con cierta transacción el resultado completo se aplica al establecimiento permanente o casa matriz, según sea. El mismo informe indica que este enfoque puede estar en conflicto con “arm’s length” y derivar en doble tributación.

Otro aspecto es que la OCDE no respalda el uso de la asignación mediante fórmula ya que entra en conflicto con los artículos 7 y 9 del Modelo de la OCDE. Además no cuenta con el consenso y coordinación internacional

SOLUCIONES POSIBLES PARA LOS PROBLEMAS (10)

- **ELIMINAR LA REGLA DEL MEJOR METODO:** Ya que significa una gran carga administrativa para los contribuyentes al tener que recopilar datos externos bajo todos los métodos posibles. Debería seleccionarse un método que se referencia con la estructura del grupo y satisfaga los aspectos de contabilidad gerencial y comercial dentro de la legislación tributaria
- **REVISAR LOS METODOS DE ASIGNACION MEDIANTE FORMULAS:** de acuerdo a lo comentado ut supra, no cuenta con apoyo de la OCDE ni tiene consenso internacional
- **UTILIZAR EN LA MEDIDA DE LO POSIBLE EL “ARM’S LENGTH”**
- **UTILIZAR “DISTRIBUCION DE UTILIDAD”:** ya que la información esta disponible dentro del grupo en cuestión y no conlleva a una dificultosa búsqueda de comparables

ADVANCE PRICING AGREEMENTS (APA) (6-7)

Las normas impositivas de ajuste a los precios de transferencia pueden provenir tanto de la ley o de los reglamentos internos de un país (normas con rango positivo), como de meras interpretaciones que los Fiscos o los contribuyentes, según el caso, pueden llevar a cabo acerca de los valores de referencia mas adecuados para atribuir a los precios de transferencia. En ciertos casos, puede recurrirse a soluciones transaccionales, llamados APA (acuerdos anticipados de precios) que se tratan mas adelante. Existen también los llamados refugios seguros, a través de los cuales los Fiscos fijan anticipadamente precios de transferencia para un numero de rubros (como en Brasil)

Los APA fueron introducidos en la legislación de EEUU en 1991 constituyendo acuerdos que vinculan legalmente a las autoridades fiscales con una determinada compañía, estableciendo la metodología y parámetros aplicados en la determinación de precios de transferencia. Pueden ser unilaterales o bilaterales y acordados entre fiscos de diferentes países.

Los acuerdos constituyen una medida defensiva por parte de los contribuyentes ante una eventual impugnación por parte del fisco de la política adoptada en materia de precios. Su aspecto negativo, es que una vez signados estos acuerdos son de cumplimiento estricto, lo que quita flexibilidad para la toma de decisiones frente a los eventuales cambios que se pueden producir.

...” El APA es un acuerdo entre la Administración y el contribuyente para aplicar, con carácter previo, una metodología de precios de transferencia respecto a determinadas operaciones entre el sujeto pasivo y una entidad o persona vinculada. El acuerdo previo fija los métodos de calculo, elementos comparables, correcciones y los fundamentos respecto a la evolución de dichos precios de

transferencia durante un periodo determinada. El objetivo (s/Douvier) es completar las practicas tradicionales administrativas, judiciales y convencionales de disciplina de las dificultades que implican los precios de transferencia.”...(10)

El procedimiento en los EEUU, se inicia con una propuesta del contribuyente sobre la metodología que pretende utilizar aportando información sobre sus actividades, con apoyo en documentación financiera y fiscal; un analisis de la situacion del contribuyente, de su competencia, del sector al que pertenece, exhibiendo los precios que se practican y tasas de beneficios.

El acuerdo se aplica al periodo pactado, si no cambian ciertas circunstancias de hecho criticas: volumen de ventas, crecimiento del sector, numero de competidores de lo contrario, la Administración puede realizar ajustes compensatorios. No obstante el volumen de información del que la Administración puede disponer del contribuyente, el APA, ofrece certidumbre previa sobre los precios de transferencia, inmunidad sancionatoria y reduce el riesgo de doble imposición. (Doernberg)

Comprende tanto la transferencia de bienes materiales e inmateriales, la distribución de costos de investigación y desarrollo y apoyo a la gestión.

Supone la institución de un acuerdo bilateral entre la Administración y el contribuyente sobre el valor de mercado o el modo de establecerlo; que significa vincularse ambas partes al resultado y declarar firme durante un periodo de tiempo su eficacia, salvo que se produzcan variaciones esenciales que alteren las circunstancias.

Comparte junto al contribuyente el valor/precio atribuido a la transacción, que será común, de mercado, por virtud del acuerdo

La Administración no puede rectificar por si su adhesión ni el contribuyente tiene legitimidad para revocar la propuesta aceptada.

La propuesta del particular para valorar las operaciones vinculadas, con carácter previo a su realización, no da lugar sino a una solicitud, mas o menos fundada en el valor de mercado del solicitante, para su aprobación administrativa, que no-aceptación de la propuesta. Es decir, no hay propuesta a discutir que se puede o no aceptar sino una solicitud previa a la Administración para que apruebe el valor normal de mercado aplicado en la operación vinculada. La aprobación es un acto de comprobación de valor, dotado de las características propias de la autotutela administrativa: ejecutivo e irrevisable por el propio decidente, salvo causa expresa de cambio de las condiciones que lo fundaron.

La aprobación administrativa es eficaz con respecto a las operaciones que estima. La única ventaja apreciable es que el contribuyente adquiere un valor comprobado durante tres ejercicios impositivos, si acepta someterse ya no el suyo, sino al valor de mercado creado por la Administración.

La propuesta puede refutarse por silencio; la solicitud puede decaer por silencio-rechazo.

La aprobación o el rechazo son expresión discrecional del sujeto público que, en ningún acto del procedimiento se aviene al marco de la Pals compitió con el particular para la creación compartida de valor. En suma, la ley no permite configurar conceptualmente un marco de relaciones jurídicas cuyo eje es el acuerdo previo del precio de transferencia en el conjunto vinculado. A lo sumo, se regula un procedimiento en la actuación de comprobación basada en la solicitud previa del particular. El valor administrativo que será el resultado prevalece en todo el procedimiento y el particular está sometido a la supremacía de la Administración.

La ley de precios de transferencia que está promulgada en Chile desde 1998 permite a los gobiernos retasar el valor de venta de un presumiendo que la matriz debió enajenar a un precio similar al que correspondería al de una transacción con una empresa no relacionada. Espinosa destaca que el análisis siempre es comparado. Existen pactos con Canadá y México en los que se incorpora una norma que permite hacer los ajustes correlativos para evitar la doble tributación.

Normativa: en el art.38 de la Ley de Impuesto a la Renta se agrega en cuatro incisos la definición de precios de transferencia, y normativa que regirá estos valores. Entre los puntos más importantes del inc.1 se menciona que “ cuando los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra agencia o empresa relacionada de la casa matriz no se ajusten a los valores que por operaciones similares se cobren entre estados independientes, la Dirección Regional podrá impugnarlos fundada/ tomando como base de referencia para dichos precios una rentabilidad razonable a las características de la operación o bien los costos de producción mas un margen razonable de utilidad. El inc.2 agrega: en el caso que la agencia no realice igual tipo de operaciones con valores que en el mercado internacional tengan los productos o servicios respectivos.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA. SITUACION ACTUAL EN ARGENTINA(3-4)

A través de los recientes avances de su legislación impositiva, el sistema tributario argentino se ha sumergido en la problemática de los precios de transferencia, que ha sido objeto de tratamiento de las legislaciones comparadas a lo largo de las décadas de los '80 y de los '90. Los recientes avances de la legislación impositiva de la República Argentina en materia del tratamiento que cabe acordar a los precios de transferencia ("Transfer Pricing") han sido suficientemente significativos en lo

concerniente tanto a las nuevas obligaciones sustanciales y formales que se asignan a los contribuyentes como en los nuevos conceptos aplicables al tema, los cuales constituyen un novedoso aspecto en relación con las normas existentes con anterioridad.

Las modificaciones legales fueron introducidas a fines de 1998 por la ley 25063 (BO: 30/12/1998), con las consiguientes normas reglamentarias producidas mediante el decreto 485/99 (BO: 12/5/1999) y, asimismo, las normas de interpretación y aplicación que estableció la resolución general (AFIP) 702/99 (BO: 15/10/1999), modificadas parcialmente y complementado con la sanción de la ley 25239 (BO: 31/12/1999) a fines del año 1999. El 29-10-2001 se dicta la RC.1122 que anula a la 702/99.

La introducción de un régimen sistemático para el tratamiento de las cuestiones sobre precios de transferencia en Argentina a partir del año 1998 constituye un avance de la legislación tributaria en el mismo sentido que lo que vienen realizando al respecto los países económicamente desarrollados. De esta manera se pretende otorgar certidumbre a las relaciones entre Fisco y contribuyentes para la utilización de valores justos para las transacciones y la solución de posibles controversias.

Las nuevas normas obligan ahora a los propios contribuyentes a practicar dichos ajustes y a mantener adecuado respaldo documental de sus operaciones y criterios. Se logra así un marco regulatorio mucho más preciso y amplio, obligando al Fisco y a los contribuyentes a realizar considerables esfuerzos para controlar o sustentar, respectivamente, los precios utilizados, y a efectuar los ajustes pertinentes en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

Cabe señalar que a la fecha, en cuanto a las modificaciones de 1999, no hay jurisprudencia y en los casos de inspecciones impositivas no se expidieron sobre el tema.

NORMAS LEGALES Y REGLAMENTARIAS APLICABLES

El régimen global de precios de transferencia fue introducido mediante la ley 25063, con vigencia a partir del 31 de diciembre de 1998. El decreto reglamentario (modificado a este respecto mediante el D. 485/89) de la ley del impuesto a las ganancias complementó estas normas y la resolución general (AFIP) 702 estableció mecanismos específicos de determinación de los ajustes, aspectos de documentación e información a ser contemplados y el aplicativo informático que los contribuyentes deben presentar a este respecto en carácter de declaración jurada.

Sin embargo, dicha normativa resultaba incompleta e insuficiente para un adecuado funcionamiento del régimen(7). Por ello, posteriormente la ley 25239 reglamentada por Dto.1037 del 9-11-2000

perfeccionó el mismo corrigiendo errores y omisiones de la norma anterior, y reformulando la normativa de manera de lograr mayor certidumbre interpretativa.

Antes del cierre de este trabajo se publicó la Resolución General 1122 del 29-10-2001, sustituyendo a las RG.702 y 1007, que en sus Considerando reza: "...resulta necesario establecer precisiones acerca de las formalidades, requisitos y demás condiciones que los sujetos alcanzados deberán observar a efectos de demostrar la correcta determinación de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos en transacciones realizadas entre partes vinculadas o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países de baja o nula tributación, así como los precios fijados en operaciones de exportación e importación e bienes entre partes independientes."

ASPECTOS GENERALES DEL REGIMEN

- alcanza a la totalidad de las transacciones celebradas entre empresas del país y a las personas o empresas del exterior vinculadas a aquéllas.
- el concepto de vinculación aplicable a estos efectos está expresamente delineado en las normas aplicables y excede al tradicional concepto de vinculación por control, ya sea por propiedad del capital, de los derechos políticos o de la dirección de la empresa.
- se eliminó de la ley el tratamiento impositivo basado en los principios que regulan el aporte de capital y la utilidad
- la obligatoriedad de realizar ajustes a los precios de transferencia surge expresamente de la norma legal.
- el ámbito de aplicación de las obligaciones se extiende, en ciertos casos, más allá de las transacciones entre empresas vinculadas, para alcanzar a operaciones con terceros no vinculados: operaciones de comercio exterior y con "tax havens" (enuncia los países la reglamentación).
- obligación de obtener, de mantener documentación probatoria y de presentar información a la Autoridad de Aplicación.

AMBITO DE APLICACION DEL REGIMEN

1) Operaciones de comercio exterior (exportación e importación).

2) Operaciones financieras, con activos intangibles (marcas, patentes, derechos de propiedad intelectual, etc.), asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, transferencia de tecnología o "know how", distribución de costos indirectos entre subsidiarias de distintos países, servicios de administración, contabilidad, "management", técnicos, etc.

3) Operaciones con personas o empresas de "tax havens" (paraísos fiscales), vinculadas o no.

4) Operaciones entre establecimientos estables en el exterior de sociedades del país o entre aquellos y éstas.

OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

Regido básicamente por los artículos 14 y 15 de la ley.

1. Para empresas independientes: rige el artículo 8º; los ajustes con los precios mayoristas en origen o destino se realizan en base a sus normas, salvo que éstos no fueran públicos o notorios, o existieran dudas acerca de su comparabilidad con la mercadería en cuestión u otras razones que dificulten la comparación. Existe la posibilidad de tener que aplicar los criterios para determinar ajustes a los precios de transferencia (art.15) a estas situaciones en las cuales las empresas involucradas en la transacción no revisten ninguna clase de vinculación entre sí.

2. Para empresas vinculadas: rige la norma general de precios de transferencia entre empresas vinculadas (art. 14, cuarto párrafo), que establece en general -para cualquier tipo de transacción entre compañías vinculadas- que cuando "las prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15 (precios de transferencia)". Esto debe interpretarse en el sentido de que -tratándose de exportaciones o importaciones entre empresas vinculadas- la utilización de los precios mayoristas en origen o destino, resulta sustituida por la aplicación primaria de los métodos de precios de transferencia establecidos por la ley. Esto no implica, sin embargo, que por la aplicación del método más apropiado no corresponda igualmente computar dichos precios mayoristas en base al criterio de precio comparable entre empresas independientes

CRITERIO GENERAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El régimen general abarca todas las otras cuestiones relativas a los precios de transferencia entre empresas vinculadas que no representan la transferencia de activos físicos.

Los ajustes son valores de referencia, criterio utilizado por la mayoría de los países que adoptaron regímenes sobre precios de transferencia.

El art. 14, tercer párrafo se refiere a "las transacciones entre un establecimiento estable a que alude el inciso b) del artículo 69 (sucursales, representaciones permanentes, etc.) o una sociedad o un fideicomiso comprendido en los incisos a) (sociedades de capital, SRL, entidades y asociaciones, etc.) y b) (otras sociedades de personas y empresas unipersonales), y en el inciso agregado a continuación del inciso d) (fideicomisos en los que el fiduciante coincide con el beneficiario: sujetos del impuesto) del artículo 49, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior". Es decir, se elimina de la norma el concepto de "empresa local de capital extranjero", siendo en cambio aplicable la misma a los sujetos expresamente mencionados.

Esta es la norma legal de la cual surge la obligación para todos los contribuyentes alcanzados por el régimen fiscal de precios de transferencia de realizar los ajustes que correspondan para adaptar los precios convenidos para las transacciones a los valores de referencia, determinados según lo que la ley establece, al disponerse que:

* Artículo 14, tercer párrafo, "in fine": Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15...".

MARCAS Y PATENTES DE INVENCION

La nueva norma establece una excepción para los casos previstos en el inciso m) del artículo 88 de la ley: "retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación". Debe interpretarse de esta excepción, entonces, que las transacciones entre los sujetos mencionados (empresas vinculadas no necesariamente controlantes, como ocurría anteriormente) referidas a explotación de marcas y patentes -en la medida en que sus montos excedan el límite para su deducibilidad (actualmente, el 80% de dichos montos)- no serán consideradas como celebradas entre partes independientes, aun cuando se ajustaren a prácticas normales de mercado, debiéndose aplicar en todos los casos los procedimientos y criterios de precios de transferencia (art. 15).

Por lo tanto en el caso de marcas y patentes, hasta los montos que encuadren en el límite del 80% , rige la presunción legal de que se consideran transacciones celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajustan a las prácticas normales del mercado.

En cambio, para el caso de las sumas abonadas por marcas y patentes que excedan dicho límite, la presunción es que no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. Surgen aquí algunas dudas interpretativas acerca de la consecuencia de esta presunción, dada una deficiente redacción de la misma. La intención de esta norma, respecto del tratamiento a aplicar a dichos excedentes, parecería ser en principio la impugnación directa de estos excedentes, sin admitir prueba en contrario, aun cuando el contribuyente pudiera probar que los montos totales se ajustan a principios "arm's length". Esto, por cuanto el legislador ha entendido que la limitación arbitraria de carácter cuantitativo, que establecen las normas para estos conceptos, prevalece por sobre el criterio de valores normales de mercado que se utilizan a los efectos de los precios de transferencia para conceptos de otra naturaleza. Esta aparente intención resultaría coherente y simétrica con el efecto que produce la norma del artículo 93, inciso a), apartado 2), de la ley al establecer que la retención con carácter de pago único y definitivo del gravamen sobre pagos al exterior por estos conceptos se realizará sobre una renta neta de fuente argentina equivalente al 80% del monto de los pagos.

Sin embargo, el propio artículo 14, tercer párrafo, "in fine", establece en forma general que en los casos en los que las prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado (tal como en el caso presume la ley), "las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15".

En base a esto, entendemos que las normas en vigor dan lugar a la posibilidad de una prueba en contrario basada en valores de mercado, la cual es disparada por la aplicabilidad de los mecanismos para ajustes de los precios de transferencia (art. 15). Esto permitiría, en nuestra opinión, habilitar la deducción del total de las sumas pagadas en concepto de marcas y patentes si el método más apropiado conduce a ello, aun cuando se afectara esa pretendida simetría con la norma sobre retenciones, la cual resulta en realidad de aplicación a otros efectos no relacionados con el concepto de precios de transferencia.

CAMBIO EN EL MECANISMO DE AJUSTE DE LAS DIFERENCIAS

El concepto de aporte y utilidad ha sido eliminado para ser sustituido por el concepto de ajustes de los precios de transferencia, realizando un ajuste al balance impositivo de la empresa local, no se prevé para ningún caso el pago del 35% de impuesto sobre los ajustes por precios de transferencia sino su incidencia directa en la determinación del resultado impositivo del período fiscal.

ENTIDADES FINANCIERAS

La ley establece la aplicabilidad de los criterios de precios de transferencia a las entidades financieras que operen en el país por las cantidades pagadas o acreditadas a su casa matriz, cofilial o cosucursal, u otras entidades o sociedades vinculadas del exterior, por intereses, comisiones y cualquier otro pago o acreditación originados en transacciones con las mismas "cuando los montos no se ajusten a los que hubieran convenido entidades independientes de acuerdo con las prácticas normales de mercado". La norma autoriza adecuadamente a la AFIP a requerir la información al BCRA que considere necesaria a los efectos de verificar estas operaciones.

FACULTAD GENERAL DE LA AFIP

Se establece que en los casos que "por la clase de operaciones o por las modalidades de organización de las empresas no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina", la AFIP estará facultada para determinar la utilidad mediante promedios, índices y coeficientes en base a empresas independientes dedicadas a similares actividades, para transacciones entre empresas vinculadas como no vinculadas.

OPERACIONES CON "TAX HAVENS" (PARAISOS FISCALES)

Constituye una excepción al régimen general de precios de transferencia exterior, ya que si pertenecen a jurisdicciones de baja o nula fiscalidad ("tax havens") el régimen rige aún cuando no existiera ninguna clase de vinculación entre las partes.

Los sujetos locales que realicen operaciones con personas de dichas jurisdicciones estarán obligados a los procedimientos establecidos por la ley para los precios de transferencia, y no sujetos a cualquier otro medio de prueba, a los fines de determinar si existirán o no ajustes a los precios pactados para dichas transacciones.

DECLARACION JURADA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Por ley la AFIP podrá "requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos". Esto, en su caso para "la realización de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre Fiscos".

La RG.1122 del 29-10-01 obliga a presentar:

- declaraciones juradas semestrales
- declaración jurada anual complementaria
- un informe firmado por el contribuyente y contador público independiente consignando:
 - 1- actividades y funciones desarrolladas,
 - 2- riesgos asumidos y activos utilizados
 - 3- detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el análisis de los precios de transferencia
 - 4- detalle y cuantificación de las transacciones realizadas
 - 5- identificación de los sujetos del exterior
 - 6- método utilizado para la justificación de los precios de transferencia indicando las razones, fundamentos por los que se consideró el mejor método e identificación de cada uno de los comparables seleccionados indicando la fuente y cuales fueron rechazados
 - 7- detalle, cuantificación y metodología usada para los ajustes necesarios a los comparables seleccionados
 - 8- determinación de la mediana y del rango intercuartil (surgen cuando se determinen dos o más transacciones comparables, es una novedad)
 - 9- transcripción del estado de resultados de los sujetos comparables
 - 10- actividad y características de las compañías comparables
 - 11- conclusiones

METODOS DE COMPARACION

...”Permiten determinar los valores de referencia que corresponde aplicar a los precios de las operaciones de los contribuyentes sujetas a tal comparación, con el fin de determinar los ajustes pertinentes a realizarse en la declaración jurada del impuesto a las ganancias de la empresa local”..Scalone.

Se recoge el concepto de "método más apropiado", noción de suma importancia a la hora de dirimir diferencias de criterio entre Fisco y contribuyentes respecto del precio adecuado para una transacción. Por tal razón, se establece la necesidad de que el contribuyente sustente adecuadamente las razones por las cuales utilizó un método determinado”...

La R.G.1122/01 lo considera al método que, entre otros:

- 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 mas adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y de las empresas involucradas en dicha comparación
- requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparados

Los métodos que la ley enumera a esos efectos son los siguientes:

- 1) **Precios comparables entre partes independientes.**
- 2) **Precios de reventa fijados entre partes independientes.**
- 3) **Costo más beneficio.**
- 4) **División de ganancias.**
- 5) **Margen neto de la transacción.**

CRITERIOS APLICADOS PARA LA COMPARACION

En base a los siguientes elementos, según se trate de operaciones de:

- 1) **Financiamiento:** monto, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasas de interés.
- 2) **Servicios:** su naturaleza y si ellos implican una experiencia o conocimiento.
- 3) **Enajenación, uso o goce de bienes tangibles:** características físicas, calidad y confiabilidad, disponibilidad y volumen de la oferta.
- 4) **Explotación o cesión de bien intangible:** tipo de bien, forma de transacción (venta o licencia), duración, grado de protección, etc.
- 5) **Las funciones o actividades** (diseño, fabricación, investigación y desarrollo, comercialización, publicidad, etc.) **y los activos utilizados y riesgos asumidos** (comerciales, financieros, etc.).
- 6) **Términos contractuales que pudieran influir en el precio o en el margen:** volúmenes, duración del contrato y transacciones colaterales.
- 7) **Localización, dimensión y tipo de los mercados, y niveles de oferta, demanda y competencia.**
- 8) **Estrategias de penetración, permanencia y ampliación de mercado.**

ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS

Los mecanismos establecidos por la norma para ajustar diferencias a fin de hacer comparables los precios de la empresa con los de la empresa de referencia son:

- 1) Plazo de pago:** las diferencias se ajustarán teniendo en cuenta los intereses según la tasa aplicada por el proveedor.
- 2) Cantidades:** el ajuste se realiza según documentación de la que surjan descuentos o bonificaciones por cantidad.
- 3) Publicidad y propaganda:** cuando el precio de adquisición a un sujeto del exterior involucre estos cargos, el precio podrá exceder al del sujeto comparable que no asuma dicho gasto hasta el monto pagado por este concepto por unidad de producto.
- 4) Intermediación:** el precio comparable se ajustará hasta el monto por este cargo cuando la empresa comparable no lo tenga.
- 5) Acondicionamiento, flete y seguro:** se ajustarán las diferencias de costos en los materiales utilizados por la empresa comparable, así como las de flete y seguro.
- 6) Naturaleza física y de contenido:** los precios se ajustarán en función de los costos relativos a la producción (del bien), ejecución (del servicio) o la constitución (del derecho).
- 7) Diferencias de fecha:** se ajustarán las variaciones de las tasas de cambio e índices de precios mayoristas, nivel general; en el caso de "commodities", los precios se justificarán por cotizaciones en la bolsa nacional.

OPERACIONES DE EMPRESAS DEL PAIS CON SUS VINCULADAS DEL EXTERIOR

La ley 25239 incorporó un cuarto párrafo al artículo 15 que alcanza a las relaciones de las empresas nacionales con sus vinculadas del exterior.

Artículo 15 -cuarto párrafo: "...Las sociedades de capital comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 69 y las demás sociedades o empresas previstas en el inciso b) del primer párrafo del artículo 49, distintas de las mencionadas en el tercer párrafo del artículo anterior, quedan sujetas a las mismas condiciones respecto de las transacciones que realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos estables u otro tipo de entidades del exterior vinculadas a ellas..."

Por otra parte, las modificaciones introducidas a los artículos 129 y 130 de la ley, referidos a transacciones entre sociedades del país y sus establecimientos estables del exterior, o entre estos últimos entre sí, establecen con mayor detalle los mecanismos a utilizar para producir el ajuste a las rentas de fuente extranjera de las diferencias por precios de transferencia en el balance impositivo de

la empresa local. Sin embargo, si bien la ley 25239 modificó el último párrafo del artículo 130 para modificar la definición de "sociedades controladas constituidas en el exterior", para considerar la existencia de control cuando exista propiedad de más del 50% del capital (era del 51%), no se llega a comprender la razón de la subsistencia de esta norma, pues, el concepto amplio de vinculación que adopta la ley ("vinculación funcional") ha venido a sustituir al concepto tradicional de "control".

PAUTAS PARA LA DETERMINACION DE VINCULACION

El artículo sin número incorporado a continuación del artículo 15 establece:

"Art. ... - A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo, o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquéllos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas, o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades."

Esto es de trascendental importancia para definir -mediante la existencia o no de vinculación entre las partes- la obligación de practicar ajustes por el régimen de precios de transferencia o no.

Puede apreciarse aquí la adopción por parte de la legislación argentina del criterio amplio de vinculación, también conocido como "vinculación funcional"

Según la RG.1122 es suficiente que se verifique al menos uno de los siguientes supuestos:

1) Posesión de la totalidad o mayoría del capital.

2) Cuando dos o más sujetos tengan a un mismo sujeto:

- poseedor del total o de la mayoría de sus capitales.
- poseedor de la totalidad o de la mayoría del capital de uno o de unos e influencia significativa en otro u otros;

- un mismo sujeto posea influencia significativa en todos.

3) Votos para formar voluntad social o prevalecer en asambleas.

4) Directores, funcionarios o administradores comunes.

5) Exclusividad como agente, distribuidor o concesionario.

6) Propiedad de la tecnología o el conocimiento técnico sobre los que el otro sujeto conduce sus negocios.

7) Participación en agrupamientos no societarios a través de los que ejerce influencia significativa sobre los precios.

8) Cláusulas contractuales privilegiadas en relación con terceros (descuentos por volumen, financiación, consignación, etc.).

9) Participación en políticas de materias primas, producción o comercialización.

10) Único proveedor, único cliente, etc.

11) Concesión de préstamos o garantías sustanciales para el desarrollo de actividades comerciales.

12) Cuando un sujeto se hace cargo de las pérdidas o los gastos del otro.

13) Cuando los directores, etc., reciben instrucciones o actúan en interés del otro.

14) Cuando se otorga a un sujeto minoritario la dirección de otro.

DOCUMENTACION, INFORMACION Y DECLARACION SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La resolución general (AFIP) 1122/01 establece los requisitos de información y los resguardos documentales necesarios para facilitar el accionar del Fisco en el control y para permitir a los contribuyentes realizar los ajustes pertinentes en sus declaraciones.

Se trata de la regulación de los mecanismos para la demostración de que existe criterio "arm's length" en las transacciones, o en caso contrario, para la determinación de los ajustes correspondientes a los precios de transferencia para adaptarlos a los valores de referencia aplicables.

Esta resolución reglamenta:

- a) los criterios de configuración de la vinculación económica entre empresas locales y del exterior;**
- b) el debido resguardo de la documentación de las declaraciones para la prueba que justifique las declaraciones;**
- c) la instrumentación de la correcta determinación de los precios de transferencia (criterios de comparabilidad, método más apropiado, eliminación de diferencias para compatibilizar comparaciones, etc.);**
- d) otros aspectos que hacen al cumplimiento del régimen.**

Sujetos obligados

Están obligados a presentar por semestre una declaración jurada y una complementaria anual de precios de transferencia los siguientes contribuyentes y responsables (art. 1º):

a) Empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con:

- 1) sociedades, personas o grupos del exterior que participen directa o indirectamente en su capital, su control o su dirección;
- 2) empresas o establecimientos del exterior en cuyo capital participen sociedades, personas o grupos mencionados en 1);
- 3) sujetos del exterior vinculados mediante criterios de vinculación distintos de los consignados anteriormente (enunciados en el art. 5º, resolución general).

- b) Empresas nacionales que realicen operaciones con empresas vinculadas del exterior.**
- c) Sujetos que realicen operaciones con "tax havens" (entidades o personas en jurisdicciones de baja fiscalidad).**

DEFINICIÓN DE TAX HAVENS

Se define como "tax havens" (art. 1º, último párrafo) a países con baja o nula fiscalidad sobre:

- 1) personas y empresas ; o**
- 2) con relación a determinadas actividades económicas.**

y además, se verifique alguna de estas circunstancias:

- 1) Secreto bancario, financiero y/o bursátil.**
- 2) Mínimos requisitos para constitución y funcionamiento de sociedades.**
- 3) Régimen tributario particular para no residentes con beneficios o ventajas fiscales no extensibles a los residentes.**
- 4) Privilegios o ventajas fiscales de carácter discrecional.**
- 5) Ausencia de nominatividad de las acciones.**
- 6) Ausencia de obligatoriedad de inscripción de sociedades.**
- 7) Ausencia de autoridades de contralor societario.**
- 8) Ausencia de retención de impuestos en la fuente sobre dividendos o intereses pagados a residentes del exterior**

TIEMPO DE CONSERVACIÓN DE LOS COMPROBANTES

Los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia deben conservarse por diez años a partir del cierre de cada ejercicio fiscal.

DOCUMENTACIÓN REQUERIDA

La documentación respaldatoria apunta a sostener la prueba de las declaraciones de precios de transferencia y de los respectivos ajustes realizados e incluye, entre otros, los siguientes elementos a conservar (no son motivo de declaración alguna si la AFIP no lo requiere):

a) Datos del contribuyente e información sobre sus funciones o actividades.

b) Datos de las personas del exterior, directa o indirectamente vinculadas, aunque no se hubieran realizado operaciones con ellas.

Esta norma implica que deberá identificarse la empresa que encuadra como vinculada, cualquiera fuera el nivel societario en el que se verifique dicha vinculación; esto significa que si existe una cadena de empresas controladas, deberá encontrarse disponible la identificación de todas aquellas que se encuentren en dicha cadena de control.

c) Información, cuantía y moneda de las operaciones realizadas con vinculados.

d) Empresas multinacionales: actividades desarrolladas por cada una de las empresas, demostración de la tenencia accionaria, contratos sobre transferencias de acciones, aumentos y disminuciones de capital; rescate de acciones, fusión y otros cambios societarios relevantes.

e) Estados contables del contribuyente, y si resulta pertinente para la determinación del precio de transferencia utilizado, de las vinculadas del exterior.

f) Contratos con sujetos vinculados (de distribución de ventas, préstamos, garantías, licencias, "know how", marcas comerciales, investigación y desarrollo, publicidad, etc.).

g) Información sobre la situación financiera del contribuyente.

h) Información sobre el entorno de la empresa: mercado, marco legal, competencia, mercado de divisas, progreso técnico, etc.

i) Estrategias comerciales.

j) Estructura de costos.

k) Métodos utilizados para la determinación de los precios de transferencia, indicando los elementos considerados para determinar que es el método más apropiado para la operación.

l) Información sobre operaciones o empresas comparables, con los ajustes de las diferencias relativas con ellas.

m) Información si los sujetos extranjeros están regidos por un régimen de precios de transferencia o están dirimiendo conflictos sobre ello, y documentación pertinente.

DIVERGENCIAS ENTRE LAS NORMAS DE ARGENTINA Y BRASIL(5)

Se transcribe textualmente el trabajo realizado por la CPN Susana Rizzo a los efectos de no cambiar el sentido de la interpretación de los ejemplos prácticos expuestos.

...”Con respecto a la política fiscal, los gobiernos han debido poner límites a las formas en que estas empresas vinculadas desarrollan su operatoria entre fronteras para evitar abusos que disminuyan artificialmente la recaudación impositiva del país.

En efecto, las empresas vinculadas pueden manipular los denominados “precios de transferencia” y trasladar ganancias a su voluntad de un país a otro, con el objeto de aprovechar ventajas impositivas o de otra índole.

“Un ejemplo puede ilustrar con más claridad la problemática expuesta. Supongamos que la matriz denominada MNCo (Multinational Company) del país A, que posee todas las acciones de la Subsidiaria S del país B, le vende a esta Subsidiaria un stock de inventario valuado en el mercado a \$ 1000. Supongamos también que en el país A la tasa de impuesto es del 40 % de los beneficios netos obtenidos y en el país B, solamente del 20 % de los beneficios netos.

Por cuestiones de simplicidad asumimos que en los dos países existe un sistema clásico de gravar los dos niveles de renta –corporaciones y accionistas-. Este es el sistema que rige en los EEUU y, con algunas diferencias, en la mayoría de los otros países desarrollados que son los principales inversores en Argentina. Esto significa que cuando S obtiene una ganancia en el país B (país de destino) tiene que pagar impuestos en este país y puede repatriar los dividendos como ganancia neta. En el segundo nivel, cuando el accionista MNCo recibe los dividendos, estos dividendos son

tratados como un ingreso gravado en el país A (país de origen) a la tasa vigente en ese país a ese momento.

País A	País B	
		NO VINCULADOS
	\$ 1000	\$ 1200
Venta	1000	1200
Costo	(600)	(1000)
Ganancia Neta	400	200
Tasa I.G.	* 40 %	* 20 %
Impuesto Determ	160	40

Como habíamos asumido que MNCo estaba en condiciones de controlar las decisiones de su afiliada S, lo más probable es que la administración conjunta de ambas empresas tratará de minimizar su impuesto determinado para el conjunto de las dos firmas. En este sentido, el juego es sencillo. El conjunto económico puede aprovechar las ventajas derivadas del hecho que el país B es una jurisdicción de baja imposición, y tratar de transferir los beneficios de A a B. La compañía puede efectuar el traslado de ganancias de diversas maneras, como explicaré en las siguientes partes de este documento. Para el presente ejemplo, desarrollemos un juego simple y supongamos que MNCo. disminuye el precio de venta de \$ 1000 a \$ 800. A MNCo. no le incumbe en absoluto esta baja de precio, ya que es la propietaria de las acciones y voluntad social de S y terminará con la misma ganancia neta total para la transacción global, cuando S le venda los bienes a una parte no relacionada al mismo precio de \$ 1200.

La nueva situación se puede graficar de la siguiente manera:

País A	País B
\$ 800	\$ 1200

NO VINCULADOS

Venta	800	1200
Costo	(600)	(800)
Ganancia Neta	200	400
Tasa Imp.Gcias.*	40 %	* 20 %
Impuesto Det.	80	80

El resultado final es una disminución en la obligación total tributaria para el conjunto económico con el mismo INGRESO NETO TOTAL”.

La filosofía de la legislación argentina en cuanto a precios de transferencia se encuentra básicamente armonizada con la legislación comparada de los países más desarrollados, que poseen normas específicas sobre Transfer Pricing en su legislación doméstica y que, a grandes rasgos, todas siguen los lineamientos de la OCDE(Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, organización que agrupa a los países más desarrollados del mundo, así como, en algunos aspectos, a las normas específicas de la legislación de Transfer Pricing de Estados Unidos.)

El principio de “arm’s length”, consagrado por la legislación argentina, implica que el precio de las transacciones entre empresas vinculadas debe compararse con el precio en la misma transacción, entre partes no vinculadas. Este principio existe en nuestra legislación desde el año 1943 en la primera redacción de lo que es hoy nuestro artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, aunque con escasa implementación legal y de jurisprudencia. O sea, en el caso que los Precios de Transferencia se encuentren distorsionados, la administración fiscal respectiva se encuentra legalmente autorizada a efectuar ajustes que finalmente arrojen un valor similar al que podría esperarse de operaciones comparables en condiciones similares entre partes independientes.

Esbozaré a continuación, casos ejemplificativos con el objeto de poder hacer comparaciones útiles con la legislación de nuestro país y así definir las posibles divergencias fiscales que se pueden

producir cuando dos empresas residentes en Argentina y Brasil se involucren en transacciones comerciales o financieras.

Brasil

En general, la legislación brasileña aplica lo que internacionalmente se conoce como “safe harbors” o puerto seguro. Estas medidas son disposiciones legales que tienden a simplificar la aplicación de otras medidas que serían mucho más complejas y de difícil aplicación, tanto para el Fisco como para los contribuyentes. En aras de esta simplificación se pierde neutralidad y equidad en el sistema tributario, lo que constituye un grave peligro en el caso de empresas que actúan en distintas jurisdicciones, ya que puede caerse en la generación de doble imposición internacional, lo que dificulta enormemente el comercio entre países .

a) Exportaciones

En el caso de las exportaciones, y según estas medidas de “puerto seguro” la legislación de Brasil establece que:

Las operaciones de exportación con personas vinculadas quedan sujetas a arbitraje sólo cuando el precio promedio de venta de los bienes, servicios o derechos efectuadas durante el respectivo período de determinación de base de cálculo de impuesto a la renta, fuera inferior al 90 % del precio promedio aplicado a la venta de los mismos bienes, servicios o derechos, en el mercado brasileño, durante el mismo período, en condiciones de pago semejantes. O sea que, si no se configura esta situación, el contribuyente cuenta con el denominado “puerto seguro”.

Susana Rizzo. “International Aspects of the Argentine Tax System”, Monografía elaborada, como Research Paper del International Tax Program (Harvard University), premio “Certificate of Merit in Recognition of Excellence in Research and Writing”, 2/6/98.

“Los funcionarios alemanes y otros advirtieron que las normas brasileñas pueden crear problemas de doble imposición para las corporaciones multinacionales que se involucran intensivamente en negocios en Brasil. La reglamentación actualizada de precios de transferencias, que fueron emitidas en Mayo 1997, requiere que en determinadas situaciones los contribuyentes apliquen una forma de estimación (formulary apportionment) en la determinación de sus precios de transferencia a través del uso de márgenes estimados de ganancia preestablecidos por el Gobierno, para algunas transacciones entre partes vinculadas (traducción de la autora)”. Del artículo “German, OECD Officials Say Brazil's Law Does Not Embrace Arm's-Length Principle”, Tax Management Transfer Pricing Report, The Bureau of National Affairs, Inc., Washington D.C., Volumen 7 Nro. 25, 21/4/99.

En el caso en que la persona no efectúe operaciones de venta en el mercado interno, la determinación de los precios promedios será efectuada según los precios de otras empresas que vendan de los bienes, servicios o derechos, idénticos o similares, en el mercado brasileño.

A efectos de la comparación, el precio de venta en el mercado brasileño, deberá ser considerado líquido de los descuentos concedidos, del impuesto sobre la circulación de mercaderías o servicios, del impuesto sobre servicios y de las contribuciones para seguridad social – COFINS y del PIPS/PASEP, así como de los cargos de seguro y fletes a cargo de la empresa exportadora.

5- Cuando el precio de las exportaciones resulte inferior a ese 90 % mencionado, o sea cuando el contribuyente no pueda ampararse en el “puerto seguro”, la empresa exportadora deberá elegir uno de los siguientes métodos:

Precio de venta de exportaciones (PVEx), o sea la media aritmética de los precios de venta en las exportaciones efectuadas por la propia empresa a otros clientes, o por otra exportadora nacional, de bienes, servicios o derechos para el mismo período en las mismas condiciones.

Precio de venta mayorista en el país de destino menos lucro (PVA). Se permiten descontar los impuestos del otro país y la utilidad presunta es del 15 % del precio mayorista.

Precio de venta minorista en el país de destino menos lucro (PVV). Se descuentan los impuestos aplicados en el otro país y el margen de utilidad presunta es del 30 % sobre el precio minorista.

Costo de producción o adquisición más impuestos y lucro (CAP). Se considera el costo de adquisición o producción más los impuestos a la exportación y un margen del 15 % sobre dicho costo.

Si el valor de las exportaciones declaradas entre partes vinculadas no alcanza el determinado por alguno de estos métodos, el contribuyente debe efectuar un ajuste incluyendo la diferencia como ganancia imponible.

Cuando, por aplicación de las normas antes descriptas, el contribuyente pueda determinar diferentes valores, tiene derecho a computar el menor.

b) Importaciones

Los costos, gastos y otros cargos relativos a bienes, servicios y derechos que consten en los documentos de importación en las operaciones efectuadas con personas vinculadas, solamente

serán deducibles para la determinación del lucro real hasta el valor que no exceda del precio determinado por uno de los siguientes métodos:

1) Precios independientes comparados (PIC), o sea, la media aritmética de los precios de bienes, servicios o derechos, idénticos o similares, fijados en el mercado brasileño o de otros países, en operaciones de compra y venta, en condiciones de pago semejantes.

2) Precio de reventa menos lucro (PRL), o sea, la media aritmética de los precios de reventa de los bienes, servicios o derechos. Se permiten descontar los descuentos concedidos, los impuestos y contribuciones que incidan sobre las ventas, las comisiones y gastos de intermediación pagados y un margen presunto del 20 o 60 %, según sean bienes para reventa o para aplicar a la producción de otros bienes.

Costo de Producción más Lucro (CPL), o sea el costo medio de producción de bienes, servicios o derechos, idénticos o similares, del país donde hubieran sido originalmente producidos, más los importes correspondientes a impuestos y tasas cobrados por el referido país en la exportación más un margen de lucro presunto del 20 %, calculado sobre el costo determinado.

Las medias aritméticas descriptas serán calculadas considerando los precios y costos incurridos durante todo el período de determinación de la base de cálculo del impuesto a la renta a que se refieren los mismos.

Si el contribuyente aplica más de un método, puede optar por el que arroje un mayor resultado, o sea por el más beneficioso para él.

Estas normas no alcanzan al pago de regalías, marcas o asistencia técnica, científica, administrativa o similar. Estas deducciones continúan sujetas a los límites fijos (en general, y de acuerdo al tipo de industria con porcentajes que van del 1 al 5 %) establecidos por la Ley de Impuesto a la Renta y otras leyes específicas. También hay normas específicas con respecto a los intereses pagados o acreditados a favor de una persona vinculada, devengados en un contrato no registrado en el Banco Central del Brasil. Si se exceden los límites fijados por ley, esa diferencia tributa impuesto a las ganancias en Brasil. Para los contratos de préstamos que sí están registrados en el Banco Central, existe una norma de “puerto seguro”, ya que la tasa registrada se admite impositivamente.

PROBLEMAS DE LA LEGISLACION DE BRASIL

Con la nueva legislación vigente desde el 1/1/97, Brasil adoptó normas que no se encuentran en conformidad con la legislación de nuestro país. En efecto, internacionalmente el estándar para medir si las transacciones entre empresas vinculadas con otras del exterior reflejan una división equitativa de utilidades entre dos Fiscos es el estándar de precio normal de mercado abierto pactado como si fuera entre partes independientes. En cambio, para Brasil existen márgenes fijos establecidos por ley, según sean operaciones de exportación, importación, pago de intereses, u otros intangibles como regalías o marcas .

La excesiva y generalizada posibilidad de aplicar puertos seguros” en la legislación brasileña para la fijación de precios de transferencia, genera arbitrariedad en el sistema. Estas normas simplificadas permiten maniobras a través de lo que se conoce como “tax planning” o planificación impositiva para aprovechar las posibilidades de menor imposición generadas por aplicación de las mismas, así como el peligro de la doble tributación para las empresas que actúan en las dos jurisdicciones a la vez, debido a las incongruencias entre estas normas y el principio “arm’s length” que rige en la legislación argentina .

Como el Ministro de Hacienda puede modificar los porcentajes de utilidad presunta en circunstancias especiales, puede producirse cierta inseguridad jurídica para los contribuyentes que actúan en la jurisdicción brasileña.

Los márgenes de utilidad estimada establecidos en la legislación brasileña, generan también otros inconvenientes de orden económico, como puede ser la distorsión en la localización de actividades productivas y en el riesgo empresarial. Berndt Runge, Jefe de la División Internacional de Impuestos del Ministerio de Economía de Alemania expuso en una conferencia internacional realizada en Buenos Aires, organizada por Deloitte and Touche y el International Bureau of Fiscal Documentation en abril de 1999, que se encontraba gestionando una audiencia con funcionarios brasileños para discutir la reglamentación brasileña de Precios de Transferencia, y que Brasil debía producir algunas modificaciones en aquellas partes que se encontraban en conflicto con las

Está claro que la ley no contiene una regla del ‘mejor método’, aunque puede deducirse el mayor valor obtenido por la aplicación de más de un método, siempre que se exceda el precio que surge de la documentación. El mencionado margen fijo del 20 “ es criticable aunque por el artículo 21 de la ley puede ser dejado de lado si el contribuyente puede probar con publicaciones o informes técnicos reconocidos que el margen aplicable a sus operaciones es distinto. Aquellos contribuyentes que no puedan obtener tales pruebas, tendrán que aplicar o aceptar el margen del 20 %, lo cual puede ser irreal en muchos casos, idem anterior.

directivas de la OCDE. Criticó al gobierno de Brasil por adoptar requerimientos que expresó, se encontraban en claro conflicto con el principio “arm’s length

Se ha establecido un convenio entre Brasil y Argentina para evitar la doble imposición que rige desde 1982

DIFERENTES ENFOQUES PARA APLICAR EL “VALOR EN ADUANA” Y “LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA” EN LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS (11-12)

Los intereses contrapuestos de la administración aduanera y de la administración encargada de la tributación interior en el control de los precios de importación declarados por las transacciones internacionales entre empresas vinculadas

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.

De manera contrapuesta, el interés del organismo recaudador de los impuestos a la renta suele ver con buenos ojos que los valores de importación sean bajos, ya que aumenta la ganancia con la venta en su jurisdicción por las diferencias del precio de compra en el exterior y el de venta, e implica una base imponible mayor en función del margen de utilidad obtenido. Por lo tanto el importador se encuentra investigado en cuanto al valor por dos instituciones del Estado con intereses contrarios.

La principal característica que diferencia al sistema de valoración aduanera del sistema de precios de transferencia aplicados por las administraciones de tributación interior, consiste en la búsqueda de un “valor objetivo”; esto es, que no permita a las autoridades estatales el incremento de la tributación a la importación por medio del aumento de la base imponible. Las demás características son:

1º) la base para la valoración debe ser, “en la mayor medida de lo posible”, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se vendieran para su exportación al país de importación (art.1) agregando a ese precio otros ítems en función a la cantidad, nivel comercial, lugar de introducción, etc. que surgen del art. 8. También la O.C.D.E. aconseja que las administraciones tributarias analicen las operaciones tal cual como ellas han sido efectuadas.

2º) Establece en los artículos 2 a 7 métodos alternativos para los casos en que no pudiera determinarse el valor en Aduana de acuerdo al art. 1º, instituyendo una jerarquía en la aplicación de

los métodos denominado sistema “en cascada”, ya que son aplicados en forma secuencial sin admitirse que se pueda saltar alguno de ellos con lo cual busca la seguridad jurídica del importador quien sabe de antemano cual es el valor en aduana que puede llegar a considerar aplicable la administración aduanera.

3º) Le otorga al importador un importante papel en el sistema de valoración que va mas allá de la declaración aduanera inicial, de manera que la Aduana no actúa en forma aislada, lo que se advierte en que:

a) hay un procedimiento de consultas entre la aduana y el importador, tanto cuando la aduana tenga dudas acerca de la admisibilidad del valor declarado, como cuando siendo la transacción entre empresas vinculadas, la Aduana considerará que dicha vinculación pudo haber influido en el precio. Estas consultas son derechos que la ley otorga al importador para ser oído con carácter previo a la fijación de un valor por parte de la Aduana y pone de manifiesto el principio de colaboración recíproca. La Aduana debe proceder a estas consultas antes de abandonar el método del “valor de transacción” y aplicar alguno de los que le siguen. Ello surge del punto 2 de la Introducción General del Acuerdo del Valor GATT 1994 en la “Declaración relativa a los casos en que la administración de aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado” (también conocida como Decisión 6.1. del Comité del Valor), incluida en el Acta Final de Marrakech de 1994.

b) el Acuerdo le otorga al importador la posibilidad de optar por alguno de los métodos al menos en dos oportunidades¹³.

4º) Busca una mayor uniformidad y certeza en las relaciones internacionales de manera tal que un hombre de negocios de cualquier parte del mundo pueda predecir sus costos para establecer sus precios y estimar su utilidad, por lo que si el régimen de valoración es uniformemente aplicado en todas las partes del mundo se incrementa la certeza de los negocios.

5º) Se basa en los principios de neutralidad y equidad, puntos esenciales del Acuerdo que se traduce en la búsqueda de la imparcialidad de la norma desechando intenciones de favorecer o de impedir el flujo comercial.

6º) Establece que la valoración debe basarse en criterios sencillos y conforme a los usos comerciales vigentes en forma ordinaria evitando complicaciones a los hombres de negocios.

7º) No impide que aún cuando hubiera vinculación entre el proveedor extranjero y el importador se pueda igualmente tomar el valor de transacción declarado a la aduana como base de valoración suficiente, en la medida en que la vinculación no influyera en el precio.

Comparación entre los métodos elaborados por la OCDE para precios de transferencia y los que aplica el GATT para valoraciones aduaneras(12)

Como ya se mencionó en este trabajo los “Lineamientos de los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias” elaborados por la O.C.D.E. han desarrollado diversos métodos tendientes a ajustar el precio que debe tenerse en cuenta entre empresas independientes una de otra, a fin de considerarlo como costo de compra por parte de la empresa vinculada adquirente.

El primero de los métodos a los llamados “métodos tradicionales”, que se basan en la determinación del precio y son principalmente utilizados para la importación y exportación de mercaderías. El segundo grupo agrupa a los métodos basados en la “determinación de la utilidad”.

1) Métodos basados en la determinación del precio

Aplicable principalmente a la importación y exportación de mercaderías ya que no resulta tan efectivo para transacciones de servicios o de derechos de propiedad intelectual o industrial

1.a) Método del precio comparable entre partes independientes.

Es para mercaderías idénticas o similares a las que son objeto de valoración. No siempre es fácil detectar transacciones comparables entre empresas no vinculadas.

1.b) Precio de reventa entre partes independientes.

Similar al denominado “método sustractivo” o “deductivo”, del artículo 5 del GATT .Es más fácil de aplicar cuando la reventa se realiza respecto de mercadería que se encuentra en el mismo estado

en el que fue adquirida en el exterior, pero resulta de difícil aplicación si la mercadería importada es utilizada como insumo, parte o pieza de la que va a ser objeto de la primera venta.

1.c) Costo más margen de utilidad.

Es similar al método reconstructivo” del artículo 6 del GATT . Requiere 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.

2) Métodos basados en la determinación de la utilidad

No tienen equivalentes en el régimen del valor en aduana.

COMPARACIÓN ENTRE LOS CRITERIOS DE VALOR EN ADUANA Y LOS METODOS PARA AJUSTAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Por las diferentes funciones a las cuales están destinados, el régimen del “valor en aduana” presenta marcadas diferencias con el régimen de los “precios de transferencia” Mientras el primero fue concebido a fin de establecer la base imponible de los tributos que gravan la importación a consumo, los otros buscan determinar el costo de importación a los fines del calculo del impuesto a las ganancias(objeto).

- De tal manera, mientras los derechos de importación son determinados y percibidos en el momento en que se produce la importación para consumo, la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias se produce en el momento en que se produce la venta de la mercadería por el importador, requiriendo de mayor tiempo para su determinación (momento imponible)
- Mientras el “valor en aduana” busca determinar un valor “neutro”, los métodos para la determinación de los “precios de transferencia”, que buscan que la mayor cantidad de ganancia se produzca en la jurisdicción del fisco interviniente, por lo que convendrá que las importaciones vengán al menor precio posible de manera de maximizar la base imponible sobre la cual aplicarles el impuesto a las ganancias.
- La finalidad del régimen de valor en aduana no es 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, buscando dar bases seguras al intercambio comercial.

- El intento de utilizar los métodos empleados por el régimen del valor en aduana a los fines de adecuar los precios de transferencia a los fines fiscales o viceversa se hace difícil en razón de la diferente finalidad que persiguen unos y otros, de manera que la determinación de un valor en aduana aceptable para la aduana respecto de determinada mercadería de importación, no condicionará la posible revisión del mismo a los fines de la liquidación del impuesto a las ganancias.
- Ante fines diferentes, las herramientas utilizadas por Aduana e Impositiva pueden diferir. Ello no significa que los métodos de ajuste de los precios de transferencia no puedan ser empleados como un medio de demostrar la admisibilidad del precio declarado ante la aduana a los fines de considerarlo como “valor de transacción” en los términos del art. 1 del GATT.

Algunos países, como Estados Unidos de Norteamérica, han establecido ciertos límites a la 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 servicio aduanero (Section 1059-A del “Internal Revenue Code”).

La norma argentina (Res.857/2000 AFIP) define que tratamiento dar a las empresas vinculadas-sujetos potenciales a la aplicación de métodos de ajuste de transferencia- Las opciones que dicha norma prevé son:

- 1)** que las firmas vinculadas en estudio no abonen cánones ni derechos de licencias relacionados con las mercaderías objeto de valor o que en general no reviertan directa o indirectamente al vendedor extranjero cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercaderías importadas. Bajo este supuesto se prevén las siguientes alternativas:
 - a)** aceptar el valor documentado producto de un estudio comparativo con los valores criterios (la vinculación no incide en los precios)
 - b)** supeditar la vinculación de valor cuando:
 - esté motivado por la inexistencia de valores criterios, supeditando su determinación por 120 días desde la notificación al importador del inicio de las investigaciones
 - la supeditación fuera por investigación de valor por supuesta subvaloración
 - el importador este sometido a fiscalización externa conjunta de Aduana e Impositiva

c) comprobar los ajustes de conformidad a los valores supeditados

- efectuar los ajustes de valor que pudieran corresponder
- realizar las denuncias por presuntas infracciones y/o delito

2) firmas vinculadas que abonen cánones y derechos de licencia:

a) aceptar inicialmente el precio documentado supeditando la determinación del valor en Aduana al resultado de una investigación centralizada

CONCLUSIONES

- Dentro del Mercosur y para la formación de futuros bloques (ALCA en el 2005) las normas sobre los Precios de transferencia deberían ser totalmente compatibles, a fin de impedir competencia desleal, ideología de una ingeniería fiscal para lograr en cada país los mayores beneficios, conflictos, entre otros.
- El sistema de ajuste de los precios de transferencia tendría que aplicar los criterios de equidad, uniformidad y neutralidad. El sistema de valoración aduanera los aplica brindándole al contribuyente seguridad y proyección de sus negocios
- Crear una comisión internacional para interpretación de las normas e intercambio de información acerca de precios, índices, márgenes de ganancias, costos, etc, ya sea para las Administraciones Aduaneras como tributarias .
- Creación de APAs en Argentina
- Seguir adaptando la legislación argentina a la tendencia para operar en el teatro internacional como los países desarrollados y así poder competir en igualdad de condiciones

BIBLIOGRAFÍA

- (1) PERE MOLE.** Trabajo sobre Precios de transferencia del Postgrado en Derecho Tributario Internacional, Barcelona, junio de 2001
- (2) SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DEL 19-01-96**
- (3) ENRIQUE L. SCALONE.** “Precios de transferencia. Situación actual en Argentina. Doctrina Tributaria-marzo de 2000.TXX
- (4) SUSANA RIZZO.** “Las nuevas disposiciones sobre precios de transferencia” Doctrina Tributaria agosto de 1999
- (5) SUSANA RIZZO.** “Divergencias entre las normas de Transfer Pricing de Argentina y Brasil” trabajo presentado en el 3º Coloquio Internacional de Direito Tributario organizado por Centro de Extensao Universitaria de Brasil y Universidad Austral Argentina.
- (6) ASESORIA TECNICA DE LA AFIP.** Trabajo publicado en base a informes de la OCDE
- (7) TULIO ROSEMBUJ.** Del libro Fiscalidad Internacional, pgs.22 a 34
- (8) MARIA ELENA RAGAZZI.** “Principio de Arms length” pgs.197 a 204
- (9) TEODORO CORDON EZQUERRO.** “Los acuerdos previos sobre precios de transferencia” Documento del Instituto de Estudios fiscales de España
- (10) ANTONIO HUGO FIGUEROA.** “Precios de transferencia y recomendaciones” trabajo presentado en el VIII Seminario Regional de política fiscal organizado por CEPAL-PNUD con el patrocinio del FMI, BID y Banco Mundial.
- (11) JOSE MARIA COZZI.**”Un desafío para el sistema tributario argentino” Trabajo del VIII Encuentro Técnico Anual de Administradores Tributarios de la República Argentina
- (12) ENRIQUE C.BARREIRA.** “ El valor en aduana y los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno.